



DIÁRIO DA REPÚBLICA

16 de Novembro de 2004

APÊNDICE

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

**Decisões proferidas pela 2.ª Secção
(Contencioso Tributário)
Decisões em subsecção
em matéria de contencioso tributário geral
durante o 1.º trimestre de 2004**

Acórdão de 14 de Janeiro de 2004.

Assunto:

Recurso per saltum; Matéria de facto. Incompetência do S.T.A. Competência do T.C.A.

Doutrina que dimana da decisão:

Questionando-se, nas conclusões do recurso per saltum, matéria de facto, é de concluir pela incompetência, em razão da hierarquia, do S.T.A. e pela competência do T.C.A. para daquele conhecer.

Recurso nº 574/03-30, em que são recorrente Manuel Nunes de Aguiar, recorrida a Fazenda Pública e de que foi Relator o Ex.^{mo} Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

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

Manuel Nunes de Aguiar, inconformado com a sentença, a fls. 138 e seguintes, do M.^{mo} Juiz do T.T. de 1.^a Instância de Castelo Branco, que lhe julgou improcedente a impugnação e o condenou, por má-fé, em multa, daquela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação de um quadro conclusivo onde, para além do mais, afirma:

- A pessoa que assinou o aviso de recepção não é gerente nem empregado da sociedade (conclusão 1.^a).

- Dos autos não consta qualquer prova de que José Carlos dos Santos Aguiar Nunes fosse, à data da assinatura dos avisos de recepção, gerente ou trabalhador da sociedade Firmino Aguiar e Filhos (conclusão 4.^a).

- O único elemento capaz de estabelecer uma relação entre estas duas pessoas (José Carlos e Firmino Aguiar e Filhos) é a acta da Sociedade referida na decisão recorrida, de onde resulta tão-só a qualidade de sócio daquela sociedade (conclusão 5.^a).

- Os sócios José Aguiar Nunes e José Carlos dos Santos Aguiar Nunes declararam ter assumido “a partir de 1 de Outubro de 1994 toda a responsabilidade com os ordenados de trabalhadores da seração, com a previdência social, seguros” e bem assim a partir da mesma data “todas as obrigações tributárias, com IVA e outras (conclusão 10.^a).

- Encontram-se integralmente pagos os primeiros trimestres do ano de 1994 (conclusão 18.^a).

- O José Carlos Aguiar Nunes era sócio da sociedade Firmino Aguiar & Filhos (conclusão 20.^a).

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Ex.^{mo} Magistrado do M.^o P.^o, junto deste S.T.A., a propósito das conclusões antes referidas e também de outras, foi de parecer que nelas se vertia matéria de facto e, assim, não tendo o recurso por exclusivo fundamento matéria de direito, competente para o apreciar era o T.C.A. e não este S.T.A.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir, começando por conhecer da questão suscitada pelo M.^o P.^o.

Confrontadas as conclusões atrás referidas com o probatório da sentença recorrida, desde logo resulta que nesta não foram estabelecidos os factos naquelas referidos.

Assim sendo, o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito, o que nos termos dos arts. 21.^o, n.^o 4, 32.^o, n.^o 1, al. b), 39.^o e 41.^o, n.^o 1, al. a), do E.T.A.F. e 280.^o, n.^o 1, do C.P.P.T. determina a incompetência deste S.T.A. para o apreciar, sendo, para tanto, competente, o T.C.A.

Termos em que se acorda em declarar incompetente, em razão da hierarquia, este S.T.A., para o conhecimento do recurso e competente, para o efeito, o T.C.A. (Sul), pela Secção de Contencioso Tributário.

Custas pelo recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 75 (setenta e cinco) euros e a procuradoria em 50 %.

Lisboa, 14 de Janeiro de 2004. — *Fonseca Limão* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 14 de Janeiro de 2004.

Recurso nº 669/02-30. Recorrente: Centro de Micro-Computação, Ld.^a; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons.^o Dr. Pimenta do Vale.

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

1 - Centro de Micro-Computação, Ld.^a, vem requerer, nos termos previstos no art.^o 669.^o, n.^o 1, al. a), do CPC, *ex vi* do disposto nos arts. 2.^o, al. e), do CPPT e 2.^o, al. d) da LGT, relativamente ao acórdão deste STA, a fls. 548 e segs., que indeferiu o pedido de reforma do acórdão de fls. 524 e segs., o qual julgou procedente o recurso que havia interposto da decisão do TCA, o esclarecimento daquele nos termos que constam do requerimento de fls. 554 e 555, que aqui se dá por inteiramente reproduzido para todos os efeitos legais.

A Fazenda Pública respondeu a fls. 561, pronunciando-se pelo seu indeferimento, uma vez que a decisão em apreço não é ambígua ou mesmo obscura, não pretendendo a requerente mais do que ver alterado o decidido no Acórdão de 26 de Fevereiro.

O Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto pronunciou-se, também, no sentido da improcedência do requerido, uma vez que, “não se surpreende, no requerimento de fls. 554-555, a identificação da ambiguidade de que padecerão as partes do texto do acórdão nele transcritas”.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - Dispõe o art.^o 669.^o, n.^o 1, al. a), do CPC que qualquer das partes pode requerer o esclarecimento de alguma obscuridade ou ambiguidade que a sentença contenha.

Por outro lado, tem vindo esta Secção do STA a entender que, só pode aclarar-se ou esclarecer-se um acórdão se ele contiver alguma obscuridade ou ambiguidade, sendo que ele será obscuro se contiver alguma passagem cujo sentido não se compreende e ambíguo quando permita interpretações diferentes (vide, por todos, Acs. de 12/1/00, *in rec.* n.^o 13.491 e de 10/5/00, *in rec.* n.^o 22.648).

Ensina, porém, o Prof. Alberto dos Reis, in *CPC Anotado*, vol. V, pág. 151 e 153, que "a sentença é obscura quando contém algum passo cujo sentido seja ininteligível; é ambígua, quando alguma passagem se preste a interpretações diferentes. Num caso, não se sabe o que o Juiz quis dizer; no outro, hesita-se entre dois sentidos diferentes e porventura opostos. . .

Para poder ser entendido o requerimento de esclarecimento, é necessário que se aponte, concretamente, a obscuridade ou ambiguidade, cujo esclarecimento se pretende, e que se trate realmente de vício que prejudique a compreensão da sentença. . .

Quando o que se pede não é uma alteração, mas um aditamento, deve indeferir-se o requerimento, embora o aditamento interesse à sequência do recurso".

Voltando ao caso em apreço, no requerimento de fls. 554 e 555, a requerente limita-se a afirmar que vem requerer a esclarecimento do alcance do acórdão ora notificado, mas nada refere onde é que o mesmo é ininteligível e qual das passagens do mesmo se presta a interpretações opostas. Aliás, a questão suscitada com o referido requerimento mais não é que a mesma que já havia suscitado no requerimento de fls. 543 e 544 e que serviu de fundamento ao pedido de reforma do acórdão de fls. 532 e segs., em que se pretendia que se procedesse à ampliação da matéria de facto no sentido de levar em consideração o prazo de 90 dias previsto no artº 123º do CPT, contados da data do débito ao tesoureiro e assim aferir da tempestividade da apresentação da reclamação graciosa e da subsequente impugnação judicial da decisão de indeferimento tácito.

Não é essa, todavia e como vimos, a finalidade do pedido de esclarecimento consagrado no prérito artº 669º, nº 1, al. a).

De qualquer forma, sempre se dirá que o acórdão aclarando é claro e não padece de qualquer obscuridade ou ambiguidade.

Ali se refere que, na parte que agora interessa, a pretensão assim formulada pela requerente não assumia a relevância que lhe pretendia atribuir, uma vez que, tomando em consideração a data da notificação (14/1/93) e tendo a requerente deduzida reclamação em 11/8/93 e apresentado a impugnação judicial em 7/2/94, há muito que ia já decorrido aquele prazo de 90 dias que lhe havia sido concedido para aquele efeito.

Pelo que o pedido de esclarecimento não pode obter merecimento.

3 - Nestes termos, acorda-se em indeferir o requerido.

Custas pela requerente, fixando-se a taxa de justiça em 100 euros.

Lisboa, 14 de Janeiro de 2004. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Fonseca Limão* — *Alfredo Madureira*.

Acórdão de 14 de Janeiro de 2004.

Assunto:

"Taxa" sobre a comercialização de produtos de saúde. Constitucionalidade. Conformidade com o direito comunitário.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — A "taxa" sobre a comercialização de produtos de saúde a favor do Infarmed tem natureza de imposto.
- 2 — O nº 3 do art. 72º da Lei nº 3-B/2000, de 4/Abril, ao determinar a base de incidência do tributo, sem necessidade de posterior intervenção regulamentar, não desrespeita a reserva da lei formal da Assembleia da República.
- 3 — E não viola o art. 104º, nº 2, da C.R.P. pois que incide sobre o volume de vendas e não sobre o lucro das empresas.
- 4 — A referida "taxa", porque não consubstancia um imposto sobre o volume de negócios não é proibida pelo direito comunitário (art. 33º da Directiva 77/388/CEE).

Recurso n.º 1064/03-30; Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Johnson & Johnson, L.ª; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

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

O representante da Fazenda Pública, em representação do Infarmed - Instituto Nacional da Farmácia e do Medicamento, inconformado com a sentença, a fls. 91 e seguintes, que julgou procedente a impugnação deduzida por Johnson & Johnson, L.ª, contra o acto de autoliquidação da taxa incidente sobre a comercialização de produtos de saúde, daquela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

"1. O tributo em questão configura uma verdadeira taxa, porquanto, corresponde, compositamente, à contrapartida de serviços efectivamente prestados a beneficiários perfeitamente individualizáveis e, bem assim, ao desenvolvimento de uma actuação tendente à remoção de um obstáculo legal real ao exercício de uma actividade particular.

2. O tributo em questão apoia-se, assim, no "princípio da proporcionalidade taxa/prestação estadual proporcionada ou taxa/custos específicos causados à comunidade" (J. Casalta Nabais) e não no exigente princípio da legalidade fiscal, que tem por base o princípio da capacidade contributiva;

3. Ainda que de imposto se tratasse, o que apenas por mera cautela se admite, os seus elementos essenciais resultariam com suficiente e adequado grau de correcção (sendo, nessa precisa medida, determinados ou, ao menos, determináveis), ou seja, com a densidade ou espessura normativas bastantes, directa e imediatamente da lei;

4. A circular normativa e o modelo de declaração de vendas elaborado pelo Infarmed dão corpo a uma regulamentação de feição estritamente executiva, não se afastando, em nenhum ponto e qualquer detalhe, da moldura legal, compreendendo, assim, a uma sua concretização absolutamente *secundum legem*;

5. O Infarmed não interferiu por qualquer forma no campo de incidência da taxa, que foi exclusivamente definida por lei;

6. O campo de incidência da taxa é apenas e só o volume de vendas dos produtos por ela abrangidos, por parte dos obrigados ao seu pagamento, para os quais o preço de venda ao público é o preço a que os mesmos vendem os seus produtos àquele que lhes adquire, seja ele armazenista, distribuidor grossista ou consumidor final;

7. É que, ao contrário do que a douta sentença erradamente entende, se os sujeitos passivos da taxa fossem taxados sempre pelo valor de venda do produto ao consumidor final, estar-se-ia perante uma solução contrária a todo e qualquer dos mais elementares princípios constitucionais e legais de justiça tributária que o Infarmed igualmente tem de observar, visto que, numa tal situação, como os produtos em causa não têm preço fixado por lei, podendo cada agente económico praticar um preço diferente, os sujeitos passivos poderiam ser colocados na situação de pagar uma taxa cujo valor poderia ser bastante superior ao próprio benefício económico decorrente da colocação do produto no mercado, o que contraria tudo o que são princípios da justiça fiscal;

8. Ao criar por lei da Assembleia da República a presente taxa, o Estado português não violou, de forma alguma, qualquer das suas obrigações, enquanto Estado membro da Comunidade Europeia, isto é, não criou qualquer disposição interna que contrariasse o disposto na legislação legitimamente emanada dos órgãos comunitários competentes;

9. Acresce que a interpretação e aplicação efectuada pelo Infarmed no que respeita à liquidação da referida taxa está correcta e tem fundamento legal, expressamente reconhecido e reiterado pelo legislador no art. 58º da Lei nº 30-C/2000, de 29 de Dezembro, no art. 55º da Lei nº 109-B/2001, de 27 de Dezembro, e nos arts. 1º, nº 3, e 3º, nº 2, do Decreto-Lei nº 312/2002, de 20 de Dezembro, que constituem leis interpretativas do citado pelo art. 72º da Lei nº 3-B/2000, de 4 de Abril, e por isso se integram na lei interpretada (art. 13º, nº 1, do Código Civil).

10. Por último, carece de qualquer fundamento a condenação em juros indemnizatórios nos termos do nº 2 do art. 43º da Lei Geral Tributária, por certo, interpretado em conjunto com o seu nº 1, só se aplica aos casos de que resulta para o sujeito passivo pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido;

11. Este não é manifestamente o caso que ora nos ocupa, visto que, na lógica - aliás, errada, como vimos - da sentença recorrida, a impugnante teria pago uma taxa inferior àquela que seria devida se a mesma fosse calculada com base no volume de vendas ao consumidor final;

12. Pelo que, não tendo havido pagamento de taxa superior à legalmente devida, não há lugar ao pagamento de quaisquer juros indemnizatórios, conforme resulta dos n.ºs 1 e 2 do art. 43º da Lei Geral Tributária.”

Contra-alegou a recorrida, formulando as seguintes conclusões:

“1. A denominada “taxa sobre comercialização de produtos de saúde” não corresponde a uma contrapartida pela prestação de um serviço público aos respectivos sujeitos passivos, nem implica a remoção de um obstáculo jurídico à actividade dos particulares, devendo ser, como tal, em função do seu carácter unilateral, materialmente qualificado como um verdadeiro e próprio imposto.

2. Consequentemente, a referida “taxa” está sujeita às exigências do princípio da legalidade em matéria de impostos, decorrentes do artº 103º, nº 2, da Constituição da República Portuguesa, designadamente, a respectiva criação, taxa e incidência deverão constar de lei formal.

3. O art. 72º da Lei nº 3-B/2000, de 4 de Abril, que criou a “taxa sobre comercialização de produtos de saúde”, é materialmente in-

constitucional, uma vez que não define a base de incidência objectiva do imposto criado.

4. A circular nº 1/2000 do Infarmed, bem como o modelo de “Declaração de Vendas” estabelecido por despacho do Conselho da Administração deste Instituto, são, também eles, inconstitucionais, por violação directa da reserva de lei formal prevista no art. 103º, nº 2, da Constituição da República Portuguesa.

5. O acto de autoliquidação da “taxa sobre comercialização de produtos de saúde” praticado pela Johnson é também inconstitucional, uma vez que se funda numa base de incidência inconstitucionalmente criada pelo Infarmed.

6. A “taxa sobre comercialização de produto de saúde” consubstancia um imposto sobre o volume de negócios, nessa medida violando o disposto no artigo 33º da Directiva nº 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio de 1977, na redacção que lhe foi dada pela Directiva nº 91/680/CEE, do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991.

7. São devidos juros indemnizatórios à Johnson, porquanto esta, por erro imputável aos Serviços, teve que suportar o pagamento de uma alegada dívida tributária sem que esta fosse devida, assim se preenchendo os requisitos legalmente exigidos no art. 43º, número 2, da Lei Geral Tributária.

8. O artigo 58º da Lei nº 30-C/2000, o art. 55º da Lei nº 109-B/2001 e o Decreto-Lei nº 312/2002, não vieram interpretar o regime estabelecido pelo art. 72º da Lei nº 3-B/2000, pelo que não são aplicáveis ao caso *sub judice*.

Para efeitos da ampliação do objecto do recurso requerido, a título subsidiário, nos termos e para aos efeitos do disposto no artigo 684º-A do Código do Processo Civil, importa ainda concluir:

9. A definição da base de incidência objectiva do imposto, por um lado, e a respectiva liquidação e cobrança, por outro, não podem ser considerados, separadamente, para efeitos da aplicação do princípio da legalidade, sempre que a determinabilidade da primeira seja posta em causa pelo regime legalmente estabelecido para estas últimas.

10. O artigo 72º da Lei nº 3-B/2000 é inexequível por si mesmo, encontrando-se o fundamento de tal inexequibilidade na circunstância de a base de incidência objectiva do imposto não ser determinável pelos sujeitos obrigados à sua autoliquidação, sem uma intervenção regulamentar posterior.

11. Uma vez que o regime estabelecido no art. 72º da Lei nº 3-B/2000 não permite superar a indeterminabilidade da base de incidência do imposto resultante do sistema de autoliquidação legalmente criado, o nº 3 daquele artigo é inconstitucional, por violação do disposto no nº 2 do art. 103º da Constituição da República Portuguesa, devendo, em consequência, ser devolvidos os montantes pagos pela Johnson, acrescidos dos respectivos juros indemnizatórios.

12. Na medida em que o imposto criado pelo artigo 72º da Lei nº 3-B/2000 implica uma tributação sobre o rendimento de pessoas colectivas, e o nº 3 do mesmo artigo sujeita os respectivos sujeitos passivos ao pagamento de um valor calculado por referência a um preço estabelecido e recebido por outras entidades que não aqueles sujeitos passivos, este último preceito é inconstitucional, por violação do imperativo resultante do nº 2 do art. 104º da Constituição da República Portuguesa, que exige que a tributação das empresas incida fundamentalmente sobre o seu rendimento real, também neste caso devendo, em consequência, ser devolvidos os montantes já pagos pela Johnson, acrescidos dos respectivos juros indemnizatórios.

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

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida regista a seguinte matéria de facto:

“1 - No dia 30/01/02, a impugnante liquidou e pagou ao Infarmed a quantia de 2 616,90 Euros, correspondentes à Taxa sobre a Comercialização dos Produtos de Saúde do mês de Dezembro do ano de 2001.

2 - Este valor (referido em 1) foi liquidado com base nos modelos de “Declaração de Venda” e “Guia de Depósito”, segundo as respectivas instruções de preenchimento, instituídas pelo Conselho de Administração do Infarmed, por despacho de 28/04/00.

3 - O valor a entregar ao Infarmed, por determinação deste, é obtido multiplicando o volume de vendas mensal do produtor, importador de produtos de saúde ou dos seus representantes, pelo factor legalmente estabelecido.

É já vasta a jurisprudência deste S.T.A. quanto às questões que vêm suscitadas, sendo disso exemplo os Acs. de 4/Junho/2003, rec. 61/03, 9/7/03, rec. 493/03, 22/10/03, rec. 438/03, e 29/10/03, recs. 1060/03 e 1061/03, pelo que, não havendo razões para divergir e em obediência ao disposto no art. 8^o, n^o 3, do C. Civil, a seguiremos de perto, tanto mais quanto é certo que as partes são as mesmas e idênticas as questões a resolver.

Na esteira de tal corrente jurisprudencial e encurtando razões, refere-se, desde já, que o tributo previsto no art. 72^o da Lei 3-B/2000 (Orçamento de Estado para 2000) é, apesar do “nomen juris” um verdadeiro imposto e não uma taxa pois que lhe falta a sinalgma-cidade, bilateralidade ou correspectividade próprias desta.

Vejamos agora a conformidade constitucional do art. 72^o, n^o 3, da Lei 3-B/2000, que assim se dispõe:

A taxa sobre comercialização dos produtos de saúde incide sobre o volume de vendas de cada produto, tendo por referência o respectivo preço de venda ao consumidor final, constituindo receita própria daquele Instituto e sendo o seu valor pago, mensalmente, com base nas declarações de vendas mensais, nos termos e com os elementos a definir pelo mesmo instituto.

Daqui decorre que a incidência real se concretiza no volume de vendas de cada produto e que a referência ao preço de venda ao consumidor final, longe de estabelecer um factor de incidência real, apenas determina um valor de referência limite.

Por outro lado, a parte final do transcrito inciso apenas se refere ao pagamento do tributo e, assim, a dita circular bem como o impresso “declaração de vendas” constituem mero regulamento executivo e instrumental, inseridos no processo de cobrança, assim escapando à previsão dos arts. 103^o, n^o 2, e 165^o, n^o 1, al. i), da C.R.P. (v. Ac. T.C. n.ºs 205/87 e 461/87, in *A.T.C.*, 9^o vol., pag. 209, e 10^o vol., pag. 181).

Em suma, foi respeitada a reserva de lei formal da A.R. pois que se concretizou a base de incidência do tributo, não se mostrando, assim, violado o art. 103^o, n^o 2, da C.R.P..

Mas será que a dita “taxa” consubstancia um imposto sobre o volume de negócios, proibido pelo art. 33^o da Directiva 77/388/CEE?

Como se afirmou no Ac. S.T.A. de 4/6/03, rec. 61-03/30, a imposição em causa não se aplica de maneira geral mas apenas a certo produtor (de saúde); não é proporcional ao respectivo preço; não é cobrada

em cada fase do processo de produção e distribuição nem apenas sobre o volume de vendas dos produtores e importadores; finalmente, não é aplicável ao valor acrescentado dos produtos.

Assim, o tributo em questão, por não possuir essas características, não é um imposto sobre o volume de negócios e, por isso, não viola o art. 33^o da dita Directiva, tal como foi interpretado pelo T.J.C.E. (v. Ac. 17/Set/97, Proc. C-28/96 - Fricarnes, S.A., e Proc. C-347/95 - Ucal; de 26/6/97, Careda, S.A., *Col. Jurisprudência*, I, pag. 3734 e de 13/03/97 - Solisnor, SA, in *ob. cit.*, I, pag. 5053).

Resta, por último, decidir a questão suscitada na conclusão 12 das contra-alegações.

Dispõe o art. 104^o, n^o 2, da C.R.P.:

A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real.

Segundo a recorrente, o tributo em análise viola este preceito porque sujeita os respectivos sujeitos passivos ao pagamento de um valor calculado por referência a um preço estabelecido e recebido por outras entidades que não aqueles sujeitos passivos e, por isso, não incide sobre o seu rendimento real.

Acontece, porém, que o rendimento real de que trata aquele inciso constitucional é o chamado rendimento-acrécimo e este traduz-se, em termos gerais, no lucro (v. G. Canotilho e V. Moreira, *C.R.P.*, *Anot.*, 3^a ed., pag. 463).

Ora, com a referida “taxa” incide, como vimos, sobre o volume de vendas e não sobre o lucro da recorrida, forçoso é concluir que aquela não viola o citado preceito constitucional, o qual não impede que as empresas suportem outros tributos.

Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida, julgar improcedente a impugnação judicial e manter o acto tributário impugnado, assim desatendendo o pedido formulado ao abrigo do art. 684^o do C.P.Civil.

Custas pela recorrida na 1^a Instância e neste S.T.A., fixando-se aqui a procuradoria em 50%.

lisboa, 14 de Janeiro de 2004. — *Fonseca Limão* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 14 de Janeiro de 2004.

Assunto:

Execução fiscal. Acto do CRF que indeferiu pedido de levantamento da penhora. Embargos de terceiro. Reclamação. Penhora sobre bem comum. Responsabilidade pelas dívidas. Cômjuge do executado. Citação. Artº 321º do CPT.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *O incidente de embargos de terceiro é o meio processual adequado para, quem for ofendido na sua posse por penhora ou qualquer outro acto judicialmente ordenado de apreensão ou entrega de bens, reagir contra a ofensa dos seus direitos.*

- 2— *Sendo assim, o meio adequado para reagir contra o acto do CRF que indeferiu o pedido de levantamento da penhora não é o processo de embargos de terceiro, mas sim a reclamação dessa decisão do órgão fiscal, nos termos do disposto no artº 276º do CPPT.*
- 3— *Em processo de execução fiscal, tendo sido penhorados bens comuns do casal e o cônjuge embargante citado como parte, este não pode deduzir embargos por não ser terceiro em tal execução.*
- 4— *Nos casos em que o bem imóvel penhorado seja comum e a dívida da única e exclusiva responsabilidade do executado, o seu cônjuge deve ser obrigatoriamente citado para a execução sem a finalidade de requerer a separação de bens.*
- 5— *Uma vez efectuada a citação, o cônjuge citado pode lançar mão de todos os meios de defesa que a lei lhe possibilita, designadamente requerer a separação de pessoas e bens.*
- 6— *Se a separação de bens não ocorreu na sequência da citação do cônjuge do executado para esse efeito, mas em período anterior, é de aplicar neste caso e por analogia, o regime fixado no artº 825º do CPC, sob pena de, não o fazendo, se frustrarem as razões que presidiram à formulação deste preceito, a saber, permitir ao cônjuge não executado a possibilidade de evitar que o seu património responda por dívida que não é da sua responsabilidade.*
- 7— *O regime consagrado no pré-dito artº 825º constitui uma excepção à regra da ineficácia, em relação ao exequente, dos actos de disposição ou oneração dos bens penhorados e adjudicados ao reclamante depois do registo da penhora (arts. 819º e 822º do CC, 838º, nº 4, do CPC e 6º do CRP).*

Recurso n.º 1075/03-30. Recorrente: Rosa Fernandes da Silva; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. Pimenta do Vale.

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

1 - Rosa Fernandes da Silva, residente em Cantanheirinho-Nogueira do Cravo-Oliveira de Azeméis, vem interpor recurso das decisões do Tribunal Tributária de 1ª Instância de Aveiro, que lhe indeferiu os embargos de terceiro, bem como julgou improcedente a reclamação interposta da decisão do Chefe da Repartição de Finanças, negando o pedido de levantamento da penhora, formulando as seguintes conclusões:

Recurso de fls. 16 (Embargos de Terceiro):

1ª- Tendo sido penhorado um bem imóvel comum do casal numa execução movida apenas contra um dos cônjuges, o outro terá de ser citado para requerer a separação judicial de bens, sob pena de a execução prosseguir sobre o bem penhorado.

2ª- Requerida a separação judicial de bens, e sendo o bem penhorado, na sequente partilha, adjudicado ao cônjuge não executado, impõe-se o levantamento da penhora.

3ª- Não sendo a penhora levantada esta, passa a impender sobre um bem próprio da Embargante que não é parte na execução...

4ª... a qual, para defesa do seu direito, poderá socorrer-se do processo de Embargos de Terceiro.

5ª Não há pois erro na forma de processo.

6ª- A Embargante tem a qualidade de terceira, porquanto, para além de não ter sido demandada na execução, a dívida exequenda não é da sua responsabilidade.

7ª- Foi violado o disposto nos arts. 351º, 352º do C.P.Civil e 237º do CPPT.

Recurso de fls. 18 (Reclamação da decisão do CRF).

1. Numa execução fiscal movida contra um dos cônjuges, sendo penhorado um bem imóvel comum, o cônjuge não executado terá de ser citado para requerer a separação judicial de bens.

2. A citação prevista nos arts. 302º e 321º do CPT tem por fim permitir ao cônjuge não executado a faculdade de requerer a separação judicial de bens, evitando desse modo que o seu património seja executado por uma dívida pela qual não é responsável.

3. Por via de tal citação, o referido cônjuge não adquire a qualidade de executado.

4. Tendo sido requerida a separação judicial de bens e adjudicado o bem penhorado ao cônjuge não executado, por força do art.º 825º, nº 3, do C.P.Civil a penhora terá de ser levantada.

5. Para os efeitos alegados, a lei não distingue nem consagra soluções distintas para o caso em que a separação judicial de bens e consequente partilha sejam requeridas na sequência da citação prevista nos arts. 302º e 321º do CPT ou, diferentemente, para o caso em que tal separação e partilha tenham sido requeridas antes da citação.

6. Pelo contrário, o disposto no art.º 825º, nº 2, do C.P.Civil aplicável ex vi do disposto no art.º 2º, al. f), do Código de Processo Tributário, prevê a situação em que a separação judicial de bens e partilha já tenham sido requeridas.

7. O registo da penhora de um bem imóvel comum do casal em processo de execução fiscal, não terá a virtualidade de tornar ineficaz a posterior adjudicação do bem penhorado ao cônjuge não executado.

8. Foram violados o disposto nos arts. 302º e 321º do CPT e 825º do C.P.Civil.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Ex.º Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer, pronunciando-se pela improcedência do recurso de fls. 16 (embargos de terceiro) e pela procedência do recurso de fls. 18 (reclamação da decisão do CRF).

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - Quanto ao recurso da sentença de fls. 10 e segs. (Embargos de terceiro):

A) O objecto deste recurso consiste em saber se e por um lado, é possível deduzir embargos de terceiro contra o acto do CRF que negou o levantamento da penhora e, por outro, se o cônjuge do executado, que tenha sido citado para a execução, pode deduzir embargo contra a penhora de um imóvel, bem comum do casal.

Dispõe o artº 237º, nº 1, do CPPT que, “quando o arresto, a penhora ou qualquer outro acto judicialmente ordenado de apreensão ou entrega de bens ofender a posse ou qualquer outro direito incompatível com a realização ou o âmbito da diligência, de que seja titular um terceiro, pode este fazê-lo valer por meio de embargos de terceiro”.

Daqui resulta, que o incidente dos embargos de terceiro é o meio processual adequado para, quem for ofendido na sua posse por penhora ou qualquer outro acto judicialmente ordenado de apreensão ou entrega de bens, reagir contra a ofensa dos seus direitos.

Contudo, no caso dos autos e como resulta da petição inicial, a reacção da embargante não se dirige contra a penhora propriamente dita, mas sim contra o facto do CRF não ter procedido ao levantamento dessa mesma penhora, uma vez que e conforme certidão que juntou ao processo de execução apenso (vide fls. 74 e segs.), o bem penhorado havia-lhe, entretanto, sido adjudicado em processo de inventário, em consequência de uma acção de separação judicial de pessoas e bens, que correu termos no Tribunal Judicial de Oliveira de Azeméis e que transitou em julgado.

Sendo assim e como bem se anota na sentença recorrida, o meio adequado de reacção contra tal decisão não é o processo de embargos de terceiro, mas sim o processo de reclamação dessa decisão do órgão de execução fiscal, nos termos do disposto no artº 276º do CPPT, processo este que, aliás, veio a ser utilizado pela embargante.

E tanto bastaria para que e com fundamento em erro na forma de processo, fosse negado provimento ao presente recurso.

Todavia e mesmo que assim se não entendesse, sempre acrescentaremos que o presente recurso estaria votado ao insucesso, uma vez que a recorrente não é terceiro para efeito de embargos.

Dispõe o artº 237º, nº 1, do CPPT que para se poder embargar é necessário ser terceiro.

Não nos dá, porém, o CPPT um conceito próprio de terceiro. Todavia, no artº 351º, nº 1, do CPC define-se o “terceiro”, para efeito de embargos, como aquele que não é parte na causa.

Ora, resulta dos autos que a recorrente teve intervenção na execução, uma vez que aí foi citada para os seus termos (vide fls. 70 do processo apenso) e, em consequência, juntou o requerimento de fls. 71.

Sendo assim e tendo tido intervenção no processo, não pode a recorrente ser considerada como terceiro, pelo que carece de legitimidade para embargar.

Por outro lado, mesmo que o cônjuge tenha sido citado sem a menção específica da possibilidade de requerer a separação de bens, como foi o caso, “a citação confere-lhe a qualidade de co-executado, com possibilidade de exercer, a partir da citação, todos os direitos processuais que são atribuídos a este.

Isto mesmo se conclui do preceituado no art. 864.º-B do C.P.C., em que apenas para esses casos em que a citação não é destinada a permitir requerer a separação de bens, referidos na primeira parte da alínea a) do n.º 1 do art. 864.º do mesmo diploma, se esclarece que o cônjuge do executado “é admitido a deduzir oposição à penhora e a exercer, nas fases da execução posteriores à sua citação, todos os direitos que a lei processual confere ao executado”.

Por isso, sendo aquela situação prevista na primeira parte da alínea a) do n.º 1 do art. 864.º do C.P.C. equivalente, no processo civil, à situação do cônjuge prevista no n.º 1 do presente art. 239.º, deverá entender-se que, também neste, a citação tem o alcance aí indicado de colocar o cônjuge na situação de co-executado, com todos os direitos processuais atribuídos ao executado originário.

Esta atribuição ao cônjuge da posição de executado e a obrigatoriedade da sua citação nos casos de penhora de bens imóveis ou

móveis sujeitos a registo, implica que ele, nestes casos, não tenha a possibilidade de embargar de terceiro, devendo reagir contra actos ilegais que afectem os seus direitos através dos meios processuais concedidos ao executado, se já tiver sido citado, ou arguindo a nulidade insanável da falta de citação indevidamente omitida, nos termos do art. 165.º, n.º 1, alínea a), deste Código, usando em seguida das referidas faculdades processuais” (Conselheiro Jorge Sousa, in *CPPT Anotado*, 4ª ed., pág. 981).

No sentido de que, tendo sido penhorados bens comuns do casal e o embargante citado como parte, este não pode deduzir embargos, mas opor-se à execução, em ordem a demonstrar a sua não responsabilidade pela dívida, se pronunciou também o Pleno desta Secção do STA, no acórdão de 5/12/01, in rec. nº 21.438 (no mesmo sentido vide Ac. desta Secção de 15/10/03, in rec. nº 1.845/02).

E não sendo a embargante terceiro na execução a que os embargos respeitam, torna-se desnecessário determinar se a mesma tem ou não a posse da fracção penhorada.

B) Pelo que o presente recurso terá, necessariamente, que improceder.

3 - Recurso da sentença de fls. 18 (Reclamação da decisão do CRF):

A) Neste recurso e como vimos, insurge-se a recorrente contra a sentença “a quo” que negou provimento à reclamação do acto do CRF que indeferiu o pedido de levantamento da penhora.

Para o efeito alega que, na execução movida contra um dos cônjuges, sendo penhorado um bem imóvel comum, o cônjuge não executado terá de ser citado para requerer a separação judicial de bens, pelo que tendo esta sido requerida e adjudicado o bem penhorado ao cônjuge não executado, a penhora terá que ser levantada, mesmo que a separação e partilha de bens tenha sido requerida antes da citação, conforme resulta do disposto nos arts. 302º e 321º do CPT e 825º, nº 2, do CPC.

Vejamos se lhe assiste razão.

Na sentença recorrida fixou-se a seguinte matéria de facto:

1. Em 93.07.08. foi instaurada no Serviço de Finanças de Oliveira de Azeméis - 3ª, contra Adelino Correia Costa, L.ª, N.I.P.C. 501102990, com sede em Caroleiro, Nogueira do Cravo, S. João da Madeira, a execução fiscal nº 3751-93/100228.7 para cobrança coerciva de dívida de contribuições ao C.R.S.S. de Aveiro do período de 12/92, no montante de 119.573\$00. titulada pela certidão nº 12930311291 (fls. 1 e 2 dos autos em apenso);

2. Em 93.11.30, foram no mesmo processo penhorados os bens que compõem as 5 verbas descritas nos autos de fls. 5 a fls. 6v dos autos de processo executivo em apenso e cujo teor aqui se tem por reproduzido, tendo os mesmos sido entregues a Leonel Correia da Costa que, no acto, foi nomeado depositário;

3. Por despacho do Ex.º Chefe do Serviço de Finanças de 94.09.15 é ordenado o prosseguimento da execução contra o depositário nomeado por falta de apresentação dos bens penhorados a que alude o nº anterior (fls. 41 a 41v.);

4. Em 94.09.29 é lavrado o auto de penhora do seguinte bem: «*Casa de habitação térrea, com sala, 3 quartos, cozinha, 2 quartos de banho, anexo e garagem, a confrontar do norte com Manuel Moreira da Silva, sul com rego Areiro, nascente com Maria Margarida G. Resende dos Santos e do poente com caminho e rego Areiro, em nome de Leonel*

Correia da Costa, residente em Castanheirinho, Nogueira do Cravo, inscrito na matriz predial urbana da freguesia de Nogueira do Cravo sob o artigo nº 1064, sito no lugar de Castanheirinho, Nogueira do Cravo, com a superfície coberta de 250 m², logradouro 390 m² e quintal 800 m² (...).

(fls. 58 a 58v. dos autos de processo executivo);

5. A penhora encontra-se registada na Conservatória do Registo Predial de Oliveira de Azeméis desde 94.09.30 (fls. 68 dos autos de processo executivo);

6. A ora reclamante assinou pelo seu punho, em 97.09.18, a "CERTIDÃO DE NOTIFICAÇÃO" inserta a fls. 70 a 70v. dos autos de processo executivo em apenso e cujo teor aqui se dá também por reproduzido;

7. Em 97.10.03, deu entrada no Serviço de Finanças o requerimento da ora reclamante onde, além do mais, se informava que o imóvel penhorado lhe foi adjudicado em inventário para separação de meações (fls. 71 daqueles autos);

8. Em 2001.05.11, o Ex.^{mo} Chefe do Serviço de Finanças lavra o seguinte despacho: «*Para efeitos de venda por meio de proposta em carta fechada, designo o próximo dia 24 de Julho, pelas 10 horas, nesta Repartição de Finanças, pelo valor de 3.000.000\$00. Notifique.*» (fls. 82 dos mesmos autos);

9. Em 2001.06.21, deu entrada no Serviço de Finanças outro requerimento da ora reclamante, o qual se encontra inserto de fls. 97 a fls. 98 dos autos e cujo teor aqui se dá por reproduzido, onde além do mais se requeria o levantamento da penhora e fosse dada sem efeito a venda a que alude o número anterior;

10. Sobre tal requerimento incidiu o seguinte despacho do Ex.^{mo} Chefe do Serviço de Finanças:

«Considerando que até à data marcada para venda do imóvel penhorado nos autos não foram deduzidos embargos de terceiro;

Considerando os elementos constantes dos autos;

O pedido apresentado a fls. 97 a 99 não pode merecer deferimento.

Em 21-6-2001, foram deduzidos embargos de terceiro e, em consequência, suspende-se a venda do bem anunciado a fls. 96, até à decisão do pleito.

Remeta-se o processo ao Tribunal Tributário de 1ª Instância de Aveiro, nos termos do nº 1 do artigo 208º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Notifique-se. (fls. 101 a 101v. daqueles autos).

11. Do despacho a que alude o nº anterior foi a ora reclamante notificada pelo ofício nº 2577, expedido em 2001.07.06 (fls. 102);

12. A reclamação deu entrada no Serviço de Finanças de Oliveira de Azeméis - 3ª, em 2001.07.17 (cfr. carimbo aposto no cabeçalho do articulado respectivo).

B) - Antes, porém, de nos debruçarmos sobre o objecto do presente recurso, importa referir que a dívida fiscal cuja cobrança coerciva se persegue com a execução onde foi ordenada a penhora, resulta do facto de o executado, marido da recorrente, não ter apresentado, para venda, os bens penhorados pela Fazenda Pública, no âmbito dessa mesma execução e de que era fiel depositário.

Sendo assim e ao contrário do que pretende a recorrente, não é aqui aplicável o regime consagrado no artº 302º do CPT, uma vez que este preceito visa apenas as execuções por coimas fiscais - o que não é o caso -, mas sim o previsto no artº 321º do mesmo diploma legal.

Como resulta do elenco probatório, em 29/9/94, no processo de execução apenso, foi penhorada a fracção em causa, penhora esta que foi registada em 30/9/94, tendo a recorrente sido notificada para os termos da execução em 18/9/97. Em 3/10/97 deu entrada nos Serviços de Finanças o requerimento de fls. 71, no qual a reclamante solicitava o levantamento daquela penhora, uma vez que o bem imóvel penhorado lhe havia sido adjudicado em inventário que correu seus termos em consequência de uma acção judicial de separação de pessoas e bens, cuja certidão também juntou, partilha que foi homologada por sentença de 7/5/96, que transitou em julgado.

Estabelece o citado artº 321º, que tem correspondência directa no artº 239º do CPPT, que "feita a penhora e junta a certidão de ónus, serão citados os credores com garantia real, relativamente aos bens penhorados, e o cônjuge do executado no caso previsto no artigo 302.º ou quando a penhora incida sobre bens imóveis, sem o que a execução não prosseguirá".

Daqui resulta que a citação do cônjuge é obrigatória sempre que a penhora recaia sobre bens imóveis.

Todavia, "nos casos em que a penhora recaia sobre bens imóveis ou móveis sujeitos a registo é obrigatória a citação do cônjuge para a execução sem a finalidade de requerer a separação indicada nesse artigo. . .

Nesses casos, o cônjuge é sempre citado para a execução, independentemente de a dívida ser ou não comum e se pretender ou não penhorar bens comuns, assumindo a posição de um verdadeiro co-executado, podendo exercer todos os direitos processuais que são atribuídos ao próprio executado, como expressamente se prevê no art. 864.º-B do C.P.C." (Conselheiro Jorge Sousa, *ob. cit.*, pág. 956). No caso dos autos e como vimos supra, muito embora a recorrente não tivesse sido citada com a finalidade de requerer a separação de pessoas e bens, mas para os termos da execução, a verdade é que, por um lado e como resulta daquele preceito, a citação com aquele fim não era obrigatória, por outro e na sequência daquela, a recorrente podia ter utilizado os meios de defesa que a lei lhe possibilita, designadamente requerer a separação de pessoas e bens se o imóvel penhorado é um bem comum e a dívida é da exclusiva responsabilidade do seu cônjuge.

O que, aliás, a recorrente veio a fazer. Por isso mesmo, quer por que essa notificação com aquele fim não era obrigatória, quer por que a recorrente havia junto aos autos certidão da acção judicial de separação de pessoas e bens e do inventário que se lhe seguiu, fazendo assim uso de um dos direitos que lhe é conferido pelo citado preceito legal, as conclusões 1ª e 2ª da sua motivação do recurso terão que improceder.

C) - Contudo, decidiui o M.^{mo} Juiz *a quo* que, não tendo a separação de pessoas e bens sido requerida na sequência da citação que lhe havia sido feita pela administração fiscal, mas em período anterior, não seria de aplicar aqui o disposto no artº 825º do CPC, pelo que a penhora ter-se-ia que manter e o bem imóvel responderia pela dívida exequenda.

Mas sem razão.

Com efeito, se o citado artº 825º tem aplicação aos casos em que a separação de pessoas e bens ocorre na sequência da citação do

cônjuge do executado, há-de também aplicar-se, por analogia, aos casos em que essa separação foi decretada antes dessa citação, sob pena de se frustrarem as razões que presidiram à formulação deste preceito legal, a saber, permitir ao cônjuge não executado a possibilidade de evitar que o seu património responda por dívida que não é da sua responsabilidade.

Sendo assim, é também patente que não colhe o argumento invocado pelo M.^{mo} Juiz recorrido para julgar improcedente a presente reclamação de que a FP não teve intervenção na conferência de interessados, não tendo tido assim oportunidade de se ter oposto à adjudicação de todas as verbas ao cônjuge do executado.

Na verdade e como vimos, sendo de aplicar ao caso dos autos o disposto no artº 825º do CPC essa intervenção não era obrigatória, uma vez que este preceito legal não a prevê, como bem anota a recorrente.

D) Por último e ainda como fundamento da improcedência da reclamação invoca o M.^{mo} Juiz recorrido o facto de a penhora ser anterior à separação de pessoas e bens e à consequente adjudicação do imóvel penhorado à recorrente, pelo que prevalece a garantia resultante daquela sobre o direito desta, por ter sido registada em primeiro lugar (artº 6º do CRP).

Mais uma vez sem razão.

É certo que e como bem anota o M.^{mo} Juiz recorrido, do disposto nos arts. 819º e 822º do CC resulta que todos os actos de disposição ou oneração dos bens penhorados são ineficazes em relação ao exequente e que este adquire pela penhora o direito de ser pago com preferência a qualquer outro credor que não tenha garantia real anterior.

Todavia, esta regra de ineficácia dos negócios jurídicos sofre a excepção prevista no artº 825º do CPC, na medida em que permite ao cônjuge do executado, mesmo nos casos em que é penhorada a meação de um bem comum, requerer a separação de pessoas e bens, com a consequente suspensão da execução, afectando, deste modo a penhora.

E a ratio desta excepção encontrámo-la, por certo, na necessidade de protecção da família contra a disposição de um bem que possa afectar o seu património.

E) - Pelo que e nesta parte, o presente recurso terá que proceder.

4 - a) Nestes termos e pelo exposto, acorda-se em negar provimento ao recurso interposto da sentença proferida no processo de embargos de terceiro, que absolveu da instância, por erro na forma de processo, a FP e manter a decisão recorrida.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 50%.

b) Conceder parcial provimento ao recurso interposto da decisão que julgou improcedente a reclamação da decisão do CRF e revogar a decisão recorrida nos referidos segmentos.

Custas pela recorrente na proporção do decaimento, fixando-se a procuradoria em 50%.

Lisboa, 14 de Janeiro de 2004. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 14 de Janeiro de 2004.

Assunto:

Apoio judiciário. Ampliação da matéria de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

Ignorando-se se o Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, Delegação de Lisboa, proferiu, adentro do prazo do n.º 1 do artigo 26º da Lei n.º 30-E/2000, de 20.XII, decisão sobre pedido de apoio judiciário, bem assim, na hipótese afirmativa, qual o seu teor, cumpre determinar ao tribunal a quo pertinente averiguação de tais factos, nos termos dos artigos 13º, n.º 1, do CPPT e 99º, n.º 1, da LGT, com consequente ampliação da matéria de facto artigos 729º, n.º 3, e 730º, n.º 1, do CPC, ex vi artigo 2º, al. e), do CPPT.

Recurso n.º 1180/03-30. Recorrentes: Carlos Leonel Pereira da Silva Cruz e Maria de Aires Nunes Cadeireiro da Silva Cruz; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

Carlos Leonel Pereira da Silva Cruz e Maria de Aires Nunes Cadeireiro da Silva Cruz, residentes na Rua Francisco Stromp, 5, 3º Dtº, em Lisboa, recorrem do despacho de fls. 5 do 1º Juízo do TT de 1ª Instância de Lisboa “que não lhes reconheceu o apoio judiciário concedido”.

Remata a atinente alegação (a fls.39-42) com as seguintes conclusões:

1. Existe errada consideração dos factos nestes autos quanto ao apoio judiciário de que os Requerentes são beneficiários.

2. Os Requerentes requereram apoio judiciário para os autos de oposição à execução da qual esta reclamação é apensa.

3. Tal requerimento foi dado a conhecer nos autos de execução principal, bem como nestes autos de reclamação, conforme documentos que supra se juntaram.

4. Nos termos do disposto na Lei 30-E/2000, de 20 de Dezembro, artigo 17º, o apoio judiciário pode ser pedido em qualquer estado da causa e em qualquer apenso, estendendo-se sempre aos demais e mantendo-se para efeitos de recurso.

A presente reclamação é apensa aos autos de execução principal, logo o apoio judiciário requerido para os autos de oposição à execução estende-se a estes autos.

Não houve contra-alegação.

O distinto PGA entende que “o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito, sendo o STA, Secção de Contencioso Tributário, incompetente, em razão da hierarquia, para o seu conhecimento, e competente o TCA, Secção de Contencioso Tributário”.

Dado integral conhecimento do duto parecer do Ministério Público a ambas as partes, nenhuma se pronunciou a respeito.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

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

É do seguinte teor a decisão recorrida:

«Alegam os reclamantes que litigam nestes autos com o benefício do apoio judiciário, por demonstração já feita em sede de autos de execução fiscal, sendo que invocam disposição legal que aqui o estende.

Não demonstram que assim seja; nem o tribunal, feita diligência junto do órgão de execução fiscal, obteve notícia de concessão de apoio judiciário.

Improcede o pedido que, nessa base, solicitou a anulação de guia de pagamento de preparo.

Custas pelos requerentes, com taxa de justiça de 1 (uma) UC.»

Bem claro que o conteúdo das 2ª e 3ª conclusões da alegação de recurso - “os Requerentes requereram apoio judiciário para os autos de oposição à execução da qual esta reclamação é apensa”; “tal requerimento foi dado a conhecer nos autos de execução principal, bem como nestes autos de reclamação” - não consta do despacho recorrido.

Porém, nelas os recorrentes limitam-se a dar conta de *actos processuais* que terão ocorrido em processo de oposição a execução fiscal (e nesta) de que a presente reclamação é apensa.

Verdadeiramente, não são **factos** do mundo real cujo conhecimento esteja subtraído à competência deste STA.

Como bem se refere no acórdão tirado no recurso n.º 26 033, em 20.VI.2001, “enquanto actos que encarnam o desenrolar do processo acontecido perante o tribunal, esses ‘factos processuais são do seu conhecimento imediato, pois ocorrem perante ele, ainda que estes se traduzam em articulados ou petições apresentadas pelas partes e de qual seja o sentido que deles emerge.”

E assim, não apelando o teor de tais conclusões a mais do que o simples conhecimento do se passou (ou não) nos ditos processos com o presente correlacionados, fora de dúvida ao alcance desta formação, não se perfila, na realidade, **matéria de facto** subtraída ao conhecimento de tribunal de revista.

Nestes termos, improcede a questão prévia em apreço.

Em consonância com as anteriores considerações, determinou-se a requisição à RF da execução fiscal referida nas conclusões da alegação dos recorrentes, da qual não emerge que nela haja sido dado conhecimento de requerimentos pelos mesmos apresentados em vista da concessão de apoio judiciário.

Porém, como eles se mostram certificados nestes autos, a fls. 10-13 e 14-17, impõe-se que a instância indague, nos termos dos artigos 13º, nº 1, do CPPT e 99º, nº 1, da LGT, junto do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, Delegação de Lisboa, sobre a eventual prolação de despacho atinente aos sobreditos requerimentos, enviando, em tal hipótese, certidão do teor do mesmo, depois se decidindo em conformidade, tendo sobremaneira em atenção a estatuição do n.º 2 do artigo 17º da Lei n.º 30-E/2000, de 20 de Dezembro.

Se não tiver havido pronúncia sobre tais pretensões, o tribunal *a quo*, na nova decisão a proferir, terá em conta o disposto no artigo 26º, nºs 1 e 2, da mesma Lei.

Claramente, constata-se a ausência de matéria de facto essencial que a este Supremo não cumpre conhecer - artigos 21º, nº 4, do

anterior ETAF e 12º, nº 4, do vigente (Lei n.º 13/2002, de 19.II), antes ao tribunal recorrido averiguar, impondo-se, pois, atinente alargamento do quadro factual, em ordem a constituir base suficiente para ulterior aplicação do direito apontado - artigos 729º, nº 3, e 730º, nº 1, do CPC, *ex vi* artigo 2º, al. e), do CPPT.

Termos em que se acorda revogar a decisão recorrida e ordenar a ampliação da matéria de facto, conforme o atrás indicado.

Sem custas.

Lisboa, 14 de Janeiro de 2004. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Almeida Lopes* — *António Pimpão*.

Acórdão de 14 de Janeiro de 2004.

Assunto:

Prazo processual. Prazo de impugnação.

Doutrina que dimana da decisão:

I — O prazo para deduzir impugnação judicial não é um prazo judicial ou processual;

II — Por isso, não pode a petição inicial de impugnação judicial ser apresentada num dos três dias a seguir ao decurso do prazo legal, mediante multa, nos termos do art.º 145º, nº 5, do CPC.

Recurso nº 1208/03. Recorrente: António Carvalho Baptista L.^{da}; recorrida: Fazenda Pública; relator: Ex.^{mo} Juiz Cons. Dr. Almeida Lopes.

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

Com fundamento em vício de forma, falta de fundamentação e desvio do poder, ANTÓNIO CARVALHO BAPTISTA, LDA, com sede na Rua Conde de Nova Goa, 3, 1º Dtº, Lisboa, deduziu impugnação judicial contra o acto de liquidação de IRC do ano de 1995, na sequência de uma reclamação graciosa que lhe fora indeferida pelo Director de Finanças de Lisboa.

Por despacho de fls. 50 e seguintes, o 5º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância da Lisboa **indeferiu liminarmente** a petição inicial de impugnação pelo facto de a mesma ter dado entrada um dia após ter terminado o prazo legal de 15 dias referido no art.º 102º, nº 2, do CPPT.

Não se conformando com este despacho, dele recorreu a impugnante para este STA, tendo apresentado as suas alegações de fls. 64 e seguintes, nas quais concluiu que o M.^{mo} Juiz *a quo* deveria ter aplicado o disposto no art. 145º, nº 5, do CPC, notificando-o para o pagamento de multa por ter praticado o acto num dos três dias úteis subsequentes ao termo do prazo.

Neste STA, o M^oP^o emitiu douto parecer nos termos do qual se deve negar provimento ao recurso.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

A recorrente não discute que a petição inicial de impugnação deu entrada no primeiro dia após o decurso do prazo de caducidade de 15 dias, previsto no art.º 102.º, n.º 2.

De facto, o prazo para impugnar é um prazo de caducidade, a que se aplica o disposto no art.º 279.º do Código Civil, nos termos do art.º 20.º, n.º 1, do CPPT.

Mas diz a recorrente que o tribunal recorrido deveria ter aplicado o disposto no art.º 145.º, n.º 5, do CPC.

Será assim?

Os artigos 144.º e 145.º do CPC tratam dos prazos processuais ou para a prática de actos processuais.

Prazo processual e prazo judicial são uma e a mesma coisa.

O prazo judicial é aquele que se destina à prática de actos processuais em juízo. Prazo judicial é a distância entre dois actos de um processo. Prazos judiciais são os que medeiam entre dois actos judiciais ou praticados em processo judicial (cfr. Prof AFONSO RODRIGUES QUEIRO, *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, 116 - 311).

Ora, antes de a impugnação judicial dar entrada ainda não há processo judicial.

Logo, não há prazos judiciais ou processuais antes de haver processo.

Como o art.º 145.º, n.º 5, do CPC, apenas se aplica aos prazos judiciais ou processuais, e como ainda não há processo antes da apresentação da petição inicial de impugnação judicial, o tribunal recorrido não tinha de notificar a recorrente para pagar multa por ter entregado a petição inicial um dia depois da ter terminado o prazo legal para o efeito. Esse prazo de 15 dias não é um prazo processual ou judicial, mas um prazo substantivo ou de caducidade.

Não vale a pena jogar com os nomes dos prazos - se dilatatório, de peremptório, se suplementar, se substantivo, se processual.

A verdade é que não é um prazo processual, e é quanto basta para se lhe não aplicar o disposto no art.º 145.º, n.º 5, do CPC.

Daí que bem tenha decidido o M.^{mo}. Juiz *a quo*.

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

Custas pela recorrente, com 50% de procuradoria.

Lisboa, 14 de Janeiro de 2004. — *Almeida Lopes* (relator) — *Fonseca Limão* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 14 de Janeiro de 2004.

Assunto:

Questão de facto. Incompetência hierárquica.

Doutrina que dimana da decisão:

Se no recurso interposto de decisão do Tribunal Tributário de 1.ª Instância se incluírem questões de facto de que aquele não haja conhecido, é o Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo.

Recurso n.º 1285/03-30. Recorrente: António Amadeu Ribeiro Ferreira; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons.º Dr. Vítor Meira.

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

António Amadeu Ribeiro Ferreira deduziu no Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto oposição à execução que lhe foi instaurada por dívidas de IRS de 1997 e 1998.

Por sentença do M.^{ma} Juíza daquele Tribunal foi a oposição julgada parcialmente procedente.

Inconformado com a decisão recorreu o oponente para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a sua revogação, tendo formulado as seguintes conclusões:

a) - A douta sentença recorrida julgou procedente a excepção da caducidade do direito de deduzir oposição relativamente à dívida de PTE 16.591.196\$00, com fundamento no facto do recorrente ter sido pretensamente citado em 9 de Outubro de 2000.

b) - Para o efeito, a douta sentença recorrida fundamentou-se na presunção do artigo 238.º do CPC.

c) - Contudo, o recorrente discorda da aplicação da presunção do artigo 238.º do CPC.

d) - Com efeito, não se encontra demonstrado nem comprovado que na citação pretensamente efectuada em 9 de Outubro de 2000 foi cumprido o regime dos n.ºs 1 a 4 do artigo 236.º do CPC.

e) - Não está provado nem certificado que a terceira pessoa a quem foi entregue a citação tenha declarado encontrar-se em condições de entregar prontamente a citação ao citando.

f) - Nem está provado nem certificado que o distribuidor postal tenha advertido a terceira pessoa a quem entregou a citação do dever de proceder à sua entrega pronta ao citando.

g) - Assim, não estando demonstrado o cumprimento do regime do artigo 236.º do CPC não pode aplicar-se a presunção do artigo 238.º do CPC, pelo que não pode considerar-se válida a citação com data de 9 de Outubro de 2000 e terá de considerar-se tempestiva a oposição.

h) - Embora tenha considerado procedente a oposição em relação às dívidas de PTE 817.374\$00 e 610.477\$00, contudo, a douta decisão recorrida ordenou o prosseguimento da execução nessa parte considerando a dívida exigível a partir da citação efectuada no processo executivo.

i) - Contudo, a douta sentença recorrida fez uma aplicação incorrecta dos artigos 662.º, n.º 1, 813.º, al. e) e 865.º, n.º 3, todos do CPC.

j) - O artigo 662.º, n.º 1, do CPC aplica-se tão-só aos processos declarativos e não tem aplicação em sede de processos executivos fiscais ou não fiscais.

l) - Com efeito quer a sua inserção sistemática no CPC o enquadrar tão-só no âmbito do processo declarativo e por outro lado, o seu conteúdo não permite transformar em obrigação exigível uma obrigação cujo prazo ainda não decorreu.

m) - Por sua vez, a alínea e) do artigo 813.º do CPC no seu texto não é aplicável no caso dos autos.

n) - Por último, o n.º 3 do artigo 865.º do CPC tem apenas aplicação em sede de reclamação de créditos e não em sede do processo executivo.

o) - Além disso, os artigos 85.º e 88.º do CPPT não permitem instaurar execução fiscal cuja dívida não tenha sido previamente notificada para ser feito o respectivo pagamento voluntário e tenha entretanto decorrido o prazo de pagamento voluntário da dívida.

p) - A aplicação do regime dos artigos 662.º, 813.º e 865.º, nos termos referidos na douda sentença recorrida retira qualquer aplicação aos fundamentos de oposição previstos nas alíneas e) e i) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT.

q) - A douda decisão recorrida fez errada aplicação dos artigos 238.º, 662.º, n.º 1, 813.º, al. e) e 865.º, n.º 3, todos do CPC e violou o artigo 236.º, n.ºs 2 e 4, do Código de Processo Civil bem como os artigos 85.º, 88.º e 204.º, n.º 1, als. e) e i), do CPPT.

Não houve contra-alegações

Pelo Ex.º Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido da incompetência em razão da hierarquia deste Supremo Tribunal Administrativo para conhecer do recurso por o mesmo versar também matéria de facto.

Ouvido o recorrente sobre tal questão prévia, nada disse.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida deu como provados os seguintes factos:

1- Contra o oponente foi instaurada execução fiscal para cobrança coerciva de dívida proveniente de IRS de 1997 e 1998, no valor de, respectivamente, 817.374\$00 e 610.477\$00.

2- Para notificação ao oponente das inerentes liquidações foi expedida carta registada simples.

Logra prioridade de apreciação a questão prévia suscitada.

Nos termos dos artigos 167.º do Código de Processo Tributário e 32º, n.º1, alínea b), do ETAF este Supremo Tribunal apenas conhece dos recursos dos tribunais tributários de 1.ª instância com exclusivo fundamento em matéria de direito. Conforme este Tribunal tem vindo a decidir em inúmeros acórdãos, na esteira do ensinamento do Prof. Manuel de Andrade de que a competência se afere pelo *quid disputatum* e não pelo *quid decisum*, para a determinação da competência do tribunal não importa saber se a matéria invocada releva ou não para a decisão do recurso por a questão da competência ter de ser previamente decidida.

Nas alegações da recorrente e respectivas conclusões que acima se transcreveram sustenta a recorrente, nas alíneas d), e) e f), a sua discordância relativamente a factos relativos à sua notificação, que considera não estarem provados e dos quais pretende retirar consequências jurídicas. De onde ser mister concluir que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, o que determina a incompetência hierárquica deste Supremo Tribunal Administrativo para dele conhecer.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em ra-

zão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo Norte.

Custas pela recorrente, fixando em 120 euros a taxa de justiça e em 40% a procuradoria.

Lisboa, 14 de Janeiro de 2004. — *Vitor Meira* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 14 de Janeiro de 2004.

Assunto:

Impugnação. Artº 10º, n.º 5, do CIRS. Mais-Valias. Reinvestimento do Produto da Alienação de um Imóvel destinado a habitação na Aquisição de outro Imóvel com a mesma Finalidade.

Doutrina que dimana da decisão:

I — São excluídos da tributação (em mais-valias) os ganhos provenientes da transmissão onerosa de imóveis destinados a habitação do sujeito passivo ou do seu agregado familiar se, no prazo de 24 meses contados da data da realização, o produto da alienação for reinvestido na aquisição de outro imóvel, isto nos termos do n.º 5 do art. 10º do CIRS.

II — Porém, se o contribuinte utilizar o produto da alienação para liquidar o empréstimo que contraiu com a aquisição do primeiro imóvel, contraíndo empréstimo bancário para adquirir novo imóvel para habitação, não beneficia da exclusão da tributação prevista naquele normativo.

Recurso n.º 1357/03-30; em são recorrentes a Fazenda Pública e o Ministério Público, recorridos João José Lopes Farinha Alves e mulher e de que foi Relator o Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. JOÃO JOSÉ LOPES FARINHA ALVES, e mulher, **LUÍSA MARIA CÉSAR FERNANDES FARINHA ALVES**, identificados nos autos, impugnam judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, a liquidação de IRS do ano de 1996 e respectivos juros compensatórios.

Alegam ter comprado um prédio urbano em 1994, onde instalaram a habitação. Contraíram para o efeito um empréstimo. Venderam-no em 1996. Adquiriram depois um novo imóvel. Com o dinheiro obtido naquela venda pagaram o empréstimo contraído, suportando com ele ainda os encargos com a aquisição da nova habitação. Para o pagamento do restante preço contraíram um novo empréstimo.

Defendem que o produto da alienação não pode ser tributado em mais-valias, uma vez que todo ele foi canalizado e reinvestido na totalidade antes de decorrido o prazo de 24 meses, referido na al. a) do n.º 5 do art. 10º do CIRS.

O M.^{mo} Juiz do 1.º Juízo daquele Tribunal julgou a impugnação procedente.

Inconformados, recorreram para este Supremo Tribunal, quer o **MINISTÉRIO PÚBLICO**, quer a **FAZENDA PÚBLICA**.

O Sr. **Procurador da República** concluiu assim as respectivas alegações de recurso:

1. Está provado que os impugnantes obtiveram mais-valias ao alienar, por escritura pública de 4.11.1996, as fracções A e N, pelo preço de 10.800.000\$00, que haviam adquirido, em 3.2.1994, pelo preço de 8.250.000\$00.

2. Está provado que, por escritura pública de 18.12.1996, os impugnantes adquiriram, pelo preço de 15.000.000\$00, a fracção Z, tendo contraído empréstimo no valor de 15.000.000\$00 destinado a essa aquisição.

3. Na declaração de rendimentos do ano de 1996, para efeitos de IRS, os impugnantes declararam a venda referida em 1 que o valor da aquisição havia sido de 8.250.000\$00.

4. Os impugnantes não reinvestiram o valor da venda referida em 1, pois contraíram um empréstimo bancário no valor de 15.000.000\$00 destinado à aquisição da fracção Z.

5. O legislador, ao condicionar, na alínea a) do n.º 5 do art. 10.º, a concessão de isenção às mais-valias decorrentes da venda de casa de habitação à posterior aplicação do produto da alienação na aquisição de outro imóvel para habitação, quis dizer que essas mais-valias tinham que ser aplicadas no pagamento do preço relativo à nova aquisição.

6. Apenas há lugar à exclusão da tributação dos ganhos provenientes da transmissão onerosa de imóveis destinados a habitação se, no prazo de 24 meses contados da data da realização o produto da alienação for reinvestido na aquisição de outro imóvel.

7. A douta sentença recorrida, ao restringir a concessão dessa isenção ao único requisito do prazo de 24 meses da aquisição de nova habitação, julgando procedente a impugnação, violou o disposto na alínea a) do n.º 5 do art. 10º do CIRS.

8. Pelo que, julgando-se procedente o recurso, deverá a douta sentença recorrida ser revogada e substituída por outra que julgue a impugnação totalmente improcedente.

Por sua vez, o representante da **Fazenda Pública** apresentou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. Estando em causa a interpretação dada ao requisito contido no art. 10º, n.º 5, al. a), na parte em que se lê: “o produto da alienação for reinvestido na aquisição de outro imóvel”, não pode considerar-se que o facto de a aquisição do novo imóvel se ter efectuado com recurso ao crédito bancário, pela totalidade do preço, não é impeditivo para que deixe de haver lugar à exclusão tributária prevista na mesma norma.

2. Se o adquirente, na compra do outro imóvel, utiliza, não o produto da alienação do anterior, mas o capital que obteve através de recurso a empréstimo bancário, não se pode concluir pela realização de um reinvestimento relevante para efeitos de exclusão tributária, porque inexistente o nexo de causalidade entre as duas transacções.

3. O conceito de reinvestimento que releva para efeito da aplicação da norma, é a de reinvestimento do produto da alienação na aquisição de outro imóvel, e não a realização de um qualquer investimento, sem curar de saber da proveniência do capital utilizado, na medida em que é atendível a substância económica dos factos tributários, nos termos do art. 11º, n.º 3, da LGT.

4. O emprego do vocábulo reinvestimento, implica, em si mesmo, a reafecção de um determinado capital (o produto da alienação anterior), a um fim específico, e não a simples afectação de capital à aquisição de bens, como se entenderia se, ao invés, fosse utilizada a expressão “investimento”.

5. A actuação da Administração Fiscal foi conforme à lei, ao não considerar haver lugar à exclusão de tributação prevista na alínea a) do n.º 5 do art. 10º do CIRS, por se ter demonstrado que a aquisição do novo imóvel foi custeada, na íntegra, pelo recurso a empréstimo bancário, justificando-se a manutenção da liquidação efectuada, por se demonstrar a sua validade e justeza.

6. A douta sentença recorrida violou o disposto nos arts. 1º e 10º, n.ºs 1 e 5, al. a), do CIRS.

Não houve contra-alegações.

Foram colhidos os vistos legais.

2 — É a seguinte a matéria de facto fixada na instância:

a) Por escritura pública de 03-02-1994 os impugnantes adquiriram pelo preço de oito mil duzentos e cinquenta contos a fracção autónoma designada pela letra “A” e a designada pela letra “N” destinadas a habitação e garagem respectivamente do prédio sito na freguesia de Mafamude, concelho de Vila Nova de Gaia, Rua da Tapada, 329, e Rua do Património, 31.

b) O Banco Nacional de Crédito Imobiliário concedeu aos impugnantes em 03-02-1994 um empréstimo no valor de Esc. 12.000.000\$00 destinado a habitação o qual foi integralmente liquidado em 04-11-1996.

c) Por escritura pública de 04-11-1996 os impugnantes venderam pelo preço de dez milhões oitocentos mil escudos as fracções “A” e “N” referidas em a).

d) Por escritura pública de 18-12-1996 os impugnantes adquiriram pelo preço de 15.000.000\$00 a fracção autónoma designada pela letra “Z” do prédio inscrito na matriz sob o art. 5116 da freguesia de Mafamude, Vila Nova de Gaia.

e) Pela escritura referida em d) os impugnantes contraíram um empréstimo ao Banco Nacional de Crédito Imobiliário S.A. no valor de 20.000.000\$00, sendo 15.000.000\$00 para aquisição e 5.000.000\$00 para obras constituindo hipoteca sobre a fracção referida em d).

f) Em 05-02-2001 os impugnantes apresentaram declaração de rendimentos de substituição referente ao ano de 1996, para efeito de IRS, declarando que em 04-11-1996 haviam vendido as fracções “A” e “N” referidas em a) pelo valor de realização de Esc. 10.000.000\$00 e que o valor de aquisição havia sido Esc. 8.250.000\$00.

g) Em 26-06-2001 a Administração fiscal procedeu à liquidação de IRS referente aos impugnantes e ao ano de 1996 no valor a pagar de Esc. 403.128\$00, sendo a data limite para o efeito 16-08-2001.

h) Em 13-11-2001 os impugnantes deduziram reclamação contra aquela liquidação a qual foi indeferida.

i) Os impugnantes foram notificados daquele indeferimento por carta registada com aviso de recepção assinado este em 20-02-2002.

j) Em 06-03-2002 foi apresentada a presente impugnação judicial.

3. Sendo estes os factos vejamos agora o direito.

Está em causa a interpretação do art. 10º, n.ºs 1, al. a) e 5 do CIRS.

Era a seguinte a redacção então vigente:

“1. Constituem mais valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos comerciais, industriais, agrícolas ou de capitais resultem de:

«a) Alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis (...). (...).

“5. São excluídos da tributação os ganhos provenientes da transmissão onerosa de imóveis destinados a habitação do sujeito passivo ou do seu agregado familiar se, no prazo de 24 meses contados da data da realização, o produto da alienação for reinvestido na aquisição de outro imóvel, de terreno para a construção de imóvel ou na construção, ampliação ou melhoramento de outro imóvel exclusivamente com o mesmo destino.»

Pois bem.

A leitura do probatório, a nosso ver, é bastante para dar resposta à questão. Na verdade, e como resulta das alíneas d) e e) do probatório, a aquisição da nova casa de habitação foi paga com um empréstimo contraído para esse fim.

Por outro lado, e como resulta expressamente da alegação dos impugnantes, na sua petição inicial (art. 17º), o produto da venda do 1º imóvel foi utilizado para pagamento do empréstimo contraído para a aquisição desse mesmo imóvel.

Ou seja: o produto da venda não se destinou ao reinvestimento na aquisição de nova habitação.

Logo não funciona a exclusão prevista no n.º 5 do citado artigo 10º do CIRS. É certo que os impugnantes também asseveraram que da venda da 1ª casa também utilizaram parte do produto da venda “para suportar os encargos derivados do registo da aquisição, pagamento de sisa e realização escritura de compra e venda da nova habitação”.

Só que esta afirmação não obteve comprovação no probatório, sendo que nem sequer está quantificado esta quota parte destinada a um tal desiderato.

E porque assim é, parece ser logo de concluir que a impugnação está inevitavelmente condenada ao insucesso.

Mas será de sufragar o entendimento do M.^{mo} Juiz quando defende que o empréstimo bancário caberia na previsão do citado normativo? Entendemos que não.

Na verdade, o que o legislador pretende é o reinvestimento do produto da venda numa nova aquisição, e num prazo limite, e não a utilização do produto da venda noutra fim que não o aludido reinvestimento, não contemplando a hipótese de ser aplicada nesse novo investimento um empréstimo bancário contraído com tal finalidade.

Versando questão idêntica escreveu-se no acórdão deste Supremo Tribunal de 12/3/2003 (rec. n.º 1721/02):

“A lei não aludia, exclusivamente, ao reinvestimento, o que por si já chegava para se concluir que esse reinvestimento era do *produto da alienação*, com *exclusão do empréstimo bancário*. Porém, a lei foi mais precisa, para acabar com as dúvidas: o que é *reinvestido* é o *produto da alienação*. Costuma dizer-se que a lei não contém palavras inúteis, e, de facto, não é inútil a lei utilizar as palavras *produto da alienação*. É que se o vendedor da primeira habitação comprar uma segunda habitação (outro imóvel) com dinheiro emprestado por um

banco, em rigor não há um reinvestimento, mas um novo investimento, sem nexo de causalidade com a primeira venda. Somente está excluída a tributação quando o produto da alienação for reinvestido, pois se também estivesse excluída a tributação quando o dinheiro para a nova aquisição for emprestado pelo banco, então tínhamos que o contribuinte lucrava duas vezes: por um lado, a mais-valia resultante da venda do imóvel anterior não era tributada e, por outro, o contribuinte tinha direito às deduções fiscais resultantes de empréstimo para aquisição de casa própria. São os abatimentos a que se referia o art. 55º, n.º 1, als. e) e l), do CIRS.

O *reinvestimento* a que se refere aquele preceito - reinvestimento do produto da alienação — é o do “produto da realização” ou “valor da realização” (cfr. *Código do IRS Comentado e Anotado*, 2ª edição da DCGI, de 1990, pág. 120).

E a prova de que é esta a melhor interpretação daquele tipo de reinvestimento está no n.º 7 do art. 10º, nos termos do qual “no caso de reinvestimento parcial do valor de realização (...) o benefício a que se refere o n.º 5 respeitará apenas à parte proporcional dos ganhos correspondentes ao valor reinvestido”.

Quer isto dizer que se a segunda habitação fosse comprada em parte com o produto da alienação e em parte com dinheiro obtido de empréstimo bancário, sempre o contribuinte pagaria algum IRS, em proporção com o capital reinvestido e com o capital mutuado pelo banco.

O conceito de *reinvestimento* é um conceito económico e não jurídico. Ora, nos termos do art. 11º, n.º 3, da Lei Geral Tributária, persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários».

É este um entendimento que sufragamos sem reservas.

A decisão recorrida não pode assim manter-se.

4. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento aos recursos interpostos, quer pela Fazenda Pública, quer pelo Ministério Público, revogando-se a sentença recorrida, julgando-se consequentemente improcedente a impugnação.

Custas pelos impugnantes, mas apenas na 1ª Instância.

Lisboa, 14 de Janeiro de 2004. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 14 de Janeiro de 2004.

Assunto:

CIMSISD. Arts. 12º, 41º e 80º. Doação. Isenção. Englobamento dos Valores. Apensação de Processos.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Para efeito de isenção de imposto sobre as sucessões e doação, há que atender, para além do disposto no art. 12º, n.º 1, do CIMSISD, ao disposto no art. 41º do mesmo Código.

II — Assim, se houver uma outra transmissão de bens (doação) entre o mesmo doador e o mesmo donatário, há que proceder ao respectivo englobamento dos valores, nos termos do citado art. 41º.

III — Isto mesmo que não haja possibilidade de apensar os processos, nos termos do art. 8º daquele Código, por, no primeiro caso, já ter sido liquidado o imposto.

Recurso. n.º 1361/03-30, em que são recorrente Vieira Barros — Investimentos e Imobiliários, S.A., recorrida a Fazenda Pública e de que foi relator o Ex.ºmº Juiz Conselheiro Dr.º Lúcio Barbosa.

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

1. VIEIRA BARROS — Investimentos e Imobiliários, SA, com sede na Rua General Norton de Matos, 16- 2ºDt. — PONTE DE LIMA, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viana do Castelo, o acto de indeferimento por parte da Administração Fiscal da reclamação graciosa que deduziu contra o imposto sucessório que lhe foi liquidado.

Alega que o bem transmitido tinha e tem valor tal, que a respectiva transmissão está isenta de imposto.

O M.ºmº Juiz daquele Tribunal julgou a impugnação improcedente.

Inconformada, a impugnante trouxe recurso da decisão para este supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

A. Em 30 de Junho de 1998 Adelino Vieira Penha Barros e mulher Maria do Céu Jesus Santos Barros, doaram à impugnante um prédio sito em Ponte de Lima.

B. A doação teve um valor de 66.954\$00.

C. Estão isentas de Imposto sobre Sucessões e Doações as transmissões de valores inferiores a 70.000\$00 — art. 12º do CIMSISDD.

D. A esta doação corresponde o processo n.º 32790, tendo sido liquidado imposto no montante de 24.104\$00.

E. A impugnação deduzida veio a ser indeferida pela alegação de que havia outras transmissões, em épocas diferentes, que, para apuramento do valor se deveriam somar a esta.

F. Da leitura do art. 41º do referido Código, não deve extrair-se a conclusão de que o valor desta transmissão se deve somar ao valor de outros processos para apuramento do valor.

G. Deve a sentença ser anulada e substituída por sentença que julgando a impugnação provada e procedente isente esta transmissão do imposto liquidado.

Não houve contra-alegações.

Neste STA o EPGA defende que o recurso não merece provimento. Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

2. É a seguinte a matéria de facto fixada na instância:

a) Adelino Vieira Penha da Rocha Barros e mulher Maria do Céu Jesus Santos Barros, através de escritura pública de 30 de Junho de 1998, declararam doar à impugnante que, por sua vez, declarou aceitar a doação, o prédio misto sito no lugar de Portela ou Portelos, da freguesia de Feitosa, concelho de Ponte de Lima, descrito na Conservatória do Registo Predial sob o n. 00182 e inscrito na matriz

predial sob os artigos 18 urbano e 434 rústico, como o valor patrimonial de 66.954\$00.

b) Na sequência dessa doação, foi organizado no Serviço de Finanças de Ponte de Lima, o Processo de Liquidação do Imposto sobre as Sucessões e Doações com o n.º 32790, do qual resultou um imposto liquidado no montante total de 24.104\$00.

c) Correu ainda no serviço de Finanças de Ponte de Lima o Processo de Liquidação do Imposto sobre as Sucessões e Doações com o n. 31668, que foi instaurado na sequência de uma doação a favor da impugnante por parte de Adelino Vieira Penha da Rocha Barros e mulher Maria do Céu Jesus Santos Barros.

d) Nesse processo, o imposto liquidado foi de 19.764.518\$00 corresponde à transmissão de bens no montante de 59.151.434\$00.

e) A circunstância referida na alínea anterior foi anotada pelo chefe do Serviço de Finanças de Ponte de Lima quando da liquidação efectuada no processo n.º 32790.

f) A notificação da liquidação referida na alínea b) ocorreu em 23 de Novembro de 2000.

g) Não se conformando com tal liquidação a impugnante apresentou reclamação graciosa em 4 de Dezembro de 2000.

h) Essa reclamação foi indeferida por decisão de 6 de Março de 2001 a qual consta de fls. 12 e 13 e cujo teor aqui se dá por reproduzido.

i) A decisão referida na alínea anterior foi notificada à impugnante em 7 de Março de 2001.

j) A presente impugnação foi apresentada em 22 de Março de 2001.

3. Está em causa saber se a transmissão de bens em causa está ou não isenta de imposto sobre as sucessões e doações.

É incontroverso que o valor da transmissão (doação) era por si inferior ao limite do n.º 1 do art. 12º do CIMSISDD, o que parecia inculcar desde logo que tal transmissão estava isenta do aludido imposto, nos termos da citada disposição legal.

Ou seja: esta transmissão, considerada por si só, estava isenta do referido imposto.

E porque assim, a impugnante, ora recorrente, defende que a transmissão em causa beneficia da referida isenção, mau grado haver beneficiado, dos mesmos doadores, de uma outra transmissão de bens, mas em época diversa e anterior. Mas segundo ela, porque não foi organizado um “mesmo processo de imposto”, então cada transmissão deve ser apreciada de *per si*, sendo o imposto calculado nesta conformidade.

Não é esta a perspectiva da Fazenda Pública, uma vez que, tendo a recorrente beneficiado de uma outra doação, era caso, no seu entender, de fazer funcionar o artigo 41º do mesmo Código, que dispõe que “no apuramento do valor das transmissões para a determinação das taxas aplicáveis, incluir-se-ão todos os bens recebidos, em épocas diferentes do autor da herança ou do doador . . .”.

Esta posição foi secundada pelo M.ºmº Juiz.

E bem.

Na verdade, é aplicável o citado art. 41º do CIMSISDD, já que são os mesmos os doadores e a donatária.

O entendimento contrário permitiria aos interessados fazer variar (baixando) as taxas aplicáveis, podendo no limite, como no caso, baixá-las até ao limite total (isenção).

É este também o entendimento de F. Pinto Fernandes e N. Pinto Fernandes, no seu *Código do Imposto Municipal da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações, Anotado e Comentado*, 3ª Edição.

Escrevem estes autores (pág. 464) “Como as taxas variam em função do valor das transmissões, esta disposição é necessária para evitar o fraccionamento das liberalidades como forma de obter menor tributação, ou de evitá-la até nos casos eventualmente abrangidos pelos limites das isenções . . .”.

E não vale trazer à colação o art. 80º do mesmo Código (que trata da apensação de processos), porque já não havia processo a apensar.

Só que um tal comando não colide com o do referido art. 41º do mesmo Código.

Porque assim é, e porque a FP se moveu dentro destes parâmetros legais, é certo que nem o acto de liquidação impugnado, nem a sentença ora sob recurso, merecem qualquer reparo.

O recurso está assim votado ao insucesso.

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

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

Lisboa, 14 de Janeiro de 2004. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 14 de Janeiro de 2004.

Assunto:

Reclamação Graciosa. Impugnação.

Doutrina que dimana da decisão:

Para o contribuinte aproveite do novo prazo de 15 dias para reduzir impugnação judicial, nos termos do art. 102º, nº 2, do CPPT - ter havido reclamação graciosa que seja indeferida - é necessário que na impugnação judicial impugne o mesmo acto de liquidação que foi objecto da reclamação graciosa.

Recurso nº 1363/03. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Marlene Alves Seixas; Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons. Dr. Almeida Lopes.

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

Manuel Rodrigues Cordeiro Seixas e mulher venderam a Valdemar Ferreira da Cunha metade de um prédio urbano, tendo o comprador pago sisa no montante de 800.000\$00.

MARLENE ALVES SEIXAS, residente em França, sendo proprietária da outra metade a julgando-se com o direito de preferência, intentou contra os outorgantes nesse contrato de compra e venda uma acção de preferência, a qual terminou por transacção homologada por sentença, nos termos da qual a MARLENE passou a ocupar o lugar do comprador.

Na sequência dessa transacção, a MARLENE pagou a sisa com redução, no montante de 292.680\$00.

Depois, a MARLENE, por requerimento, foi pedir ao Director de Finanças de Viana do Castelo que lhe ordenasse a restituição da sisa liquidada e paga a mais pelo preferente VALDEMAR (800.000\$00 - 292.680\$00 = 507.320\$00).

Esse requerimento foi indeferido por despacho de 13.9.2000.

Considerando o seu requerimento como uma reclamação graciosa, a MARLENE ALVES SEIXAS deduziu impugnação judicial contra o acto da liquidação de sisa por si paga pala aquisição de metade do prédio.

Por sentença de fls. 16, o M.^{mo} Juiz do Tribunal Tributário de Viana do Castelo julgou a impugnação procedente pelo facto de o art.º do Código da Sisa se bastar com uma transacção homologada por sentença, não sendo necessário uma sentença que tivesse conhecido do mérito da causa.

Dessa sentença recorreu a Fazenda Pública para este STA, tendo apresentado as alegações de fls. 26 e seguintes, nas quais concluiu que para o art.º 51º se aplicar teria de haver um julgamento e uma sentença de mérito, não bastando uma transacção homologada por sentença.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o MPº emitiu douto parecer nos termos do qual a impugnação judicial foi deduzida fora do prazo, pois a pretensa reclamação graciosa diz respeito não ao acto de liquidação que foi impugnado, mas à restituição do diferencial de sisa paga a mais pelo primitivo comprador.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir, e desde logo a questão prévia posta pelo MºPº.

A liquidação impugnada é de 14.7.1994, acrescida da liquidação de 8.9.1994, e diz respeito a sisa paga na Repartição de Finanças de Viana do Castelo pela aquisição de metade do prédio urbano.

O requerimento a pedir a restituição da sisa liquidada e paga a mais pela VALDEMAR é de 7.4.94, logo anterior à segunda liquidação de sisa paga pela impugnante.

Esse requerimento foi decidido por despacho de 13.9.2000.

A impugnante foi notificada do indeferimento do requerimento feito ao Fisco em 15.1.2001.

A impugnação judicial deu entrada em 18.1.2001.

Nos termos do art.º 102º, nº 1, do CPPT, a impugnação judicial deve ser apresentada no prazo de 90 dias contados a partir do termo do prazo para pagamento voluntário. Nos termos do seu nº 2, em caso de indeferimento da reclamação graciosa o prazo da impugnação é de 15 dias após a notificação.

Terá a impugnante reclamado graciosamente do acto de liquidação que mais tarde veio impugnar?

Para que a impugnação seja apresentada no prazo de quinze dias a contar da notificação do indeferimento da reclamação graciosa é preciso que essa reclamação diga respeito ao acto de liquidação que vem a ser objecto da impugnação judicial. Se se tratar de actos diferentes, já não aproveita o prazo de 15 dias a seguir à notificação do indeferimento da reclamação graciosa.

Ora, a impugnante impugnou um acto de liquidação que ainda não tinha sido praticado quando fez o requerimento, a que depois chamou de reclamação graciosa. A segunda liquidação tem a data

de 14 de Julho e o requerimento a pedir a restituição é de 7 de Abril, tudo de 1994. Logo, a impugnante não deduziu qualquer reclamação graciosa contra o acto de liquidação de sisa de 14.7.1994.

Como assim, a impugnante, não tendo reclamado do acto de liquidação da sisa, não pode aproveitar o novo prazo para impugnar, decorrente de uma pretensa reclamação que não foi feita.

Logo, a impugnante teria de impugnar a liquidação de sisa dentro do prazo de 90 dias a contar de 14.7.1994.

Como a impugnação deu entrada em 18.1.2001, está fora do prazo legal, como muito bem diz o M^oP^o. Em 1994, o prazo de 90 dias estava estabelecido no art^o. 123^o do CPT.

Coisa diferente seria ter a impugnante impugnado não o seu acto de liquidação, mas a decisão que não lhe restituiu o diferencial. Mas não foi isso que ela fez.

Em conclusão: caducou o direito de deduzir impugnação judicial do acto de liquidação realmente impugnado.

Nestes termos, acordam os juizes deste STA em conceder provimento ao recurso, em revogar a sentença recorrida e em julgar improcedente a impugnação judicial por ter entrado fora do prazo legal.

Custas na 1^a instância a cargo da impugnante e sem custas neste STA.

Lisboa, 14 de Janeiro de 2004. — *Almeida Lopes* (relator) — *Fonseca Limão* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 14 de Janeiro de 2004.

Assunto:

Recurso per saltum. Matéria de facto; Incompetência do S.T.A. Competência do T.C.A.

Doutrina que dimana da decisão:

Questionando-se, nas conclusões do recurso per saltum matérias de facto, é de concluir pela incompetência, em razão da hierarquia, do S.T.A. e pela competência do T.C.A. para daquele conhecer.

Recurso n^o 1365/03-30 em que são recorrentes Manuel Joaquim Franco Pita e mulher, recorrida a Fazenda Pública e de que foi relator o Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

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

Manuel Joaquim Franco Pita e Mulher, inconformados com a sentença, a fls 58 e seguintes, do M.^{mo} Juiz do T.T. de 1^a Instância de Viana do Castelo, que lhe julgou improcedente a impugnação que deduziram contra a liquidação do IRS do ano de 1997, daquela interpuseram recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações

com a formulação de um quadro conclusivo onde, para além do mais, afirmam:

«A AF não adoptou um procedimento generalizado em relação à totalidade dos contribuintes, antes tendo investido apenas em relação aos contribuintes de Viana do Castelo e de Braga e, 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 (conclusão X).»

O relator, a propósito desta conclusão, foi de parecer que nela se vertiam factos não estabelecidos na decisão recorrida e, assim, não tendo o recurso por exclusivo fundamento matéria de direito, propendeu a declarar este S.T.A. incompetente para o conhecimento do recurso.

Notificadas as partes, para a este propósito, se pronunciarem, nada disseram.

O Ex.^{mo} Magistrado do M^o P^o., junto deste S.T.A., convergiu com o entendimento do relator.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir, começando por conhecer da predita questão.

Confrontada a conclusão atrás expressa com a peça recorrida, desde logo resulta que nesta nada estabeleceu quanto à alegada discriminação, tida por violadora do princípio da igualdade.

Ora, a questão de saber da AF adoptou ou não um procedimento generalizado em relação a todos os contribuintes, mas apenas contra os contribuintes de Viana do Castelo e de Braga, logra enquadramento no domínio factual, pois que se trata de captar uma ocorrência da vida real que em nada se prende com a interpretação e aplicação da Lei.

Significa isto que o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito, o que, nos termos dos arts. 21^o, n^o 4, 32^o, n^o 1, al. b), 39^o e 41^o, n^o 1, al. a), do ETAF e 280^o n^o 1 do C.P.P.T., determina a incompetência deste S.T.A. para o conhecimento do recurso, sendo, para tanto, competente, o T.C.A..

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

Custas pelos recorrentes, fixando-se a taxa de justiça em 75 (setenta e cinco) euros e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 14 de Janeiro de 2004. — *Fonseca Limão* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 14 de Janeiro de 2004.

Assunto:

Imposto sobre as doações. Aquisição de prédio em comum e partes iguais. Preço suportado apenas por um dos adquirentes.

Doutrina que dimana da decisão:

A aquisição, em comum e partes iguais, de um prédio cujo preço foi suportado apenas por um dos adquirentes, constituir, na proporção, uma transmissão de bens, a título gratuito para o outro, passível de imposto.

Recurso nº 1477/03-30, em que são recorrente a Fazenda Pública, recorrida Maria da Conceição Soares de Magalhães e de que foi relator o Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

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

A Fazenda Pública, inconformada com a sentença, de fls 69 e seguintes, do M.^{mo} Juiz do T.T. de 1ª Instância de Braga, que julgou procedente a impugnação deduzida por Maria da Conceição Soares de Magalhães, daquela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

1 - Provou-se nos autos que a impugnante e Luís Esperança Vazão adquiriram, em comum e partes iguais, um prédio urbano pelo preço de 65.000.000\$00 suportado integralmente por este último.

2 - Dado que a impugnante nada dispendeu, obteve um benefício de 32.500.000\$00.

3 - Foi-lhe, por isso, liquidado imposto sobre doações relativamente a essa vantagem económica.

4 - A simulação do empréstimo não recolheu um mínimo de credibilidade.

5 - Houve, assim, uma efectiva transmissão gratuita de bens tributável e imposto sobre doações, que é fundamento da liquidação ora em causa.

6 - Houve assim errada interpretação dos factos e, por isso, errada aplicação da lei (art. 3º da CIMSSD).

Contra-alegou o recorrido, batendo-se pela manutenção do julgado.

O Ex.^{mo} Magistrado do M.^o P.^o, junto deste S.T.A., foi de parecer que, pelas razões aduzidas pelo M.^o P.^o, junto da Instância, a fls. 58-60, o recurso merece provimento.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida regista a seguinte matéria de facto:

1 - Em 09-06-97, a impugnante, divorciada, e o Vazão, solteiro, adquiriram, em comum e partes iguais, pelo preço declarado de 65.000.000\$00, um prédio urbano (prédio);

2 - Em 28/09/98, perante um agente da administração fiscal (AF), a impugnante declarou que aquele preço foi integralmente pago pelo Vazão, e que ela não possuía quaisquer rendimentos além dos obtidos em 1995 e 96, em certa empresa, por conta de quem trabalhou;

3 - O Vazão esteve presente, aquando dessas declarações e confirmou-as;

4 - Em 21-05-99, a impugnante e o Vazão celebraram contrato de mútuo, pelo qual aquele disse constituir-se devedora, a este, de 32.500.000.\$00, a pagar em 10 anos, determinando-se este valor a pagar metade do preço do prédio;

5 - O Vazão é pai de uma menina nascida em 1990 e de que a impugnante não é mãe;

6 - Em 18/10/91, na constância do seu casamento com José Pinto, a impugnante adquiriu uma fracção autónoma (andar habitacional),

de que se tornou única proprietária, por partilha subsequente a divórcio, em 28.10.99;

7 - A impugnante e o Vazão viviam como marido e mulher, há cerca de sete anos, em Janeiro de 2001;

8 - A liquidação radica no auto de notícia, informação, auto de declarações e participação de doação, tudo constante do processo apenso e conhecido das partes, razão por que se dá por reproduzido;

9- A impugnante pagou 10.708.747\$00 (valor da liquidação, com desconto de pronto pagamento) em 31.03.99.

Não se demonstrou que o Vazão tivesse, efectivamente, emprestado, à impugnante, os ditos 32.500.000\$00.

A questão a decidir consiste em saber se metade da quantia que constituiu o preço do prédio urbano adquirido, em comum e partes iguais pela recorrente e outro que suportou a totalidade do preço, integra uma doação susceptível de, como tal, ser tributada.

Nos termos do art. 3º do C.S.I.S.S.D. o imposto incide sobre as transmissões a título gratuito de bens mobiliários e imobiliários.

Por sua vez, o § 1º desta disposição legal refere que “só se considera transmissão, para efeitos deste imposto, a transferência real e efectiva dos bens...”.

Como este S.T.A. já afirmou, “para efeitos de imposto sobre as doações, desde que exista uma tradição de valores do património de uma pessoa para o de outra sem qualquer espécie de compensação ou contrapartida económica ou fiduciária por parte de quem recebe, existe uma doação sujeita a tributação qualquer que seja o meio ou acto jurídico através do qual essa transmissão de valores se opere”.

Na verdade, “o que interessa ao direito tributativo é o conceito económico de doação que é fundamentalmente uma transmissão gratuita de bens...” [v. ac. S.T.A. (Pleno) 29/6/91, *AD.*, ano I, nº. 1, pag. 140].

Uma vez que não se provou que o outro adquirente tivesse emprestado à recorrente a quantia correspondente à aquisição que efectuou, e considerando a sentença recorrida que a escritura de mútuo celebrada em 21/05/99, entre ela e o outro adquirente do prédio, na qual aquela se declara devedora a este de metade da quantia que constituiu o preço do imóvel, se destinou apenas a dar cobertura, a posteriori, à doação, forçoso é concluir estarmos perante uma transmissão gratuita de bens e, por isso, sujeita a imposto, pois para aí aponta a matéria considerada provada.

Na verdade, a aquisição, ocorrida em 9/6/97, de um prédio cujo preço foi integralmente pago pelo outro adquirente, em comum e partes iguais, representa, na parte adquirida pela impugnante, uma tradição de valores sem que se vislumbre qualquer espécie de compensação ou contrapartida económica.

Em suma, porque ocorreu uma transmissão gratuita de bens, ou seja, uma doação, estamos perante uma situação passível de imposto.

Termos em que se acorda em negar a sentença recorrida e em conceder provimento ao recurso.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 75 (setenta e cinco) euros e a procuradoria em metade.

lisboa, 14 de Janeiro de 2004. — *Fonseca Limão* — *António Pim-pão* — *Mendes Pimentel* (vencido, nos termos da declaração de voto junta).

Declaração de voto

Votei vencido, pois negaria provimento ao recurso, pelas razões que passo a expender.

Primo conspectu, a solução que fez vencimento é linear.

Porém, ela afigura-se chocante a quem, como o signatário, tem por correcto o entendimento de França Pitão de que a diferença entre união de facto e casamento assenta rio facto de que este se realiza dentro de um quadro legal pré definido (nos termos das disposições do Código Civil, como refere a parte final do artigo 1577º, a propósito da noção de casamento), enquanto a união de facto se realiza fora desse quadro legal.

Por isso, a união de facto é, à luz do Código Civil, um casamento de facto, pelo que a noção daquela deve ser modelada na própria noção de casamento - *UNIÕES DE FACTO E ECONOMIA CÔMUM*, p. 36.

Ora, na lição avisada do Professor Vaz Serra, *RLJ*, ano 103, p. 564, “sempre que uma solução se afigure injusta ao homem que o juiz é ainda antes de revestir esta qualidade, deve ele sobrestar na sua decisão e duvidar da sua ciência.

Provavelmente, não está a ser bom intérprete.”

Como assim, não é, salvaguardado o devido respeito pela posição maioritária, de fazer o enfoque na lei ordinária, recte, no CIMSISDD, com vista a uma decisão justa do caso sujeito.

Há que subir um patamar.

Atentemos, pois, na Lei Fundamental.

Em seu artigo 36º, n.º 1, se proclama que todos têm o direito de constituir família e de contrair casamento em condições de plena igualdade.

Para os Professores Gomes Canotilho e Vital Moreira, *CRP Anotada*, 3ª edição, p. 220, nota II, “(...) a Constituição não admite ... a redução do conceito de família à união conjugal baseada no casamento, isto é, à família matrimonializada. Para isso apontam não apenas a clara distinção das duas noções do texto (“constituir família” e “contrair casamento”), mas também o preceito do n.º 4 sobre a igualdade dos filhos, nascidos dentro ou fora do casamento (e não: fora da família). O conceito constitucional de família não abrange, portanto, apenas a família jurídica, havendo assim uma abertura constitucional - se não mesmo uma obrigação - para conferir o devido relevo jurídico às uniões familiares de facto. Constitucionalmente, o casal nascido da união de facto também é família e ainda que os seus membros não tenham o estatuto de cônjuges seguramente que não há distinções quanto às relações de filiação daí decorrentes.”

Pois bem, no artigo 67º, n.º 1, do Diploma Básico se estabelece que a família, como elemento fundamental da sociedade, tem direito à protecção da sociedade e do Estado e à efectivação de todas as condições que permitam a realização pessoal dos seus membros.

Em suma: a Constituição não identifica a família que manda proteger com a que tem origem no casamento. E assim é que nem todos os grupos familiares provêm ou se apoiam no casamento.

Como nota Sara Acunã Guirola, docente da Universidade de Cádiz a pp. 225-234 de *Cuestiones Actuales de Derecho Comparado*, edição da Universidade da Corunha, “recentemente, o Projecto de Constituição da União Europeia, no capítulo referente aos Direitos Humanos que devem ser garantidos, não se refere ao casamento, simplesmente dirige a sua atenção à protecção da família, dizendo: “toda

a pessoa tem direito a fundar uma família. Proteger-se-á a família no plano jurídico, económico e social. Também se protegerá a paternidade e a maternidade, assim como os direitos da criança”. Naturalmente, este texto exige a sua coordenação com a Carta de Direitos Fundamentais da União Europeia e, portanto, o seu conteúdo deve interpretar-se no sentido de que o casamento deixou de ser a única célula que cria a família, entendendo-se, portanto, que a figura jurídica da família admite uma pluralidade de formas. Legítimo é, pois, concluir que os casais de facto podem integrá-la.”

Porque assim, e tendo, sem dúvida, presente a proclamação constitucional de protecção da família, surge, em 28.VIII.1999, a Lei n.º 135/99, com medidas de protecção da união de facto. Em seu artigo 3º, al. d), se estabelece que quem vive em união de facto tem direito a aplicação do regime do imposto de rendimento das pessoas singulares nas mesmas condições dos sujeitos passivos casados e não separados judicialmente de pessoas e bens.

Tal lei foi revogada pelo artigo 10º da Lei n.º 7/2001, de 11 de Maio, sendo que o seu artigo 3º, al. d), transpôs tal transcrita estatuição, que, entretantes, levava a que a Lei n.º 30-G/2000, de 29.XII, aditasse ao CIRS o artigo 14º-A.

Para França Pitão, *op. cit.*, p. 312, “tratou-se, sem dúvida, de uma importante inovação na nossa lei, já amplamente reclamada ao longo dos anos, inicialmente aplicada apenas às uniões de facto heterossexuais e de seguida também às homossexuais. Disposição que se impunha como uma verdadeira medida política e de política fiscal, na medida em que, para todos os efeitos, as pessoas em união de facto constituem um agregado de vida em comum, que deve gozar das mesmas prerrogativas daqueles que se encontram unidos pelo casamento, atendendo até a que os conceitos, o espírito e a própria filosofia do direito fiscal nem sempre se equiparam aos do direito civil geral, nem com ele sempre se compadecem,

Do ponto de vista substancial, as pessoas em união de facto têm, a partir de agora, um tratamento igual às pessoas casadas, que vivam em comunhão de mesa e habitação, gozando de todos os benefícios decorrentes dessa vida em comum (sublinhado nosso).”

Também a meu ver o conteúdo da alínea d) do artigo 3º da convocada Lei n.º 7/2001 constitui um afloramento do princípio da igualdade fiscal entre a família tradicional e a baseada em união de facto.

Ora, ninguém defende que no caso de cônjuges casados sob o regime de comunhão de adquiridos que adquirem casa de morada de família com dinheiro que um deles tinha ao tempo da celebração do casamento ou que lhe adveio por sucessão ou doação (bem próprio - artigo 1722º, n.º 1, als. a) e b), do Código Civil) este cônjuge está a fazer ao outro doação de metade desse numerário ou de metade do mesmo imóvel.

Ninguém defende tal, nem há notícia de o Fisco alguma vez ter procurado tributar esse aparente enriquecimento patrimonial do cônjuge assim beneficiado como “donatário”.

Justamente porque não existe, na realidade das coisas, doação, por isso que de todo ausente o animus donandi.

Doação é o contrato pelo qual uma pessoa, por espírito de liberalidade e à custa do seu património, dispõe gratuitamente de uma coisa ou de um direito, ou assume uma obrigação, em benefício do outro contraente - artigo 940º, n.º 1, do CC.

Como realça Baptista Lopes, *Doações*, pp. 12 e 15, “tem como móbil primário o espírito de liberalidade: é o intuito de fazer uma

liberalidade, enriquecendo o donatário por vontade do doador, o *animus donandi*, que caracteriza o contrato. Sem ele não há doação”.

Ora, ante o quadro factual disponível e as regras da experiência comum, temerário não é afirmar que jamais perpassou pela mente de Luís Esperança Vazão estar, na escritura de compra e venda em referência nos autos, a “doar” a sua companheira esc. 32 500 000\$00.

O que ambos - conviventes *more uxorio* desde Janeiro de 1994 (cfr. item 7 do probatório e artigo 1º, n.º 1, da Lei n.º 7/2001), terão pretendido foi albergar em casa própria a família que integram. E integravam, já há cerca de três anos e meio, à data da falada escritura notarial.

Natural ambição de todos os casais!

Mas, sendo assim - como é, o Estado, recte, a Administração Tributária, perseguindo fiscalmente tal acto familiar, afronta o falado artigo 67º da Constituição.

Preceito que, como bem realçam os Professores Gomes Canotilho e Vital Moreira, *op. cit.*, p. 351, nota I, “reconhece a família como titular directo de um direito fundamental.

... garante o direito das próprias famílias à protecção da sociedade e do Estado e à realização das condições propiciadoras da realização pessoal dos seus membros.”

Vale por dizer que o Estado, em vez de, como a Lei Fundamental lhe impõe, proteger a família em foco, a sacrifica, esmagando-a com bem pesado encargo fiscal: esc. 10 708 747\$00.

Decorre do exposto que a aplicação ao caso sujeito dos artigos 3º e 81º do CIMSISD consubstancia inconstitucionalidade material.

E, ademais, não se perfila, a meu ver, o pressuposto primeiro da sua aplicação, que é o da existência de uma verdadeira “doação”.

Por tudo, negaria provimento ao recurso.

Mendes Pimentel.

Acórdão de 14 de Janeiro de 2004.

Assunto:

Impugnação. STA. Tribunal de revista. Erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais. Dúvida fundada. Art. 121º do CPT. Ónus de prova.

Doutrina que dimana da decisão:

I — *O Supremo Tribunal Administrativo, como tribunal de revista, só pode sindicat o erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais, nos limitados termos do art. 722º, n.º 2, do CPC.*

II — *Só há dúvida sobre o facto tributário se da prova produzida resultar fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário.*

III — *Cabe à Administração o ónus da prova da verificação dos pressupostos da tributação e ao contribuinte o ónus de prova da existência dos factos tributários que alega como fundamento do seu direito.*

Recorrente Veríssimo & Irmão, L.^{da}, e recorrido Fazenda Pública.
Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. VERÍSSIMO & IRMÃO, L.^{DA}, com sede no Bairro Alto, Lavos, Figueira da Foz, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra, liquidações de IRC, IVA e juros compensatórios.

O M.^{mo} Juiz daquele Tribunal julgou a impugnação improcedente. Inconformada, a impugnante interpôs recurso para o TCA.

Este, por acórdão de 11 de Março de 2003, negou provimento ao recurso.

De novo inconformada, a impugnante trouxe recurso para este Supremo Tribunal.

Apresentou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

A) Todos os trabalhos referentes às facturas em crise foram efectivamente realizados - confrontar os documentos existentes e os testemunhos (fiscais incluindo) cujos depoimentos se encontram nos autos;

B) Por corresponderem a trabalhos realizados as facturas não são falsas/fictícias;

C) A veracidade dos mesmos encontra-se comprovada por:

a) Contratos de empreitada com a Administração Local Autárquica.

b) Contratos de subempreitada cujos trabalhos foram fiscalizados por fiscais camarários e concretizados.

c) Pagamentos documentados por cheques.

D) A contabilidade analítica não é obrigatória e nem sequer estava a ser aplicada pela empresa, e os dados e ilações referentes às várias obras retirados pelo técnico fiscal baseiam-se exclusivamente nela: o que originou a extrapolação de valores, e

E) Se houve um aumento do volume de negócios que não foi acompanhado pelos resultados tal deve-se ao facto dos custos financeiros terem aumentado em proporção superior como se retira dos dados oferecidos pelo técnico fiscal;

F) A margem encontrada por métodos indiciários (15% que passou a 12% na Comissão de Revisão) baseia-se em critérios de conveniência e parcialidade, pois o técnico fiscal, dentro do vasto universo de obras só considerou as obras de interesse para a Administração .Fiscal para poder chegar à “Média Ponderada de 15%”.

G) Por outro lado, a decisão quer do Tribunal de 1ª Instância quer a ora recorrida do Tribunal Central Administrativo foram fundamentadas no Relatório do Técnico Fiscal, o qual:

a) Demonstra completo, afitivo e inadmissível desconhecimento do regime habitual de execução de obras públicas.

b) Omite factos por não lhe interessar averiguá-los (o contribuinte é sempre um inimigo), e limitou-se a exprimir uma opinião não fundamentada.

c) Uma opinião subjectiva não pode servir de base de fundamentação de factos a uma Sentença, por não ter factos credíveis a apoiá-la.

d) Os factos que foram provados no Tribunal Tributário de 1.ª Instância, pela sua evidente realidade, não são susceptíveis de serem afectados pelo Relatório do Técnico Fiscal, o qual nem tem virtualidade, por toda a matéria exposta, de criar um estado razoável de

dúvida sobre a matéria decidenda; mas, se assim fosse, com obediência ao princípio da verdade material e *in dubio contra fiscum*, a questão deveria ser decidida contra o Fisco.

H) Foram violadas a norma do art. 121º do C.P. Tributário, o princípio geral de direito do erro notório na apreciação da prova, o princípio da verdade material e o princípio *in dubio contra fiscum*.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o EPGA defende que o recurso não merece provimento. Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

a) Revelam os autos terem sido utilizadas facturas sem correspondência real para documentar custos e deduzir indevidamente IVA, em conformidade ao que se assinala nos pontos 3.3.1, 3.3.2 e 3.3.3, do relatório dos Serviços de Fiscalização;

b) Tendo sido emitidas facturas com a mesma tipologia para terceiros utilizarem a documentar custos inexistentes e deduzir IVA indevidamente;

c) Também imputação inadequada de custos às obras (materiais e mão de obra), falseando os custos apurados relativos a tais obras;

d) Existência de obras na contabilidade analítica com custos imputados não facturadas nem inventariadas, em curso;

e) Do mesmo modo se assinalando diversas omissões e inexactidões relativas às obras - Serviços prestados;

f) Destaca-se, em particular, que as facturas n.ºs 326 e 328 não tinham quaisquer serviços prestados e firma Veríssimo & Irmão, Lda.;

g) Como decorre de fls.230 dos Autos, por Auto de declarações prestadas por António Manuel Costa da Silva;

h) Uma vez que os serviços foram prestados pelo referido Henrique, não ao Veríssimo & Irmão, Lda., mas sim ao declarante;

i) Nos documentos de fls.213 e 214 dos Autos, facturas 328 e 326, emitidas à Veríssimo & Irmão, Lda., no valor de Esc. 3.291.667\$00, correspondem as operações caixa. pagamentos, no mesmo valor, emitidos a favor de António Silva;

j) As declarações em Auto de fls. 230 e 231 estão em clara contradição com a circunstância de os meios pagamento haverem sido emitidos a seu favor e por si recebidos;

k) Tal como se evidencia da fotocópia do cheque pago pelo banco (fls. 231 dos Autos);

l) Tais facturas não titulam os verdadeiros intervenientes no contrato, nem correspondem aos valores transaccionados;

m) No que respeita à factura n.º 146, emitida por Acácio F. Oliveira, quem o subcontratou foi António Silva e não a impugnante;

n) Pelo que a verdadeira relação jurídica existente não é a que titula a factura pois esta não corresponde a quaisquer trabalhos realizados para a firma Veríssimo & Irmão, Lda.;

o) As facturas emitidas por Eduardo R. Marques Curado, encontram-se em contradição com documentos oficiais emitidos, pela Câmara Municipal de Coimbra (cfr. ponto 3.3.9 do relatório de fiscalização);

p) Nas facturas emitidas pela impugnante à Urbiconde Urb. e Hab. Conde, Lda., os serviços prestados indicados nas facturas não correspondem à fase em que se encontrava a Urbanização naquele momento; (cfr. ponto 3.4.1. do referido relatório);

q) As facturas emitidas pela impugnante à firma Viana & Conde, Lda., não se encontram contabilizadas por esta, nem por ela tendo sido pagas;

r) Constituindo encargos de José Maria dos Santos, de acordo com declarações prestadas pelo gerente desta firma;

s) Sendo, inclusivamente, pagas por este (cfr. item 3.4.2. do Relatório);

t) Relativamente à análise das obras, a sua maioria apresenta resultado negativo, sendo os custos superiores aos proveitos;

u) Outras, apresentam uma margem de lucro s/preço de custo que atinge 4.384%;

v) Outras, ainda, não sendo facturadas, não se encontram inventariadas no final do exercício, embora tenham custos imputados;

w) A aplicação dos métodos indiciários baseou-se nas margens médias de lucro bruto das obras sobre os custos, custos das matérias primas, mão de obra e gastos gerais;

x) Havendo-se, quanto à relação das obras que serviu de base ao cálculo da margem ponderada, agrupado determinadas obras;

y) Que reflectissem a universalidade das obras executadas;

z) E, de entre todas, as que apresentassem uma maior regularidade de imputação de custos e facturação de proveitos;

aa) Tal método permitiu encontrar uma média de lucro bruto equilibrada e equitativa, correspondendo à margem de lucro realmente praticada naquela actividade;

bb) Nos Autos em apreço, o impugnante esteve representado por um vogal acompanhado por um perito;

cc) Tendo estado a Fazenda Nacional representada também pelo seu vogal;

dd) Tendo tal comissão sido presidida pelo Senhor Director Distrital de Finanças;

ee) A percentagem de lucro bruto fixada resultou da discussão e acordo alcançado entre o vogal da Fazenda Nacional e os vogais e perito de apoio mandatados para o efeito, pela impugnante.

ff) O Relatório da Fiscalização diz, na parte que agora interessa, o seguinte: “ANÁLISE CONTABILÍSTICO-FISCAL:

3.1 -Caixa/Bancos.

3.1.1 -A empresa não possui folha de caixa diária, não foi exibida nem a contabilidade o revela, sendo o seu movimento apurado apenas por mês.

Os saldos mensais relevados indiciam a existência de irregularidades:”. Em seguida o Relatório passa a discriminar, por mês e por anos (1991, 1992 e 1993, tais saldos.

E, daí, conclui:

«Em 1992 apenas a eficácia dos empréstimos de sócios contabilizados no final do mês evitou saldos de caixa negativos. Em 1993 apresenta saldos elevados, incomportáveis e irreais que só poderiam ser justificados com cheques de clientes ou para fornecedores mantidos em caixa, o que não é verdade porque todos são depositados em datas próximas dos recibos de clientes e porque existem recibos de fornecedores no mês respectivo.

3.1.2. Por caixa “passam” movimentos não justificados; pagamentos de facturas e vendas a dinheiro a fornecedores com cheques de proveniência desconhecida nem justificada e que não deram entrada em caixa, dos quais “se descreve alguns a título de exemplo:”. São em seguida indicados e especificados os meses e anos, os números dos cheques, os bancos sobre os quais são sacados, as respectivas importâncias e a conta.»

E, continua o Relatório:

«Os números destes cheques constam inscritos a lápis nos recibos e nas notas de lançamento relativas a pagamentos.

Encontram-se ainda em caixa recibos de quitação sem que se encontrem cheques emitidos para seu pagamento e outros onde o lugar do número de cheque têm notas bastante sugestivas “C/P” e “SA”.

3.2. Compras:

Esta conta regista as aquisições de bens quer estes se destinem às obras, a armazém ou para venda.

Embora algumas facturas tenham suscitado dúvidas, a existência de alguns cheques emitidos e letras aceites para pagamento e o facto de terem sido contabilizadas pelos emitentes leva a que não se questionam noutros termos.

3.3. Subcontratos:

Nesta rubrica foram contabilizados serviços de calceteiros, pedreiros, pavimentações, pinturas e outros, de valores elevados:

Subcontratos: 1991 - 50.647.920\$; 1992 - 52.734.194\$, e 1993 41.392.144\$.

Face aos valores em causa e ao facto de algumas facturas terem sido preenchidas na própria empresa pelo seu chefe de escritório Sr. Fernando Carvalho levou a que se desencadeassem vários procedimentos de controlo cruzado de elementos relativos aos subempreiteiros.

Nesse controlo verificaram-se diversas irregularidades:

3.3.1 -Henrique Cardoso Simões - NIPC: 804.737.223:

a) -Contribuinte inexistente no cadastro do IVA, com domicílio incerto, não tem pessoal ao seu serviço nem condições para executar trabalhos de subempreitada, encontra-se indiciado em vários processos por emissão de facturas falsas.

Forneceu, por si ou por interposta pessoa, facturas à firma Veríssimo & Irmão, Lda. que as utilizou indevidamente para documentar custos e deduzir IVA: (conforme documentos 1, 2 e 3, Anexo VI)

- Fact. n.º 326, de 10/12/91 ...1.282.051\$+IVA 217.949\$=500.000\$

Fact. n.º 328, de 30/11/91 ...1.531.339\$+IVA 260.328\$=791.667\$ (Total) 2.813.390\$+IVA 478.277\$=3.291.667\$.

b) Estas facturas embora assinadas por Henrique Cardoso Simões, foram preenchidas na firma que as utilizou pelo chefe de escritório Fernando Manuel Paiva Carvalho. Encontram-se anexas a documentos internos de pagamentos dirigidos a António Manuel Costa da Silva que identificam os cheques de pagamento:

-n.º 862408 s/BPSM, 6/11/91 no valor de 1.791.667\$;

-n.º 115160.35 s/BCP, 10/12/91 no valor de 1.500.000\$.

Questionando-se quer a veracidade das facturas quer pagamento, foi solicitado à Veríssimo & Irmão que apresentasse fotocópias dos cheques.

Em consequência foi apresentada fotocópia do cheque n.º 862408 s/BPSM no valor de 1.791.667\$ onde se identifica como recebido por António M. C. Silva conforme documento n.º 3 em Anexo IX.

Quanto ao cheque n.º115160.35 s/BCP, até à conclusão deste relatório não foi exibida fotocópia.

c) -António M. C. Silva em Auto de Declarações afirmou expressamente que o referido Henrique trabalhou para si alguns dias nas obras da Escola do Carvalho e do Centro Cívico de Mira que lhe pagou esse trabalho mas não se lembra quando. Declarou ainda que

não recebeu nenhuns valores das facturas do Henrique. Declarou também que as obras da Escola do Carvalho foram executadas sobre sua responsabilidade.

Tais declarações estão em contradição com o facto dos meios de pagamento terem sido emitidos a seu favor e por si recebidos conforme demonstra a fotocópia do cheque pago pelo banco.

Estes factos levam à conclusão de que António M.C. Silva foi o intermediário na emissão das facturas falsas em questão.

3.3.2 -Acácio Ferreira de Oliveira - NIPC: 802.491.693:

a) Contribuinte enquadrado no regime normal trimestral até 30/4/92, cessou a actividade nesta data e veio a reiniciar em 14/6/95 enquadrado no regime de isenção do art. 53º do CIVA.

Emitiu as seguintes facturas para António Manuel Costa da Silva por serviços de pedreiro na Escola do Carvalho: (Documentos 4, 20 e 21, Anexo VI).

- Fact. n.º 144, de 04/08/91 ...830.000\$+IVA 170.000\$=1.000.000\$
Fact. n.º 147, de 06/10/91 ...747.863\$+IVA 127.137\$=875.000\$ (Total) 1.577.863\$+IVA 297.137\$=1.875.000\$ e emitiu ainda para a firma Veríssimo & Irmão, Lda., também com referência a serviços de pedreiro na Escola do Carvalho.

Fact. n.º 146 de 04/10/91 ... 830.000\$+IVA 170.000\$=1.000.000\$.

b) -Relativamente à factura n.º 146, a Veríssimo & Irmão emitiu o cheque n.º 5224691 s/BNU, em Out/91, no valor de 2.000.000\$. Tal cheque é também identificado para pagamento de factura de António M. C. Silva.

Questionando-se a veracidade da factura e do pagamento solicitou-se à firma que apresentasse fotocópia do referido cheque, contudo até à data da conclusão deste relatório essa não foi apresentada.

c) -De acordo com as declarações de António M. C. Silva a obra da Escola do Carvalho foi executada sob a sua responsabilidade. E para a sua execução, subcontratou o referido Acácio F. Oliveira que lhe debitou os serviços pelas facturas 144 e 147.

Nestes termos, a factura n.º 146 não corresponde a trabalhos realizados para a firma Veríssimo & Irmão, é falsa, e o valor do cheque em causa terá sido recebido por António M. C. Silva que foi o intermediário na emissão da factura falsa.

3.3.3. António Manuel Costa da Silva - NIPC: 808.017.888.

Contribuinte que exerce a actividade de pedreiro, encontra-se enquadrado no regime normal trimestral de IVA. Não tem pessoal ao seu serviço, regista apenas subcontratos de outros pedreiros.

Emitiu facturas para a firma Veríssimo & Irmão, Lda., com referência a serviços prestados nas Escolas de Vais, Carvalho, Cova de Serpe, Maiorca, Ministério da Justiça, Sidmor e outros.»

Em seguida o relatório identifica e discrimina as facturas n.ºs 44 a 58 e 53, com indicação das respectivas datas, montantes e IVA, referenciando que as facturas n.ºs 59 a 58 e 63 foram emitidas na Veríssimo & Irmão, Lda., pelo chefe de escritório Sr. Fernando Carvalho.

Mais se indica no mesmo relatório que o António Manuel Costa da Silva “foi beneficiário de cheques emitidos pela firma Veríssimo & Irmão. No entanto, havendo dúvidas sobre a veracidade das facturas

e dos pagamentos foi solicitado à firma que apresentasse fotocópias dos cheques de pagamento: n.º 8407979 s/BNU - Jul/91 -1.000.000\$

- n.º 160345 S/BP8M. Set/91 -1.000.000\$
- n.º 862319 s/BPSM -Set/91 -1.000.000\$
- n.º 5224691 s/BPSM -Out/91 -2.000.000\$
- n.º 862408 s/BPSM -Nov/91 -1.791.667\$
- n.º 115160.35 s/BCP -Dez/91 -1.500.000\$
- n.º 862471 s/BPSM -Jan/92 -510.000\$
- n.º 439765.03 s/BCP -Fev/92 -3.000.000\$
- n.º 46872053 s/CCAM -Abr/92 -1.446.000\$
- n.º 766002.22 s/BCP -Jul/92 -250.000\$
- n.º 8955.93 s/BCP -Set/92 -1.850.000\$
- n.º 872090 s/CCAM -Nov/92 -500.000\$
- n.º 451588.36 s/BCP -Fev/93 -800.000\$”.

Indicando-se, ainda, que tendo sido solicitadas fotocópias dos citados cheques 8407979, 5224691, 115160.35 e 439765.03, as mesmas não foram apresentadas e indicando-se, igualmente, que “das fotocópias exibidas verifica-se que 4 cheques foram depositados em conta do destinatário e foram por ele recebidos ao balcão, conforme documentos 3, 4, 10, 12, 29 e 32 em Anexo IX.»

“c) Verifica-se que para a Escola do Carvalhal e com referência aos mesmos trabalhos a firma Veríssimo & Irmão, Lda., contabilizou facturas de serviços de pedreiro em triplicado, ou seja, de António Manuel Costa da Silva, de Henrique Cardoso Simões e de Acácio Ferreira de Oliveira.

Existindo meios de pagamento das facturas de António M. C. Simões, mais uma vez se reforça a conclusão de que as facturas de Henrique C. Simões e de Acácio F. Oliveira são falsas”.

Em relação à Pintofoz - Soc. Pinto C. Civil e O. Públicas, Lda., o relatório indica que “A empresa nunca cumpriu as suas obrigações fiscais e parece ter estado inactiva durante vários anos. Em 27/06/90 foi declarada oficiosamente a cessação de actividade com referência a 30/06/89. Contudo, esta veio a reiniciar a actividade referida a 10/09/93, conforme declaração de início.

b) Apesar de se encontrar inactiva para efeitos fiscais emitiu facturas para Veríssimo & Irmão com referência a serviços de pintura.” E, em seguida, o relatório discrimina as facturas n.ºs 163, 164, 166, 173, 174, 178, 179, 180 e 181, com indicação das respectivas datas (entre 27/3/92 e 23/9/92) e montantes e indicando, ainda, a emissão de 4 outras facturas emitidas, de uma nova série, e já no ano de 1993, com referência a serviços de pintura, entre as quais, consta a n.º 007, de 23/12/93, no montante de 1.264.995\$00 +IVA de 202.399\$00 (total de 1.467.394\$00), emitida em nome de Veríssimo & Irmão, e que foi contabilizada apenas em 1994, sem justificação, em violação do princípio da especialização dos exercícios.

«3.3.5. Rogério Ferreira Pinto -NIPC: 802.304.044

Este é o sócio-gerente da firma Pintofoz, enquadrado como sujeito passivo no regime normal trimestral, com início de actividade em 01/05/92 e cessado em 30/11/93. Apenas enviou declarações periódicas a zero para anulação de LO's. Apesar disso emitiu a factura n.º 012 de 20/11/92 no valor de 84.500\$ +IVA 13.520\$00, imposto não entregue nos cofres do Estado, mas deduzido pela firma Veríssimo & Irmão.

(...)

3.3.9 -Areias Quebra Mar de Eduardo R. Marques Curado. NIPC: 803.048.158;

a) Emitiu facturas com referência a serviços de extracção e transporte de terras na urbanização do Arco Pintado no Monte Formoso em Coimbra;

A referida urbanização propriedade da Urbiconde, Urbanizações e Habitações Conde, Lda. é titulada pelo Alvará n.º 291/88, cujo prazo de execução estabelecido foi de 2 anos e valor estimado de 18.391.395\$.

As facturas em causa são: (conforme documentos 22 a 25 em Anexo VI)

- Fact. n.º 7525 de 05/03/92 7.917.000\$+IVA 1.345.890\$=9.262.890\$
- Fact. n.º 7564 de 12/03/92 3.549.000\$+IVA 603.330\$=4.152.330\$
- Fact. n.º 7673 de 03/04/92 7.896.000\$+IVA 1.263.360\$=9.159.360\$
- Fact. n.º 8557 de 05/08/92 616.000\$+IVA 98.560\$=714.560\$
- (Total) 19.978.000\$+IVA 3.311.140\$=23.289.140\$

b) Em visita à Câmara Municipal de Coimbra foi possível analisar o processo relativo à obra de urbanização promovida pela Urbiconde e a cronologia da obra de acordo com os elementos existentes no processo:

(10) Em 03/Dez/87 apresenta garantia bancária de 18.391.395\$ da obra;

(17) Alvará de loteamento n.º 291/88 de 07/Jan./88;

(8/9) Em 01/Fev./88 a Urbiconde apresenta requerimento para autorização de escavação e movimentação de terras;

(7) Em 02/Mar/88 -Comunicação da Câmara Municipal da autorização de escavação e movimentação de terras;

(24) Em 29/Set./88, SANOPUL -Emp. Const. Civil e O. Públicas, Lda., comunica à Câmara Municipal que adjudicou a execução das infra estruturas do loteamento n.º 291/88 e que nesta data iniciou os trabalhos;

(11) Em 24/Abr./89 Urbiconde apresenta requerimento para a vistoria das obras que se encontram executadas e a solicitar a redução da garantia bancária para 4.500.000\$;

(12) Em 17/Maio/89, o D.O.M. informa que a Rua B se encontra numa fase de (13) construção bastante adiantada, com parte das terplanagens executadas e algum lancil assente.

(14) Em 24/Jul./89 o D.O.M. informa que em visita ao local se verificou já estarem executadas obras nos arruamentos que justificam a redução da garantia bancária para 5.000.000\$00.

(28) Em 26/Nov./89, a Urbiconde apresenta requerimento a solicitar vistoria das obras executadas de arruamentos, água e esgotos e electricidade e solicitar a recepção provisória das mesmas;

(32) Em 06/02/90, o D.O.M. confirma que grande parte das obras se encontram executadas;

(33) Em 13/Fev./90 é elaborado o Auto de Recepção Provisória da obra por parte dos S.M.A.S.C;

(39) Em 12/Jun./90, comunicação da Câmara Municipal à Urbiconde que não é possível efectuar a recepção provisória da obra sem que seja apresentado projecto rectificativo da implantação e da prorrogação do prazo por 6 meses a terminar em 07/Jul./90;

(40) Em 22/Jun./90, carta da Urbiconde a concordar com a apresentação de projecto rectificativo da implantação e propor a data de 12/Dez/90 para limite do prazo do alvará;

(45) Em 06/Dez/90 a Urbiconde apresenta aditamento ao projecto;

(46) Memória descritiva das alterações;

(50) Planta de loteamento com respectivas alterações;

(56) Em 20/09/91 Ofício n.º 13013. aprovação das alterações;

(60) Em 23/10/91 carta da Urbiconde a comunicar início dos trabalhos.

c) -Nestes termos a obra em questão está praticamente concluída desde 13/Fev./90 e executada pela firma Sanopul, Lda. Após esta data terão ainda decorrido pequenos ajustamentos de implantação e reparação de trabalhos realizados como decorre dos documentos oficiais.

A urbanização propriamente dita está concluída conforme se demonstra através de fotocópias autenticadas fornecidas pela Câmara Municipal no cumprimento dos deveres de colaboração com a Administração Fiscal para controlo e fiscalização tributária, dos quais se juntam os documentos n.º 1 ao 26 em Anexo VII.

d) -Assim, as facturas emitidas por Eduardo R. M. Curado, no valor de 19.978.000\$+IVA 3.311.140\$, não correspondem a trabalhos realizados, são falsas. Estas foram emitidas para a firma Veríssimo & Irmão que as utilizou para documentar custos e deduzir IVA indevidamente.

A existência de cheques e de letra aceite a favor do emitente para pagamento de parte das facturas em causa não obsta a que tenha havido retorno (reembolso) desses valores. Factos que só o acesso a contas bancárias paralelas ou particulares poderia demonstrar.

Os documentos oficiais constantes do processo de loteamento sobrepõem-se à existência dos referidos cheques uma vez que são documentos oficiais existentes numa instituição pública que, até prova em contrário, goza de Fé Pública.

3.4. -Serviços/Clientes

A Veríssimo & Irmão emitiu diversas facturas com referência a serviços prestados de diversas obras, algumas das quais suscitaram dúvidas pelo facto de os materiais e mão de obra imputados às obras nem sempre estar relacionado com os serviços facturados, pelo que se desencadeou várias acções de controlo cruzado relativamente a alguns clientes.

Desse controlo verificou-se que de um modo geral existem cheques depositados pela firma para pagamento das facturas. De facto só o acesso a contas particulares poderia demonstrar a existência ou não do retorno desses valores e o esclarecimento de dúvidas existentes.

3.4.1. -Urbiconde - Urbaniz. e Habitações Conde, Lda.

NIPC: 501.317.660

a) - Para esta empresa foram emitidas várias facturas com referência a serviços de extração e transporte de terras na Urbanização no Arco Pintado em Monte Formoso, conforme documentos 10 a 16 em Anexo VIII:

Fact. n.º 0224 de 12/03/92 -5.700.000\$+IVA 456.000\$=6.156.000\$
 Fact. n.º 0257 de 19/03/92 -9.500.000\$+IVA 760.000\$=10.260.000\$
 Fact. n.º 0320 de 6/04/92 -11.077.000\$+IVA 553.850\$=11.630.000\$
 Fact. n.º 0728 de 14/07/92 -2.871.220\$+IVA 459.395\$=3.330.615\$
 Fact. n.º 0966 de 31/08/92 -7.436.102\$+IVA 371.805\$=7.807.907\$
 (...)

b) -Em 29/11/91 a Urbiconde dirige à Veríssimo & Irmão um pedido de ...“preços para determinados trabalhos.

Em 23/12/91 a Veríssimo & Irmão responde em carta mas dirigida à JOSSAN -Construções, Lda. de José Maria dos Santos. Posteriormente, emite as facturas em causa que não correspondem à proposta apresentada.

(Conforme documento 1 a 16 em Anexo VIII)

c) -Na origem destas, ou em consequência, estão as facturas emitidas por Areias Quebra Mar de Eduardo Curado. Pelas mesmas razões as facturas emitidas por Veríssimo & Irmão são falsas por não titularem serviços efectivamente executados e foram emitidas com o intuito de gerar custos e IVA dedutível para a empresa utilizadora.

Note-se ainda que na urbanização em causa, na data em que foram emitidas estas facturas, já existiam prédios construídos ou em adiantado estado de construção como é o caso do prédio da Jossan, Lda. (de José Maria dos Santos) firma para a qual Veríssimo & Irmão prestou serviços de execução de calçada conforme factura n.º 0727 de 14/07/92, facto que mais uma vez prova que a urbanização estava executada.

3.4.2. - Viana & Conde, Lda. -NIPC: 500.429.014

a) Foram emitidas facturas com referência a serviços prestados relativos à urbanização n.º 16/90 (antiga fábrica Sidey) no Alto do Forno na Figueira da Foz propriedade de Viana & Conde, Lda.”.

Segue-se a descrição das facturas em questão.

«A factura n.º 3012 encontra-se contabilizada na firma Viana & Conde e paga por cheque. As facturas n.º 3209, 0167, 0389 e 0703 não se encontram contabilizadas nesta empresa nem constam dos seus arquivos, conforme declarações do seu administrador Sr. Rui Viana. Este declarou ainda que se trata de facturas relativas a encargos que assumiu pessoalmente e que foram pagos por um seu amigo José Maria dos Santos que tinha interesse no loteamento.

b) O gerente da firma Veríssimo & Irmão questionado sobre o assunto declarou que processou as facturas conforme instruções do Sr. José Maria dos Santos na presença do Sr. Rui Viana.

De referir ainda que para pagamento destas facturas foi sacada uma letra, aceite por José Maria dos Santos e Aprígio de Jesus Ferreira dos Santos, no valor de 7.392.554\$ contabilizada na conta da Jossan, Lda. e posteriormente transferida para a conta de Viana & Conde, Lda.

3.6 Contas de IVA

3.6.1) De um modo geral, os documentos em que foi exercido o direito à dedução possuem forma legal, estão na posse do sujeito passivo e respeitam à actividade. Exceptuam-se as deduções de IVA em facturas falsas de Henrique Cardoso Simões, Acácio Ferreira Oliveira e Eduardo Robalo Marques Curado, nos seguintes montantes:

-Fact. n.º 326, 10/12/91 -Henrique C. Simões-217.949\$
 -Fact. n.º 328, 30/11/91 -Idem-260.328\$
 -Fact. n.º 146, 04/10/91 -Acácio F. Oliveira-145.299\$
 -Fact. n.º 7525, 05/03/92 -Eduardo R. M. Curado -1.345.890\$
 -Fact. n.º 7564, 12/03/92 -Idem-603.330\$
 -Fact. n.º 7673, 03/04/92 -Idem-1.263.360\$
 -Fact. n.º 8557, 05/08/93 -Idem-98.560\$
 Total de 3.934.716\$

3.6.2)-Também de um modo geral, a empresa liquidou o IVA à taxa devida nas facturas e vendas a dinheiro emitidas com referência a vendas e serviços prestados.

Relativamente às facturas fictícias emitidas pela empresa também liquidou o IVA às taxas de 8%, 5% e 16%, imposto que foi contabilizado e entrou no apuramento dos respectivos períodos.

3.7 Contas das Obras

(...)

3.7.2 -Nos documentos de aquisição de bens e serviços estes referem o seu destino ou a empresa faz uma nota a lápis indicando a obra

ou centro de custo a que se destinam. Assim, a aquisição de materiais são imputados directamente às obras ou ao armazém, sendo os serviços - subcontratos - imputados directamente à obra na subconta de mão de obra.

A mão-de-obra da empresa parece ser imputada com base em mapas internos assente em critérios não justificados nem demonstrados, que não se encontram documentados: ou seja foi feita ad hoc.

3.7.3 -Embora a empresa possua contabilidade analítica que determina (?) custos por obra não avalia nem releva os proveitos inerentes. Esta não se encontra estruturada de forma a dar a conhecer o resultado de cada obra uma vez que os proveitos são imputados a uma conta geral;

991.Proveitos: -Vendas de mercadorias;

-Prestação de serviços: Obras; Viaturas, e Máquinas, cujos saldos não coincidem com os da contabilidade geral e nem são tratados os desvios.

Assim, para se analisar o resultado de cada obra foi necessário identificar as facturas correspondentes e resumi-las por cada Obra.

3.7.4) -Verifica-se ainda que existem facturas de serviços prestados dos quais a contabilidade analítica não regista obra, não se sabendo onde foram imputados, ou se foram imputados, custos correspondentes dos materiais e mão de obra. Os valores destas facturas são de:

Em 1991=2.449.398\$;

Em 1992=5.745.163\$;

Em 1993=6.083.475\$;

e encontram-se descritas e resumidas em mapas Anexo I

ANÁLISE DAS OBRAS

-Para efectuar esta análise foi necessário numa primeira fase relacionar as obras num mapa específico por transcrição dos valores dos balancetes analíticos de fim de ano, identificar as facturas referentes a cada obra e resumi-las no mapa na obra respectiva, conforme mapas em Anexo II -Obras de 1991; Anexo III -Obras de 1992, e Anexo IV -Obras de 1993.

Estes mapas demonstram os custos directos imputados, os proveitos facturados, o valor inventariado de trabalhos em curso e o saldo respectivo. Saldo este medido apenas em termos de proveitos-custos directos imputados, segundo os elementos da contabilidade.

(...)

4.2 -Verifica-se que a maioria das obras apresenta resultados negativos, os custos são superiores aos proveitos o que traduzido em termos de margem % sobre o custo evidencia valores totalmente irreais sem aderência à realidade. A título de exemplo destacam-se os seguintes:“

(segue-se a discriminação de 26 obras (com indicação da margem de lucro positiva ou negativa e a identificação e discriminação de mais 14 em relação às quais o relatório informa que são “obras das quais não se identificaram facturas débito destas, nem foram inventariadas em curso no final de cada exercício“).

(...)

5 -Conclusão

5.1.1) -Face aos factos verificados:

-Utilização de facturas falsas para documentar falsamente custos e deduzir IVA indevido;

-Emissão de facturas fictícias para terceiros utilizarem a documentar custos inexistentes e deduzir IVA indevido;

-Existência de irregularidades na organização e execução da contabilidade analítica;

-Imputação inadequada de custos às obras (materiais e mão de obra falseando os custos apurados relativos às obras;

-Existência de obras na contabilidade analítica com custos imputados não facturadas nem inventariadas em curso;

-Omissões e inexactidões relativas às obras -Serviços Prestados;

-Frac rentabilidade fiscal apresentada, com progressivo decréscimo, (decrécimo proporcional ao crescimento do volume de negócios);

Conclui-se que as demonstrações financeiras não evidenciam de forma verdadeira a situação económica da empresa nem o resultado efectivamente obtido. Baseando-se as declarações fiscais (periódicas de IVA e de IRC) nas demonstrações financeiras e encontrando-se estas carregadas dos vícios e erros descritos também as declarações fiscais se encontram falseadas e não evidenciam a situação económica do contribuinte nem o resultado fiscal efectivamente obtido.

5.1.2) -Assim, a existência de:

-Irregularidades na organização e execução da contabilidade;

-Falsificação de elementos da contabilidade utilização de facturas falsas e emissão de facturas fictícias;

-Existência de uma contabilidade analítica falseada com o intuito de dissimular a realidade perante a Administração Fiscal;

-Indícios de que a contabilidade não reflecte a situação patrimonial e o resultado obtido;

que inviabiliza a comprovação e quantificação directa e exacta da matéria colectável, constituem pressupostos legais previstos nos n.ºs 1 e 2 do artigo 51.º do CIRC para a determinação do lucro tributável por aplicação de métodos indiciários.»

3. Sendo estes os factos, vejamos agora o direito.

Como bem refere o EPGA são três as questões que a recorrente traz à apreciação deste Supremo Tribunal, a saber: divergência quanto à matéria de facto fixada, a questão da fundada dúvida do art. 121º do CPT e a questão da repartição do ónus de prova no domínio das deduções (indevidas) do IVA.

Aquele Ex.^{mo} Magistrado propende a entender que o acórdão recorrido fez boa interpretação da lei.

Vejamos então.

No tocante à primeira questão, é incontroverso que o recorrente discorda do julgamento da 2ª Instância em matéria de facto.

Vejamos então.

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

Que aliás não vem alegada.

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

Escreve Alberto dos Reis (1):

«O Supremo não é um tribunal de 3ª Instância;

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

(1) Código de Processo Civil Anotado, Volume VI, reimpressão, p. 28.

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

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

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

Ou seja, não pode ser atribuído a funcionário fiscal “força probatória especial” ao seu depoimento.

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

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

E a isto nada há a censurar.

Concluindo:

A apreciação da matéria de facto está, no caso concreto, vedada a este Supremo Tribunal, face ao disposto no art. 21º, n.º 4, do ETAF, que dispõe:

«A Secção de Contencioso Tributário apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª Instância e pelos tribunais fiscais aduaneiros.»

Mas tal regra admite excepções, quais sejam as decorrentes do n.º 2 do art. 722º do C. P. Civil, aplicável *ex-vi* do art. 2º, al. f), do CPT, a saber:

«Ofensa de uma disposição expressa da lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova.»

Não estando em causa esta previsão legal, que aliás não vem sequer alegada, é evidente que o aresto recorrido não é passível de censura.

Aliás, o que estava em causa é saber se determinadas facturas titulavam ou não operações fictícias.

O acórdão recorrido entendeu que sim.

E este julgamento, em sede de matéria de facto, não é susceptível de ser sindicado por este Supremo Tribunal.

Que, como dissemos, é um tribunal de revista.

A segunda questão tem a ver com a interpretação do art. 121º do CPT.

Disponha o n.º 1 do citado artigo:

«Sempre que da prova produzida resulte a fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, deverá o acto impugnado ser anulado.»

Comentando este artigo, escrevem Alfredo de Sousa e José Paixão (2):

«...afigura-se-nos irrecusável, por o mesmo exprimir um princípio estruturante não só do processo contencioso tributário como do pro-

(2) Código de Processo Tributário, Comentado e Anotado, 4ª Edição, págs. 275 e segs.

cesso administrativo tributário, que a fundada dúvida sobre a existência do facto tributário deve implicar que a administração fiscal se abstenha, quer da respectiva quantificação, quer da subsequente liquidação do imposto.

É a consagração do princípio de que a dúvida reverte a favor do contribuinte, em substituição do princípio *in dubio pro fisco* que, na prática era acatado no regime anterior à Reforma Fiscal (CIRS e CIRC).

O preceito em anotação, todavia, carece de aprofundado esforço interpretativo, a fim de se aferir do seu correcto alcance.

A prova produzida de que há-de resultar a fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário há-de ser, não só a prova aduzida pelas partes, como também e sobretudo a prova que ao juiz se impõe diligenciar.

Com efeito, os juízes dos tribunais tributários devem realizar ou ordenar todas as diligências que considerarem úteis ao apuramento da verdade (art. 40º, n.º 1).

A dúvida que implica a anulação do acto impugnado não pode considerar-se fundada, se assentar na ausência ou na inércia probatória das partes, sobretudo do impugnante.

Este não deve limitar-se a alegar factos que ponham em dúvida a existência e quantificação do facto tributário.

Cabe-lhe o ónus da prova de tais factos, sem embargo de o juiz, no âmbito do seu poder-dever inquisitório, diligenciar também comprová-los.

Só mediante a prova concludente de tais factos é que é possível concluir-se pelo fundamento daquela dúvida.»

É uma perspectiva jurídica que colhe o nosso acordo.

Porém, face ao probatório, e às extensas considerações que o acórdão recorrido faz sobre a matéria de facto, diremos que nem sequer se põe o problema da fundada dúvida, que, assentamos, há-de obter cabimento na fixação da matéria de facto.

Conexionada com esta, e situando-se até antes dela, está a questão da repartição do ónus de prova.

Como decorre abundantemente do probatório, estamos, além do mais, perante facturas que não titulavam quaisquer operações reais, falando-se até expressamente em facturas falsas.

Pois bem. O Pleno desta Secção, por acórdão de 7/5/2003 (rec. 1026/02) (3), tirado por unanimidade, abordou com exaustividade a questão do ónus de prova.

Convém relembrar o que aí se assentou, e que merece a nossa inteira concordância.

Escreveu-se:

«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 cons-

(3) In Acórdãos Doutrinários do Supremo Tribunal Administrativo, n.º 502, pág. 1520 e segs.

titutivos do seu direito a agir, cuja prova lhe compete, por isso que é o agente.

(...).

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 sérios 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 rec. n.º 26.635, «da conjugação das normas dos artigos 82º, n.º 1 e 19º, do C.I.V.A. 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 artigo 82º n.º 1, do C.I. V. A. 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.»

Movendo-se nestes parâmetros, o acórdão recorrido não merece censura.

4. Face ao exposto, acorda-se em negar provimento ao recurso. Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 50%.

Lisboa, 14 de Janeiro de 2004. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Vítor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 14 de Janeiro de 2004.

Assunto:

Citação pessoal. Aviso de recepção.

Doutrina que dimana da decisão:

A citação considera-se feita no dia em que se mostrar assinado o aviso de recepção e tem-se por efectuada na própria pessoa do citando, mesmo quando o aviso de recepção haja sido assinado por terceiro (art.ºs. 233º, n.º 4, e 238º do CPC).

Recurso n.º 1540/03, em que são recorrente António Manuel Carvalho Araújo, recorrida a Fazenda Pública e de que foi relator o Ex.ºmº Juiz Conselheiro Dr. Almeida Lopes.

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

António Manuel Carvalho Araújo deduziu oposição à execução fiscal que contra si foi instaurada para cobrança coerciva de uma dívida ao Centro de Emprego de Braga da Delegação Regional do Norte.

Com fundamento em caducidade do direito a deduzir a oposição, pois foi citado, não se opôs, foi ao processo de execução requerer o pagamento da dívida em prestações e não arguiu a nulidade da citação que lhe foi feita, pelo que a oposição que mais tarde deduziu deu entrada depois do prazo legal para se opor, o Tribunal Tributário de Braga, por despacho de fls. 24 e 25, declarou a caducidade do direito de deduzir oposição e absolveu a Fazenda Pública da Instância. Inconformado, o oponente recorreu para este STA, tendo apresentado as suas alegações de fls. 29 e seguintes, nas quais concluiu que nunca foi citado pessoalmente e tinha de o ser, e que o facto de ter ido ao processo não significa que o direito de deduzir oposição tenha caducado. Sustenta que a citação pessoal nunca podia ser dispensada.

O M.ºmº Juiz *a quo* sustentou o seu despacho.

Neste STA, o M.ºP.º emitiu douto parecer nos termos do qual se deve negar provimento ao recurso.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

Como resulta dos autos, o recorrente foi citado em 29.7.99.

O recorrente tinha 30 dias para deduzir oposição a contar da citação pessoal. Esta citação é feita mediante carta registada com aviso de recepção, quando for feita por via postal [art.º 233, n.º 2, al. a), do CPC].

A citação considera-se feita no dia em que for assinado o aviso de recepção, ainda que tenha sido assinado por outra pessoa. De facto, presume-se que a carta foi entregue ao destinatário (arts. 233º, n.º 4, e 238º do CPC).

Se o recorrente foi ao processo de execução fiscal requerer o pagamento da dívida exequenda em prestações, então presume-se que a carta lhe foi entregue, pois só assim teve conhecimento de que contra si corria uma execução fiscal.

Deste modo, a citação feita por correio registado é válida.

Mesmo que essa citação não fosse válida, então sempre a nulidade da mesma estaria sanada pela intervenção do recorrente a pedir o pagamento em prestações.

Com efeito, nos termos do art.º 196º do CPC, se o recorrente interveio no processo sem arguir logo a falta da sua citação, a nulidade considera-se sanada.

Deste modo, sendo a citação válida, não é preciso tomar em conta a sanção da sua nulidade.

Assim, o prazo para o recorrente deduzir oposição caducou, pois deixou passar o prazo legal para o efeito a contar da citação que validamente lhe foi feita.

A doutrina que o recorrente citou não tem aplicação ao caso dos autos, pois nestes houve uma citação e no caso citado não houve citação.

Daí que a decisão não mereça censura, ainda que o fundamento da mesma passe a ser o da existência da válida citação.

Nestes termos, acordam os juizes deste STA em negar provimento ao recurso e em confirmar a decisão recorrida.

Custas pelo recorrente, com 50% de procuradoria.

Lisboa, 14 de Janeiro de 2004. — *Almeida Lopes* (relator) — *Fonseca Limão* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 14 de Janeiro de 2004.

Assunto:

Recurso jurisdicional per saltum. Matéria de facto. Incompetência do STA.

Doutrina que dimana da decisão:

Inseridos nas conclusões de alegação de recurso de decisão da 1ª instância para o STA factos que não constam do quadro factual desenhado pelo tribunal a quo, não tem o mesmo por exclusivo fundamento matéria de direito, por isso que, para o seu conhecimento, falece a tal Tribunal Superior competência hierárquica, cuja assiste à Secção de Contencioso Tributário do TCA.

Recurso n.º 1642/03-30; Recorrente: Ana Raquel Oliveira Bilbao; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

Ana Raquel Oliveira Bilbao, residente na Urbanização do Lidador Rua 6, n.º 134, Vila Nova da Telha, Maia, inconformada com a sentença de fls. 54-57 do 3.º Juízo do TT de 1.ª Instância do Porto, que julgou improcedente esta impugnação judicial por si deduzida, vem até nós, culminando a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

A. Como ficou provado, a Rct., durante o ano de 1995, não auferiu qualquer tipo de rendimentos, pois era, ainda, estudante;

B. Rendimentos que não auferiu antes de 22 de Junho de 1995, pois era então economicamente dependente dos pais;

C. E que após tal data continuou a ser, apesar de casada;

D. Encontrando-se actualmente divorciada - o problema de uma eventual dívida sua - que não se aceita - estará limitado ao período compreendido entre o dia 23 de Julho de 1995 e 31 de Dezembro do mesmo ano;

E. Tendo a Rct. contraído matrimónio com o seu ex-marido no decurso do ano de 1995 segundo o regime de separação de bens, não existem bens em comum, nem tão pouco comunicabilidade das dívidas ao outro cônjuge;

F. O que se impõe por via do regime de bens escolhido e pelo facto provado de que viviam em economias separadas, encontrando-se as despesas da Rct. a cargo de seus pais;

G. De modo que, todos os rendimentos auferidos durante o ano de 1995 eram pertença do ex-marido, provenientes da actividade profissional de empresário no Vale do Ave em empresas pertencentes a sua família;

H. Pelo que, mesmo no período, a Rct. não auferiu qualquer rendimento ainda que em conjunto com o seu ex-marido, nem por qualquer outra actividade, pois apenas se dedicava aos estudos;

I. De forma que, por não ter a Rct. auferido rendimentos no período em causa, a consequência apenas poderia ter sido a da sua absolvição da presente liquidação.

J. Ao assim não decidir, violou a sentença ora recorrida as normas dos arts. 63.º, al. a), do CIRS e 1735.º do Código Civil.

Não houve contra-alegação.

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

Dado integral conhecimento do duto parecer do MP às partes, apenas a Rct. se manifestou a respeito, contrariando-o.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

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

A instância julgou provada a seguinte factualidade:

a) A impugnante apresentou a declaração de rendimentos referente ao ano de 1999, assinalando o estado de separada de facto.

b) Com base naquela declaração, foi efectuada a liquidação n.º 4600398318, da qual resultou imposto a restituir no valor de esc. 173 421\$00.

c) Tal importância não foi restituída à impugnante por existir uma dívida relativa a IRS do ano de 1995.

d) Em 29.IX.2000, a impugnante apresentou reclamação contra essa retenção.

e) Em 22.III.2001, a impugnante foi notificada de que a reclamação havia sido indeferida.

f) A impugnante casou em 22.VII.1995 com José Manuel Pires Ferreira sob o regime da separação de bens.

g) Esse casamento foi dissolvido por sentença de 17.I.2000.

h) A Administração Tributária liquidou IRS relativo ao ano de 1995 à impugnante e ao seu ex-marido.

i) Foi em resultado do não pagamento dessa liquidação que não restituiu à impugnante o montante referido na alínea b).

j) A impugnante tomou conhecimento dessa liquidação em data anterior a 29.VIII.2000.

k) A impugnação foi deduzida em 02.IV.2001.

l) Durante o ano de 1995, a impugnante encontrava-se a frequentar um curso universitário e não exercia qualquer actividade laboral.

m) Durante esse ano, o pai da impugnante entregava-lhe, como fazia quando aquela era solteira, uma quantia em dinheiro todos os meses.

n) Com essa quantia, a impugnante fazia face a despesas de alimentação, vestuário e formação académica.

Exposto o quadro desenhado pelo tribunal a quo, cabe referir que, efectivamente, ele não nos revela que “a Recorrente, durante o ano de 1995, não auferiu qualquer tipo de rendimentos” - conclusão A -, “pois apenas se dedicava aos estudos” - conclusão H - e que “todos os rendimentos auferidos durante o ano de 1995 eram ... provenientes da actividade profissional de empresário do ex-marido no Vale do Ave, em empresas pertencentes à sua família” - conclusão G.

Como assim, temos que a recorrente se socorre de factos de que na sentença recorrida não encontramos rasto, o que vale por dizer que a matéria de facto não se nos apresenta consolidada, situação que reclama a intervenção da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, de competência generalizada, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 41º do ETAF vigente à data da interposição deste recurso [cfr. artigo 38º, al. a)], da actual Lei 13/2002, de 19 de Fevereiro).

É que a competência deste STA para apreciação dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância se cinge a matéria de direito, segundo o estatuído nos artigos 21º, n.º 4, e 32º, n.º 1, al. b), do anterior ETAF, 12º, n.º 5, e 26º, al. b), do vigente, e 280º, n.º 1, do CPPT).

E, como desde há muito este Supremo vem entendendo, para a determinação da competência hierárquica à face do preceituado nos apontados preceitos do ETAF e do art. 280º, n.º 1, do CPPT, o que é relevante é que o recorrente, na alegação de recurso e respectivas conclusões (onde se fixa o objecto do recurso e se delimita o seu âmbito - artigo 690º do CPC, sem prejuízo, naturalmente, do estatuído no artigo 684º-A do mesmo compêndio adjectivo), suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

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

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

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

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

Isto assente, importa referir que segundo o convocado artigo 12º, n.º 5, do ETAF, “a secção de contencioso tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos recursos directamente interpostos de decisões proferidas pelos tribunais tributários”, estabelecendo, em consonância, o artigo 26º, al. b), do mesmo Estatuto, que “competem à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários com exclusivo fundamento em matéria de direito”.

E, na mesma linha de pensamento, prescreve a alínea a) do artigo 38º de tal diploma que “competem à Secção de Contencioso Tributário de cada tribunal central administrativo conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários, salvo o disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 26º.”

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

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

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

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

Lisboa, 14 de Janeiro de 2004. — *Mendes Pimentel* (relator) — *António Pimpão* — *Almeida Lopes* (vencido, pois entendo que o STA é competente).

Acórdão de 14 de Janeiro de 2004.

Assunto:

Execução. Oposição. Impossibilidade superveniente da lide.

Doutrina que dimana da decisão:

Declarada extinta a execução pelo pagamento ocorre impossibilidade superveniente da lide na oposição, não podendo nesta discutir-se as razões que motivaram aquela extinção.

Recurso n.º 1655/03-30. Recorrente: Pedro Nuno Ferreira Pinto de Oliveira; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Vítor Meira.

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

Pedro Nuno Ferreira Pinto de Oliveira deduziu oposição à execução instaurada na sequência de um processo de liquidação de imposto sucessório, tendo a oposição sido julgada extinta por impossibilidade superveniente da lide, por tal execução ter sido julgada extinta.

Não se conformando com a decisão recorreu o oponente para este Supremo Tribunal Administrativo, pedindo a sua revogação, tendo formulado as seguintes conclusões:

1º. Simplesmente foi assinado um termo de adesão ao regime do DL 248-A/02, de 14/11.

2º. Nesse termo foi ressalvada a decisão definitiva a proferir sobre os direitos e obrigações do/a contribuinte a proferir pelos Tribunais Tributários.

3º. O citado DL 248-A/02 jamais fala em extinção da execução, e somente tem por objecto a regularização das dívidas de natureza fiscal cujo prazo legal de cobrança termine até 31 de Dezembro de 2002.

4º. Até prevê tal Decreto o prosseguimento do processo executivo no seu artº 5 em sentido favorável à administração.

5º. Esse Diploma legal não pode violar o artº 13.º da Constituição respeitante ao princípio da igualdade.

6º. Além disso, no caso concreto já está declarada a inconstitucionalidade da alínea e) do art. 287.º do C.P. Civil, aplicável por força do artº 1.º da L.P.T.A. através do acórdão nº 201/01 do Tribunal Constitucional de 09/05/2001 (DR, 2.ª série, de 27/06/2001).

7º. Foi violada toda a legislação citada nestas alegações e suas conclusões e o acórdão do Tribunal Constitucional, cujo sumário foi transcrito.

Não houve contra-alegações.

Pelo Ex.º Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do não provimento do recurso e confirmação do julgado por o M.º Juiz *a quo* ter feito boa interpretação da lei ao julgar extinta a instância da oposição na sequência da extinção da execução pelo pagamento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

O presente recurso vem interposto de um despacho proferido nesta oposição que julga extinta a instância por impossibilidade superveniente da lide em virtude de a execução ter sido julgada extinta pelo pagamento.

O recorrente questiona nos presentes autos aquela extinção da execução por, em seu entender, o DL 248-A/02 não a prever e ser tal entendimento inconstitucional.

Afigura-se-nos haver aqui alguma confusão. O que está em causa no presente recurso é o despacho recorrido que declarou a extinção

da oposição como consequência da extinção da execução e não o despacho que nesta foi proferido. Não cabe pois apreciar aqui e agora da correcção desse despacho nem a sua eventual inconstitucionalidade. Se o recorrente dele discordava era desse despacho que teria que recorrer no respectivo processo executivo. O que aqui pode ser apreciado é se a oposição deve ou não ser julgada extinta na sequência da extinção da execução. E afigura-se-nos não poder ser outra a consequência a retirar de tal decisão. Tendo o processo de oposição à execução fiscal uma função de contestação à pretensão do exequente formulada no processo executivo, a extinção deste terá que levar à extinção por impossibilidade da lide da oposição deduzida. Tal decisão não deixa o oponente desprovido de garantias de defesa. Por um lado poderia ter recorrido - e não sabemos se o fez - do despacho proferido no processo executivo. A manutenção da oposição é que não teria para si quaisquer vantagens. Não há pois que fazer qualquer reparo à decisão recorrida.

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

Custas pelo oponente, fixando em 50% a procuradoria.

Lisboa, 14 de Janeiro de 2004. — Vítor Meira (relator) — Alfredo Madureira — Brandão de Pinho.

Acórdão de 14 de Janeiro de 2004.**Assunto:**

Acto que aplica norma inconstitucional. Nulidade. Anulabilidade. Prazo da Impugnação Judicial. Acção para reconhecimento de direitos ou interesses legítimos.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Os actos de liquidação de tributos que apliquem normas inconstitucionais não são, só por tal, nulos, podendo, todavia, sê-lo se isso resultar de norma expressa ou do regime geral previsto no artº 133º do CPA.*
- 2 — *Sendo tais actos meramente anuláveis, a sua impugnação judicial tem de ser deduzida no prazo legal respectivo.*
- 3 — *Assim, os actos de liquidação de impostos impugnados com fundamento em lei inconstitucional são nulos se ofenderem o conteúdo essencial de um direito fundamental, o que não é o caso se apenas violarem o princípio da legalidade tributária.*
- 4 — *A acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo constitui um meio complementar dos restantes meios previstos no contencioso tributário, apenas podendo ser proposta quando for o mais adequado para assegurar uma tutela plena, eficaz e efectiva do direito ou*

interesse respectivos, face à globalidade dos primeiros reclamação ordinária, impugnação judicial, revisão do acto tributário e recurso contencioso.

Recurso n.º 1698/03-30. Recorrente: Têxtil Manuel Gonçalves S. A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Brandão de Pinho.

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

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por TÊXTIL MANUEL GONÇALVES, SA, da sentença do TT de 1ª Inst. de Braga - fls 162 e segs. - que declarou “a caducidade do direito de impugnar” e indeferiu “o pedido de apreciação da questão, sob a óptica de uma acção da previsão do citado artº 145º”.

Fundamentou-se a decisão, em “não haver, no caso, actos administrativos ou omissão deles, na acepção do artº 120 do CPA, o que exclui ... a possibilidade da sua nulidade”, sendo que a declaração da impugnante, viciada de erro sobre a constitucionalidade dos Decs.-Leis 264/92 e 31/98, é apenas anulável e não nula;

e, por outro lado, sendo a acção para reconhecimento de um direito meramente residual relativamente à impugnação judicial, não pode “servir para aqueles casos em que o contribuinte deixou passar o prazo de reacção normal a certo acto tributário mas relativamente ao qual o meio mais eficaz da tutela do seu direito é a impugnação”.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

1º - A Contribuinte, exercendo o direito de reavaliação consagrado nos diplomas que a autorizavam para efeitos fiscais sobre a matéria da reintegração dos bens do activo imobilizado, e cumprindo as instruções genéricas sobre os modelos de autoliquidação, fez acrescer à matéria colectável 40% do valor da reavaliação, nos termos da alínea a) dos artigos 7º e 8º dos referidos diplomas.

2º - Por acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em processo alheio ao presente, foi declarada a inconstitucionalidade de um daqueles decretos-leis quanto à violação do nº 2 do artigo 103º da Constituição pelo preceito da alínea b) dos artigos 7º e 8º do mesmo diploma, na qual se autorizava a reavaliação de tais bens mesmo depois de esgotado o tempo de vida útil.

3º - Embora a matéria da situação tributária da Contribuinte fosse a das alíneas a) daqueles artigos - a restrição a 60% do valor da reavaliação na consideração dos custos - impugnou os actos de auto-liquidação com base em nulidade dos mesmos actos, face A inconstitucionalidade material e orgânica ou formal dos decretos-lei em que baseara os seus actos, segundo os nºs 1 e 2 do artigo 103º da Constituição. E, em termos subsidiários, pediu o reembolso das importâncias indevidamente pagas por efeito daqueles actos, nos termos do artigo 145º do Código do Procedimento e do Processo Tributário.

4º - A douda Sentença recorrida absteve-se de conhecer do mérito da causa, com os seguintes fundamentos: A situação em causa consiste em erro do contribuinte na sua declaração, ou em pretensa ilegalidade do procedimento da Administração Fiscal no recebimento da declaração e do pagamento.

E considerando que o erro na declaração é anulável e não ferido de nulidade nos termos do artigo 279º do Código Civil, tendo ocorrido a caducidade do direito de impugnação. E, quanto ao processo do artigo 145º considera-o inaplicável, por a anulabilidade da declaração ser matéria impugnável e não da acção nos termos daquele artigo 145º;

5º - Sucede que na sentença ocorre manifesto erro de facto e de direito quanto ao objecto do pedido e da causa de pedir: Quanto ao objecto não se pedia a anulação da declaração mas sim a declaração de nulidade do acto de autoliquidação; e pedia-se em consequência, o reembolso do indevidamente prestado. E como causa de pedir, a nulidade do mesmo acto por inconstitucionalidade dos diplomas que o impuseram;

6º - Cometeu a sentença grave erro de direito ao confundir a auto-liquidação com o mero acto formal da declaração modelo 22;

7º - Cometeu também mais outro erro de direito ao remover a situação tributária para o domínio do direito comum, designadamente o domínio do negócio jurídico, dos vícios de vontade e da responsabilidade reportando tudo, erradamente, a uma situação de erro na declaração, susceptível de anulação e não ferida de nulidade.

8º - Contém a Sentença a violação, do artigo 20º da Constituição, e do artigo 102º, nº 3, do Código do Procedimento e do Processo Tributário, enquanto negou o acesso ao direito e à justiça sem fundamentos legais que impedissem o Tribunal de conhecer da nulidade do acto tributário a todo o tempo e da inconstitucionalidade dos diplomas que obrigavam a Contribuinte à realização dos actos de auto-liquidação nos termos em que foram realizados.

9º - É ainda juridicamente errada a sentença, na parte em que se recusou a conhecer do direito ao reembolso e indemnização nos termos do artigo 145º do C.P.P.T. em termos da acção condenatória da repetição de valores indevidamente recebidos, essa sim, matéria de direito comum decorrente de uma situação tributária ferida de nulidade.

10º - Violou, finalmente, os artigos 20º e 130º, nºs 1 e 2, da Constituição, os artigos 120º, nº 3, e 145º do C.P.P.T. e os artigos 133º e 134º do Código do Procedimento Administrativo, na parte em que, abstando-se do conhecimento do mérito da causa, sancionou situações de manifesta ofensa de tais normas e princípios fundamentais da ordem jurídica.

E, assim se pede:

a) A revogação ou anulação da douda Sentença recorrida, com base na preterição de formalidades legais essenciais e com base em ilegalidades de natureza substantiva de erros de facto e de direito e a violação de normas e garantias fundamentais.

b) O conhecimento ou ordenação do conhecimento do fundo da questão, na base dos dados da Petição Inicial, bem como das respostas da Impugnante às notificações ordenadas pelo Meritíssimo Julgador, e nas observações desta Alegação.”

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Ex.º Magistrado do MP emitiu parecer no sentido da anulação oficiosa da sentença para ampliação da matéria de facto, por forma a constituir base suficiente para a decisão sobre a existência/inexis-

tência dos pressupostos da impugnação judicial - artº 131º, nºs 1 e 3, do CPPT - e respectiva decisão de mérito.

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

Em sede factual, vem apurado que:

“1. Relativamente aos exercícios em questão (exercícios), a impugnante acrescentou, para apuramento do lucro tributável respectivo, na linha 20 do quadro 17, da declaração de rendimentos modelo 22, de IRC 405 do aumento das reintegrações resultantes da reavaliação do imobilizado corpóreo a que procedera ao abrigo do disposto nos DLs 264/92 e 31/98 - docs. de fls. 25 a 94;

2. A impugnante fez, relativamente ao IRC dos exercícios, os pagamentos por conta e finais a que se referem os documentos de fls. 95 a 111, sendo o último de 30.05.00 - fls. 111;

3. O douto acórdão do Sta, a que a impugnante se refere, data de 05.07.00 - doc. de fls. 126 e 127, 4. A petição inicial desta impugnação data de 27.12.00 - “carimbo” apostado no rosto da 1ª folha da petição inicial.”

Vejamos pois:

Deve referir-se, desde já, que a sentença decidiu aplicar-se, ao caso, o disposto no artº 131º, nº 3, do CPPT, “de que resulta a desnecessidade, para o caso dos autos, da dedução prévia da reclamação ali referida”.

Tal decisão não foi posta em causa no recurso - nem dela foi este interposto pela Fazenda Pública - pelo que não integra o respectivo objecto.

Pelo que não há, no ponto, que proceder a qualquer ampliação da matéria de facto.

A impugnação judicial vem baseada na nulidade das auto-liquidações, pelo que poderia ser proposta a todo o tempo já que fundadas aquelas na inconstitucionalidade dos ditos diplomas que estiveram na base dos actos impugnados.

Todavia, como é jurisprudência uniforme deste STA, os actos de liquidação (ou autoliquidação, sublinhe-se) de tributos que aplicam normas inconstitucionais não são, só por esse facto, inconstitucionais, pelo que a impugnação judicial respectiva tem de ser deduzida no prazo legal para impugnação de actos anuláveis - fora dos casos de violação do conteúdo essencial de um direito fundamental.

Cfr. abundante citação jurisprudencial no Ac. deste tribunal, de 02-05-01, in *Ac. Dout.*, 484-492, que, aliás, aqui se segue de perto.

Como ali se refere, “trata-se de um regime equilibrado pois são diferentes, a nível da segurança jurídica que é o interesse protegido com a imposição de preclusão de prazos para o exercício de direitos, as situações em que o acto foi impugnado e está a ser discutida a sua validade com fundamento na existência de vícios diferentes da aplicação de norma inconstitucional e aqueles em que não houve impugnação”.

Na verdade, no primeiro caso, a situação jurídica não está estabilizada, pelo que se não podem gerar expectativas dignas de tutela jurídica relativas à validade do acto impugnado mas, antes e essencialmente, razões de disciplina e economia processual.

Mas já não assim no segundo, por aí se gerar uma situação de permanente insegurança económica susceptível de fazer perigar o desempenho eventual das funções que lhe competem em satisfação dos respectivos fins de interesse e utilidade pública.

Cfr. o Ac. do Plenário deste STA de 30-05-01, Rec. 22.251.

E, mais recentemente, os Acds. de 28-05-03, Rec. 0742/02, 15-01-03, Rec. 1629/02, 31-10-01, Rec. 26.392, e de 31-10-01, Rec. 26.932.

Por outro lado e como parece óbvio, o não conhecimento de *meritis* pela existência de obstáculos que o impeçam na disponibilidade do recorrente - como seja, a extemporaneidade da petição -, não concretizam qualquer violação do acesso ao direito e à justiça constitucionalmente previstos.

Finalmente, como de igual modo é jurisprudência uniforme do STA, a acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo constitui um meio complementar dos restantes meios previstos no contencioso tributário, apenas podendo ser proposta quando for o mais adequado para assegurar uma tutela plena, eficaz e efectiva do direito ou interesse respectivos, face à globalidade dos primeiros reclamação, impugnação judicial, ou visão do acto tributário e recurso contencioso.

A acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária, previsto no artº 145º do CPPT, insere-se na necessidade de tutela judicial efectiva, postulada no artº 268º, nº 4, da Constituição da República.

Tais acções, como tem sido acentuado na jurisprudência e na doutrina, assumem um carácter complementar, que não alternativo ou subsidiário, só podendo ser utilizadas quando forem o meio mais adequado para assegurar essa tutela, de modo plenamente eficaz e efectivo.

O que aliás logo resulta do disposto no nº 3 do mesmo artº 145º: “as acções apenas podem ser propostas sempre que esse meio processual for o mais adequado para assegurar uma tutela plena, eficaz, e efectiva do direito” respectivo.

É o que se tem designado por teoria do alcance médio.

Cfr., desenvolvidamente, sobre o ponto, Jorge de Sousa, *CPPT Anotado*, 3ª edição, pág. 694 e segs.

Como se refere no Ac. do TC nº 435/98, de 16/7/98 in *D. Rep.*, 2ª, de 10/12/98, pág. 17.477.

«O legislador constitucional pretendeu assim criar, na quadro da justiça administrativa, um modelo garantístico completo, de forma a facultar ao administrado, uma tutela jurisdicional adequada sempre que esteja em causa um interesse ou direito legalmente protegido.

Porém, não pode afirmar-se que o legislador constitucional tenha pretendido uma duplicação dos mecanismos contenciosos utilizáveis. Com efeito, o que decorre do nº 5 do artº 268º da Constituição é que qualquer procedimento da Administração que produza uma ofensa de situações juridicamente reconhecidas tem de poder ser sindicado jurisdicionalmente. É nesta total abrangência da tutela jurisdicional que se traduz a plena efectivação das garantias jurisdicionais dos administrados.»

Cfr, ainda, Vasco Pereira da Silva, *Em Busca do Acto Administrativo Perdido*, 1996, pág. 666.

Ora, nos autos, estão em causa autoliquidações, contra o que o contribuinte podia reagir tempestivamente, desde logo, através de reclamação ou impugnação judicial.

Não pode, pois, dizer-se que, no caso concreto, a acção proposta seja o meio mais adequado para assegurar ao contribuinte a “tutela plena, eficaz e efectiva” do direito pretendido fazer valer através da presente acção, uma vez que os meios processuais acima referidos permitiam perfeitamente concretizar tais objectivos.

De outro modo, estaria irremediavelmente prejudicado o carácter “complementar” das ditas acções, carácter assegurado pelo vocábulo “apenas” inserto no dito nº 3 do artº 145º do CPPT.

Como refere Jorge de Sousa, *ob. cit.*, pág. 700/702: a “possibilidade de utilizar a acção para obter o reconhecimento judicial de um direito não reconhecido, por força da referida regra da complementaridade, estará condicionada à inexistência de outro meio contencioso, que permita assegurar adequadamente a obtenção dos efeitos jurídicos pretendidos”.

“Assim, à face do preceituado no nº 3 deste art. 145º, só quando, por estes meios, não for possível obter uma tutela judicial efectiva, nos termos atrás indicados, poderá utilizar-se a acção para obter a tutela judicial do direito ou interesse legítimo em matéria tributária”.

Por outro lado, como já aliás resulta do exposto, não se está a contrariar “o princípio constitucional da plenitude da garantia jurisdicional administrativa”.

Este, como assinala Gomes Canotilho, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, pág 467, significa que “a qualquer ofensa de direitos ou interesses legalmente protegidos e a qualquer ilegalidade da administração deve corresponder uma forma de garantia jurisdicional adequada (artigos 268º, nº 4, e segs.)”; e, por outro lado, a revisão constitucional de 1997 “consagrou definitivamente a eliminação do clássico princípio da tipicidade das formas processuais de contencioso administrativo e a relativização do princípio tradicional da decisão prévia”.

Todavia, como acima se disse, a acção para reconhecimento de um direito não tem agora, segundo a mais moderna jurisprudência e doutrina, qualquer carácter subsidiário mas, antes, complementar.

O punctum saliens da questão é a concretização da tutela jurídica efectiva que, no caso, é plenamente assegurada pela impugnação judicial e respectiva execução de sentença.

O exposto, constitui, aliás, jurisprudência uniforme deste STA. Cfr, por todos, os Acds. de 02-07-03, Rec. 1905/02, 26-03-03, Rec. 164/03, 12-03-03, Recs. 163/03, 1517/02, 1908/03 e 1907/02, 26-02-03, Rec. 1906/02, 12-02-03, Rec. 1516/02, e 29-01-03, Rec. 1514/02.

Termos em que, com a presente fundamentação, se acorda em negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente, com procuradoria de 60%.

Lisboa, 14 de Janeiro de 2004. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 14 de Janeiro de 2004.

Assunto:

Impugnação judicial. IVA. Direito à dedução. Imposto suportado na aquisição de refeições destinadas aos trabalhadores.

Doutrina que dimana da decisão:

O artigo 21º, n.º 1, al. d), do CIVA exclui, em princípio, do direito à dedução o IVA suportado por um agente económico na aquisição a terceiros de refeições destinadas ao consumo dos seus trabalhadores em cantina que mantém, não liquidando a estes e por aquelas refeições ou serviços de bar qualquer quantia a título de IVA.

Recurso n.º 1727/03-30. Recorrente: Fazenda Pública. Recorrida: CARBOGAL — Carbonetos de Portugal, S. A. Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformada com a aliás douda sentença do TT de 1ª Instância de Lisboa, 2º Juízo, 1ª Secção, que julgou procedente e provada a impugnação judicial que Carbogal - Carbonos de Portugal, S A, nos autos convenientemente identificada, deduzira contra as liquidações adicionais n.º 94343513, 94343520, 94343529 e 94343533, de IVA, no valor global de 6.250.830\$00 e, em consequência, determinou a respectiva anulação, dela interpôs recurso jurisdicional para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo o Ex.º Representante da Fazenda Pública junto daquele tribunal.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso, formulando, a final, as seguintes conclusões:

A impugnante, nos exercícios de 1990 a 1993, deduziu o IVA que suportou na compra a terceiros das refeições para os seus empregados, considerando que o custo das refeições, por ser um factor de produção, é dedutível uma vez que a actividade da impugnante está sujeita a imposto.

O Meritíssimo Juiz *a quo* considera que, ao abrigo do artº 21º, nº 2, alínea d), do CIVA, não está vedado o direito à dedução do Iva suportado com a aquisição de tais refeições.

Salvo o devido respeito, entendemos que o direito à dedução do iva contido nas despesas com refeições, alimentação e bebidas fornecidas ao pessoal só terá lugar no caso de renúncia à isenção e desde que as refeições sejam fornecidas pelas entidades patronais e por elas confeccionadas [arts. 9º, nº 40, 12º, nº 1, alínea a), e 21º, nº 2, al. b)].

5) Se a entidade patronal recorrer ao Cattering já não pode deduzir as despesas respeitantes à alimentação e bebidas, nos termos do artº 21º, nº 1, alínea d).

6) A douda decisão ao julgar procedente a impugnação e ao anular as liquidações adicionais afrontadas, violou o artº 21º, nº 1, d), e o artº 20º ambos do CIVA.

Não foram apresentadas quaisquer contra-alegações.

Neste Supremo Tribunal, depois, o Ex.º Magistrado do Ministério Público emitiu sucinto mas doudo parecer opinando pelo provimento do recurso jurisdicional e consequente revogação do sindicato julgado uma vez que, sustentou, o questionado preceito do CIVA [art.º 21º, nº 1, al. d)] exclui do direito à dedução o IVA suportado por um agente económico ao adquirir refeições destinadas ao consumo dos

seus trabalhadores na cantina que mantém ... tal como se doutrinou no acórdão desta Secção de 21.6.2000, rec. n.º 24.252.

Colhidos os vistos legais e nada obstando, cumpre apreciar e decidir.

O Tribunal ora recorrido deu por assentes os seguintes factos:

1 - A impugnante produz e vende negro de fumo.

2 - Nos exercícios de 1990 a 1993, a impugnante deduziu o IVA que suportou na compra a terceiros das refeições para os seus empregados.

3 - Foi sujeita a uma acção de fiscalização tributária que não aceitou aquelas deduções de IVA, tendo procedido, por essa razão, às seguintes correcções à matéria colectável da impugnante, em sede de IVA:

Exercício de 1990 - Esc. 889.811\$00;

Exercício de 1991 - Esc. 998.845\$00;

Exercício de 1992 - Esc. 1.918.536\$00;

Exercício de 1993 - Esc. 2.443.638\$00.

4 - Com base nestas correcções, a Administração Fiscal elaborou as liquidações adicionais impugnadas e notificou a impugnante para o respectivo pagamento.

E com base nesta factualidade houve por bem julgar procedente a impugnação judicial que apreciava pois sufragou entendimento de que "... não lhe estava vedado o direito à dedução de IVA suportado com a aquisição de tais refeições ..." pois que "Comprou a terceiros as refeições que forneceu aos seus empregados." É contra o assim decidido que se insurge a Fazenda Pública nos termos das transcritas conclusões do presente recurso jurisdicional, no que, como se deixou evidenciado, recolhe parecer concordante do Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal que, por sua vez, convoca em abono da tese que sufraga jurisprudência deste Tribunal que convenientemente identifica.

Ora, tudo visto, importa se adiante desde já que a razão lhes assiste e que o julgado impugnado não pode deixar de ser revogado.

Na verdade, tal como no invocado aresto se considerou e aqui também se verifica ocorrer, como bem exuberantemente o demonstra o probatório fixado, "... as despesas efectuadas com o fornecimento de refeições aos trabalhadores ... em cantina e bar, aonde são servidas refeições e prestados serviços de bar, pagos pela recorrida à empresa com a qual contratou o respectivo fornecimento, recebendo ... dos seus trabalhadores os valores referentes às refeições sem liquidar IVA." "... não cobrando IVA dos seus trabalhadores, não está a exercer uma actividade acessória, ficando excluído o direito à dedução do IVA que suporta pela alínea d) do n.º 1 do art.º 21º do CIVA." "É certo que a alínea b) do n.º 2 do mesmo artigo diz-nos que a exclusão não vale quando se trate de despesas relativas a fornecimento ao pessoal da empresa, pelo próprio sujeito passivo, de refeições, alimentação e bebidas, em cantinas. Mas esta regra não vale no nosso caso, em que o fornecimento não é feito pela recorrida, mas por terceiro." É uma vez que "... por imposição da alínea a) do n.º 1 do artigo 20º do CIVA, já que se trata de imposto relativo à aquisição de serviços sujeita a imposto e dele não isenta, como se extrai dos artigos 1º, al. a), 4º, n.º 1, e 9º, n.º 40, do CIVA. Só poderia haver direito à dedução se a recorrida cobrasse o preço das refeições e serviço de bar aos seus trabalhadores e liquidasse o correspondente IVA, caso em que se estaria perante o exercício de uma actividade acessória tributável em IVA ..." Isto é, "... os serviços adquiridos

pela recorrida seriam por ela utilizados para a obtenção de receitas a juzante." Ora, como inequivocamente emerge do probatório estabelecido e que se deixou transcrito, nada disso se verifica ocorrer no ajuizado caso dos presentes autos.

E daí que lhes seja segura e inteiramente aplicável a doutrina que acaba de se invocar e que pela sua incontroversa bondade aqui se acolhe.

Assim e ao contrário do sindicado julgado, tal como sustentam a Recorrente Fazenda Pública e o Ex.º Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal, à Impugnante e ora Recorrente não assistia o direito de deduzir o IVA pago na aquisição a terceiro das refeições destinadas ao consumo dos seus trabalhadores na cantina que mantém. Pois destes e por aqueles serviços não liquida qualquer importância a título de IVA.

E assim porque, como também se invocou no convocado e acolhido aresto e cuja doutrina vimos seguindo, já de harmonia com o disposto no também aplicável art.º 20º, n.º 1, al. a), do CIVA e face ao escopo legal do IVA, anunciado desde logo no preâmbulo do respectivo código aprovado pelo DL n.º 394-B/84, de 26 de Dezembro, "... visa tributar todo o consumo em bens materiais e serviços, abrangendo na sua incidência todas as fases do circuito económico, desde a produção ao retalho, sendo, porém, a base tributável limitada ao valor acrescentado em cada fase."

"... o imposto suportado a montante só é dedutível se os bens ou serviços sobre que incidiu forem utilizados na produção, ou seja, servirem para a obtenção de receitas que hão-de ser tributadas a juzante," pressupondo a repercussão total do imposto para a frente". De fora fica o imposto relativo a bens e serviços cujo consumidor final é a própria empresa adquirente, incluindo-se o empresário e os trabalhadores, pois estes bens e serviços não foram utilizados para possibilitar a obtenção de receitas tributáveis, mas usados para fins estranhos à empresa, que em última análise se reconduz à geração de receitas."

Pelo exposto, acordam os Juizes desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao presente recurso jurisdicional e, em consequência, revogar a sindicada sentença, julgando antes improcedente a impugnação judicial deduzida pela ora Recorrida Carbogal - Carbonos de Portugal, S A, assim mantendo as sindicadas liquidações adicionais de IVA.

Custas pela Recorrida apenas na 1ª Instância.

Lisboa, 14 de Janeiro de 2004. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 21 de Janeiro de 2004.

Assunto:

Taxas sobre a comercialização de produtos de saúde. Natureza jurídica. Violação do art.º 33º da Directiva 77/388/CEE do Conselho (6ª Directiva). Reenvio prejudicial.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — As “taxas sobre comercialização de produtos de saúde”, a que se reporta o artº 72º da Lei 3-B/2000, de 4/4, assumem a natureza de verdadeiros impostos, na medida em que constituem prestações pecuniárias, coactivas, sem carácter de sanção, exigidas por um ente público com vista à realização de fins públicos, inexistindo o vínculo sinalagmático característico daquelas.
- 2 — Estes impostos não são proibidos pelo artº 33º da Directiva 77/388/CEE (6ª Directiva), do Conselho de 17/5/77, na redacção da Directiva 91/680/CEE, do Conselho, de 16/12/91, por não constituírem impostos sobre o volume de negócios, uma vez que não oneram a circulação dos bens e dos serviços de modo comparável ao do IVA.
- 3 — Não há lugar ao reenvio prejudicial a que se refere o artº 234º do Tratado de Roma, quando o TJCE tiver já apreciado a questão essencial debatida no processo, sobretudo se se trata de jurisprudência recente e (ou) constante.

Recurso n.º 307/03-30. Recorrente: Fazenda Pública. Recorrido: Johnson & Johnson, L.ª Relator: o Ex.ºmº Juiz Conselheiro Dr. Pimenta do Vale.

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

1 - Fazenda Pública, não se conformando com a sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida pela Johnson & Johnson, Lda., contra o acto de liquidação da taxa incidente sobre a comercialização de produtos de saúde, relativa ao mês de Junho de 2001, no montante de 72.257,33 EUR, vem deduzir o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1. O tributo em questão configura uma verdadeira taxa, porquanto, corresponde, compositamente, à contrapartida de serviços efectivamente prestados a beneficiários perfeitamente individualizáveis e, bem assim, ao desenvolvimento de uma actuação tendente à remoção de um obstáculo legal real ao exercício de uma actividade particular;

2. O tributo em questão apoia-se, assim, no “princípio da oporionalidade taxa/prestação estadual proporcionada ou taxa/custos específicos causados à comunidade” (J. CASALTA NABAIS) e não no exigente princípio da legalidade fiscal, que tem por base o princípio da capacidade contributiva.

3. Ainda que de um imposto se tratasse, o que apenas por mera cautela se admite, os seus elementos essenciais resultariam com suficiente e adequado grau de concreção (sendo, nessa precisa medida, determinados ou, ao menos, determináveis), ou seja, com a densidade ou espessura normativas bastantes, directa e imediatamente da lei.

4. A circular normativa e o modelo de declaração de vendas elaborados pelo INFARMED dão corpo a uma regulamentação de feição estritamente executiva, não se afastando, em nenhum ponto e qualquer detalhe, da moldura legal, correspondendo, assim, a uma sua concretização absolutamente *secundum legem*;

5. Ao criar por lei da Assembleia da República a presente taxa, o Estado português não violou, de forma alguma, qualquer das suas obrigações, enquanto Estado membro da Comunidade Europeia, isto é, não criou qualquer disposição interna que contrariasse o disposto na legislação legitimamente emanada dos órgãos comunitários competentes.

6. Acresce que a interpretação e aplicação efectuada pelo INFARMED no que respeita à liquidação da referida taxa está correcta e tem fundamento legal, expressamente reconhecido e reiterado pelo legislador no artigo 58.º da Lei nº 30-C/2000, de 29 de Dezembro, no artigo 55.º da Lei nº 109-B/2001, de 27 de Dezembro, e nos artigos 1.º, nº 3, e 3.º, nº 2, do Decreto-Lei nº 312/2002, de 20 de Dezembro, que constituem leis interpretativas do citado pelo artigo 72.º da Lei nº 3-B/2000, de 4 de Abril, e por isso se integram na lei interpretada (artigo 13.º, nº 1, do Código Civil).

A recorrida contra-alegou, concluindo que:

1. A denominada “taxa sobre comercialização de produtos de saúde” não corresponde a uma contrapartida pela prestação de um serviço público aos respectivos sujeitos passivos, nem implica a remoção de um obstáculo jurídico à actividade dos particulares, devendo ser, como tal, em função do seu carácter unilateral, materialmente qualificada como um verdadeiro e próprio imposto.

2. Consequentemente, a referida “taxa” está sujeita às exigências do princípio da legalidade em matéria de impostos, decorrentes do artigo 103.º, nº 2, da Constituição da República Portuguesa, designadamente, a respectiva criação, taxa e incidência deverão constar de lei formal.

3. O artigo 72.º da Lei nº 3-B/2000, de 4 de Abril, que criou a “taxa sobre comercialização de produtos de saúde”, é materialmente inconstitucional, uma vez que não define a base de incidência objectiva do imposto criado.

4. A Circular nº 1/2000 do INFARMED, bem como o modelo de “Declaração de Vendas” estabelecido por despacho do Conselho de Administração deste Instituto, são, também eles, inconstitucionais, por violação directa da reserva de lei formal prevista no artigo 103.º, nº 2, da Constituição da República Portuguesa.

5. O acto de auto liquidação da “taxa sobre comercialização de produtos de saúde” praticado pela Johnson é também inconstitucional, uma vez que se funda numa base de incidência inconstitucionalmente criada pelo INFARMED.

6. A “taxa sobre comercialização de produtos de saúde” consubstancia um imposto sobre o volume de negócios, nessa medida violando o disposto no artigo 33.º da Directiva nº 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio de 1977, na redacção que lhe foi dada pela Directiva nº 91/680/CEE, do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991.

7. O artigo 58.º da Lei nº 30-C/2000, o artigo 55.º da Lei nº 109-B/2001 e o Decreto-Lei nº 312/2002 não vieram interpretar o regime estabelecido pelo artigo 72.º da Lei nº 3-B/2000, pelo que não são retroactivamente aplicáveis ao caso sub iudice.

O Ex.ºmº Procurador-Geral-Adjunto emitiu parecer no sentido de, tendo em conta as regras do artº 234º do Tratado CEE (ex artº 177º) e o teor das alegações e contra-alegações do recurso, em reenvio prejudicial se perguntasse ao TJCE se o artº 33º da Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17/5/77 (na redacção da Directiva 91/680/CEE do Conselho de 16/12/91), proíbe a criação de uma taxa

como a dos autos, na medida em que esta possa constituir encargo com características de imposto sobre o volume de negócios.

Desta questão foram notificadas as partes (artº 704º do CPC), pronunciando-se sobre a mesma apenas a impugnante, nos termos que constam de fls. 665 a 670 e que damos aqui por inteiramente reproduzidos para todos os efeitos legais.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

A) A impugnante vem impugnar o acto de auto liquidação da taxa incidente sobre a comercialização de produtos de saúde, instituída pelo artigo 72.º da Lei 3-B/2000, de 4 de Abril, mantido pelo art. 58.º da Lei 30-C/2000, de 29/12, relativa ao mês de Junho de 2001, na importância de 72.257,33, conforme douda petição de fls. 2 a 15;

B) A impugnante depositou na C.G.D. na conta com o NIB nº 00350082 0000605483081, a favor do INSTITUTO NACIONAL DA FARMÁCIA E DO MEDICAMENTO, com data valor de 26.07.01, a importância de 72.257,33, relativa à cobrança da taxa correspondente ao volume de vendas de Produtos Cosméticos e de Higiene Corporal, no valor total de 3.612.866,67, realizadas no mês de Junho de 2001, conforme documentos de fls. 18 a 20, que se dão por reproduzidos;

C) No dia 20 de Fevereiro de 2001 o INFARMED remeteu à impugnante a carta de fls. 22, notificação única a que juntou os documentos de fls. 23 a 25, todos relativos à cobrança e depósito da taxa sobre comercialização de produtos de saúde, no que respeita ao ano de 2001, no âmbito do processo de cobrança da taxa prevista no artigo 72.º da Lei nº 3-B/2000, de 04/04, e art. 58.º da Lei 30-C/2000, de 29/12, dando-se os mesmos documentos por totalmente reproduzido;

D) Com data de 10 de Maio de 2000, o INFARMED emitiu a CIRCULAR Nº 1/2000, sobre Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde, conforme documento de fls. 21, com o seguinte teor:

«Assunto. — Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde Com o objectivo de melhor apoiar o preenchimento dos formulários oportunamente dirigidos a V.Exª, facultamos os seguintes esclarecimentos adicionais sobre o assunto epigrafado:

1. A taxa sobre a comercialização de produtos de saúde é devida pela entidade responsável pela colocação dos produtos no mercado nacional, que só em casos excepcionais será a entidade que vende ao consumidor/utilizador final.

2. A taxa é, pois, devida uma única vez, no circuito de comercialização do mesmo produto

3. A taxa incide sobre vendas efectuadas a partir de 1 de Janeiro de 2000.

4. Os produtos abrangidos pela taxa encontram-se previstos nos seguintes diplomas:

- Cosméticos e produtos de higiene corporal: Dec-Lei nº 296/98, artigo 2.º, de 25/09;

- Dispositivos Médicos Não Activos: Dec-Lei nº 273/95, de 23/10;

- Dispositivos Médicos para Diagnóstico *in vitro*: Dec-Lei nº 306/97, artigo 2.º, de 11/11 ;

- Produtos Farmacêuticos Homeopáticos: Dec-Lei nº 94/95, artigo 4.º, de 9/05.

5. A taxa não incide sobre produtos exportados.

Na expectativa de lhe serem úteis os esclarecimentos patentes nesta Circular personalizada continuamos disponíveis para lhe fornecer ou-

tros eventuais esclarecimentos através dos seguintes contactos: telefone 217987100, do fax 217987316 ou do endereço de email: infarmed.publico@infarmed.pt

Com os melhores cumprimentos.»

Lisboa, 2000/05/10.»

E) - Dão-se por reproduzidos os documentos de fls. 27 a 48, constituídos por “Orçamento 2000 - Nota Justificativa Complementar (criação da taxa sobre Comercialização de produtos de saúde), de 7.1.2000, e anexos, entre os quais a minuta de artigo a integrar na Lei de Orçamento 2000;

F) - Dão-se por reproduzidos os documentos de fls. 49 a 60 (Nota Justificativa sobre a Taxa sobre comercialização de produtos de sanitários) de 26.07.1999; de fls. 61 a 83, que incluem os formulários acima referidos, cópia de extracto da Lei 3-B/200, Circular 1/2000 do INFARMED, lista de entidades no que se refere a “Dispositivos Médicos Não Activos”, “Dispositivos Médicos para Diagnóstico *In Vitro*”, “Produtos Farmacêuticos Homeopáticos” e “Cosméticos e Produtos de Higiene Corporal”;

G) - Dão-se por reproduzidos os documentos de fls. 84 a 101, constituídos por cópias de reclamações apresentadas pela impugnante junto do Infarmed relativas às taxas relativas aos meses de Fevereiro e Março de 2000 e a produtos de cosmética, dispositivos médicos não activos e produtos *in vitro* (84 a 88);

relativas às taxas relativas ao mês de Abril de 2000 e a produtos de cosmética, dispositivos médicos não activos e produtos para diagnóstico *in vitro* (89 a 92);

parecer e despacho sobre reclamações em geral (93 a 99) e notificação do indeferimento das reclamações da impugnante (100 a 101);

H) - Dão-se por reproduzidos os documentos de fls. 122 a 146, pelos os quais o INFARMED remeteu à impugnante, mês após mês, e junto às quais enviaram os modelos estabelecidos pelo Instituto por Despacho do Conselho de Administração, designados “Declaração de Vendas” e “Guia de Depósito” e em cujos officios se solicitava que os mesmos fossem devidamente preenchidos e assinados, para as vendas realizadas a partir de 1 de Janeiro a Outubro de 2000;

I) - Dão-se por reproduzidos todos os documentos de fls. 147 a 188 e de fls. 189 a 260 [documentos relativos ao pedido de pagamento de taxas de vários meses, em tudo semelhantes aos documentos de fls. 24 a 26 indicados na al. C) supra], tal como se dão por reproduzidos os documentos 261 a 307: 3 - Sobre as questões suscitadas no presente recurso pronunciou-se muito recentemente esta Secção do STA, num caso em tudo idêntico, em que o recorrente e recorrido eram os mesmos e idênticas as alegações e contra-alegações (vide Ac. de 4/6/03, *in rec.* nº 61/03-30).

Por isso, vamos seguir aqui a jurisprudência fixada no citado aresto, já que importa acolher idêntica solução jurídica (artº 8º, nº 3, do CC).

Assim e a propósito da natureza da “taxa” em causa, refere-se ali que são elementos essenciais do conceito de taxa a prestação pecuniária imposta coactiva ou autoritariamente, pelo Estado ou outro ente público, sem carácter sancionatório, pela utilização individualizada pelo contribuinte, solicitada ou não, de bens públicos ou semi-públicos, com contrapartida numa actividade do credor especialmente dirigida ao mesmo contribuinte.

«Essencialmente, a taxa distingue-se do imposto pela bilateralidade ou unilateralidade do tributo, respectivamente: aquela, ao contrário deste, supõe a existência de corresponsividade entre duas prestações;

a primeira a pagar pelo utente do serviço e a deste, a prestar pelo Estado ou outra entidade pública.

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

Ora, nos termos do preâmbulo do Decreto-Lei 455/99, de 18Nov, que regula a orgânica e funcionamento do INFARMED, a criação do instituto procurou responder às necessidades “de assegurar um elevado nível de protecção da saúde pública em matéria de medicamentos e produtos de saúde e de desenvolver a informação ao público” bem como “reforçar as regras e o controlo dos produtos sanitários que passarão a designar-se por produtos de saúde, em termos de protecção de saúde pública”.

Pelo que o seu artº 6º lhe atribuiu . . . “a prossecução de atribuições nos domínios de avaliação, autorização, disciplina, inspecção e controlo da produção, distribuição, comercialização e utilização de medicamentos de uso humano e veterinários, incluindo os medicamentos à base de plantas e homeopáticos, e de produtos de saúde, em termos da respectiva legislação específica, incumbindo-lhe especialmente, entre outras actividades - seu nº 3:

al a) contribuir para a formulação da política geral de saúde, designadamente na definição e execução de políticas de produtos de saúde.

(. . .)

al c) garantir a qualidade dos produtos de saúde.

(. . .)

al e) assegurar o acesso dos profissionais de saúde e dos consumidores às informações necessárias à utilização racional dos produtos de saúde.

al f) assegurar sistemas de vigilância dos produtos de saúde.

Por sua vez, o nº 1 do artº 72º da Lei 3-B/2000 que criou a taxa em causa, refere destinar-se a mesma “ao sistema de garantia da qualidade e segurança de utilização daqueles produtos, à realização de estudos de impacte social e acções de formação para agentes de saúde e consumidor, a realizar pelo INFARMED”.

Trata-se, assim, fundamentalmente, de concretizar a protecção da saúde pública, defendendo-a e promovendo-a, nos termos constitucionais - artº 64º -, o que passa nomeadamente por assegurar a garantia de que os produtos de saúde se encontram conformes às exigências legais.

Assim, os seus beneficiários directos não são os respectivos importadores ou produtores mas os cidadãos utentes ou consumidores ou . . . a “comunidade” - beneficiária directa do sistema.

Pelo que não pode afirmar-se a existência de uma vantagem específica para o devedor individualmente considerado, surgida da corresponsividade actividade pública e, assim, da contraprestação de um serviço prestado com vantagens imediatas para os a ela sujeitos.

Pelo contrário, está-se perante uma forma de financiar uma actividade do Estado vocacionada para a satisfação de necessidades

públicas em geral: garantia da qualidade e segurança de utilização dos respectivos produtos e realização dos ditos estudos e acções de formação.

Não se verificando, pois, no caso os referidos elementos definidores, da taxa, nomeadamente a predita relação bilateral ou sinalagmática, a corresponsividade entre as duas prestações: a paga pelo utente do serviço público e a prestada pelo INFARMED.

Por outro lado, não pode ver-se, no tributo em causa, uma qualquer remoção, por parte do Instituto, de um obstáculo jurídico à actividade da Johnson - cfr. artº 44º, n.º 2º da LGT . . .

Ora o tributo em causa é de pagamento mensal, não antecedendo sequer o exercício da actividade.

Nada tendo, assim, a ver com qualquer autorização para a impugnantar exercer a sua actividade.

Pelo que a imposição em causa é de qualificar como um imposto, ou, ao menos, como um tributo que, dada a sua natureza, há-de ter um tratamento constitucional semelhante . . .

Está, assim, sujeita ao disposto no artº 103º, nº 2, da Constituição, devendo a lei delimitar, nomeadamente, a respectiva incidência, em termos da sua determinabilidade, assegurando aos interessados um suficiente grau de densificação . . .

Ora, o nº 3 do referido artº 72º dispõe que “a taxa incide sobre o volume de vendas de cada produto, tendo por referência o respectivo preço de venda ao consumidor final . . . e sendo o seu valor pago mensalmente com base nas declarações de vendas mensais, nos termos e com os elementos a definir pelo mesmo Instituto”.

Assim, a incidência real concretiza-se “no volume de vendas” de cada produto e o seu valor é pago mensalmente com base nas respectivas, “vendas mensais”.

Certo que deve ter “por referência”, “o preço de venda ao consumidor final” mas tal aparece apenas de modo subordinado, de um mero “valor de referência limite”.

Se se quisesse erigir como factor de incidência real o preço de venda ao consumidor final, a lei não se teria referido ao volume de vendas e às respectivas declarações de venda.

Pelo que a dita circular e o impresso “declaração de vendas” surgem como mero regulamento executivo e instrumental.

A parte final do dito inciso normativo refere-se apenas ao pagamento do tributo, cujos termos e elementos serão definidos pelo Instituto, a entidade credora: nenhum elemento de incidência resta, pois, para o Regulamento”.

Pelo que é de concluir que foi respeitada a reserva de lei formal da Assembleia da República ao plasmar-se na lei o bastante para determinar a base de incidência do tributo, sem necessidade da posterior intervenção regulamentar, que surge, apenas, “como regulamento executivo e instrumental”.

4 - Quanto à questão da violação da norma constante do artº 33º da Directiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17/5/77, na redacção da Directiva 91/680/CEE, do Conselho, datada de 16/12/91, que impede a manutenção ou a introdução, por um Estado membro, de encargos com as características de impostos sobre o volume de negócios, vamos também seguir aqui a jurisprudência tirada do citado aresto.

Estabelece esta norma que “salvo o disposto noutras normas comunitárias, designadamente nas disposições comunitárias em vigor relativas ao regime geral de detenção, circulação e controlo dos pro-

ditos sujeitos a impostos especiais sobre o consumo, as disposições da presente directiva não impedem que um Estado membro mantenha ou introduza impostos sobre os contratos de seguros, sobre jogos ou apostas, sobre consumos especiais, direitos de registo e, em geral, todos os impostos diretos e taxas que não tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios, desde que esses impostos, direitos e taxas não dêem origem, nas trocas comerciais entre Estados membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira”.

“O ponto foi já objecto de jurisprudência vária do TJCE, esclarecendo que tal disposição proíbe os Estados membros de instituírem ou de manterem impostos, direitos e taxas que tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios, pelo facto de onerarem a circulação de bens e dos serviços de modo comparável ao IVA, comprometendo o funcionamento do sistema comum deste último, o que acontece quando tais tributos apresentarem as características essenciais do IVA: aplicação genérica às transacções que tenham por objecto bens ou serviços; proporcionalidade em relação ao preço dos mesmos; cobrança em cada fase do respectivo processo de produção e distribuição; aplicação ao seu valor acrescentado, sendo um imposto devido por ocasião de uma transacção calculado após dedução do imposto pago no momento da transacção anterior . . .

Ora a imposição em causa não possui nenhuma das referidas características: não se aplica de maneira geral mas apenas a certos produtos (de saúde); não é proporcional ao respectivo preço; não é cobrada em cada fase do processo de produção e distribuição mas apenas sobre o volume de vendas dos produtores e importadores; finalmente, não é aplicável ao valor acrescentado dos produtos.

Assim, nos termos da mesma jurisprudência, é permitido aos Estados membros cumular o IVA com impostos, direitos ou taxas diferentes dos impostos sobre o volume de negócios.

Pelo que se não mostra violado o dito artº 33º.

Refira-se finalmente que, como aliás já resulta do exposto, não se mostra necessária a consulta ao TJCE, em termos de reenvio prejudicial a que se refere o art 234º do tratado, propugnada pelo MP.

Na verdade, a jurisprudência proferida por aquele tribunal, em termos do predito reenvio, visto que se destina a definir o sentido dos respectivos normativos, tem carácter imperativo, em abstracto, dispensando-se, assim, o reenvio, sempre que a questão de interpretação suscitada nos tribunais nacionais tenha sido já objecto de apreciação e julgamento pelo tribunal internacional, já que se não justifica que, a propósito de cada caso concreto, o tribunal seja consultado para interpretar disposição legal ou princípio de direito comunitário que não pode deixar de ter o alcance que o TJCE já antes lhe tenha atribuído, sobretudo se a decisão for recente, justamente porque aquele carácter abstracto implica a respectiva generalidade...

Assim, quando a questão suscitada é materialmente idêntica a outra já decidida por aquele tribunal, a título prejudicial, num caso análogo, ou se trate de jurisprudência constante, o tribunal nacional, atenta a autoridade do ali decidido, fica dispensado da consulta, seja, de repor a questão de interpretação perante o mesmo tribunal, como é o caso.

No mesmo sentido e entre outros, pode ver-se Acs. desta Secção do STA de 9/7/03, *in rec.* nº 439/03-30; de 15/10/03, *in rec.* nº 1.063/03; de 19/11/03, *in rec.* nº 1.227/03, e de 3/12/03, *in rec.* nº 1.065/03.

5 - Nestes termos, acorda-se em conceder provimento ao recurso e revogar a sentença recorrida, julgando-se improcedente a impugnação.

Custas pela impugnante, tanto na instância como neste STA, ficando-se aqui a procuradoria em 60 %.

— Lisboa, 21 Janeiro de 2004. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 21 de Janeiro de 2004.

Assunto:

Pedido de correcção do acórdão. Art. 380º do CPP.

Doutrina que dimana da decisão:

Pedida a correcção do acórdão, com o fundamento que não foi considerada a prescrição da contra-ordenação, é o pedido de indeferir se, à data da prolação do acórdão, tal prescrição não tiver ainda ocorrido.

Recurso n.º 540/03-30. Recorrente: PALOPEDRAS - Rochas Ornamentais, L.da; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1 - PALOPEDRAS - Rochas Ornamentais, L.da, com sede no Largo Mouzinho de Albuquerque, Bloco B, 1º Esq. - Viseu, notificada do acórdão proferido nestes autos, veio requerer, ao abrigo do art. 380º, n.º 1, do CPP, a correcção do acórdão.

Defende que o procedimento contra-ordenacional (no tocante aos factos ilícitos praticados em Dezembro de 1995) está extinto por prescrição, desde 30 de Agosto de 2003.

A FP defende que o pedido deve improceder.

O EPGA teve vista nos autos.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. O requerente não tem qualquer razão.

Na verdade, o acórdão, cuja correcção é requerida, foi proferido em 9 de Julho de 2003.

Assim, nessa data, não tinha ocorrido a citada prescrição do procedimento contra-ordenacional, que, como refere a requerente, só ocorreu em 30 de Agosto de 2003, ou seja, já depois de proferido o acórdão, ora sob reclamação.

Este pedido está assim condenado ao insucesso.

3. Questão diversa, e que este Tribunal pode conhecer oficiosamente, é saber se está já extinto o procedimento contra-ordenacional, agora na totalidade da sua extensão.

Escreveu-se no acórdão reclamado:

«Face ao exposto, no caso dos autos e no que aos factos relativos a 1994 e aos meses de Janeiro a Abril, Julho, Agosto e Outubro

de 1995 diz respeito, não tendo havido causas de suspensão, neste momento é de concluir que está decorrido o prazo de cinco anos acrescido já do prazo a que alude o art. 121º, nº 3, do CP.

Nestes termos e com estes fundamentos, procedem parcialmente as conclusões 1ª a 5ª, pelo que está extinto, por prescrição, o procedimento contra-ordenacional e, conseqüentemente, a respectiva responsabilidade da recorrente, determinando-se o arquivamento dos autos quanto às referidas infracções e prosseguindo apenas quanto aos factos relativos ao mês de Dezembro de 1995.»

Ou seja: estava apenas em causa o procedimento contra-ordenacional relativo a factos ocorridos em Dezembro de 1995, já que todos os outros estavam prescritos.

Pois bem.

O acórdão, sob reclamação, não transitou ainda em julgado.

Assim sendo, é de concluir que está decorrido o prazo de cinco anos acrescido já do prazo a que alude o art. 121º, nº 3, do CP, mesmo no tocante aos factos ilícitos ocorridos em Dezembro de 1995.

Está assim extinto, na totalidade, por prescrição, o procedimento contra-ordenacional contra a arguida.

4. Face ao exposto, acorda-se:

Desatender o pedido formulado pela arguida, ora requerente, no sentido de obter a correcção do acórdão proferido nestes autos.

Julgar extinto, por prescrição, o procedimento contra-ordenacional e, conseqüentemente, a respectiva responsabilidade da recorrente, determinando-se o arquivamento dos autos quanto a todas as infracções, incluindo a infracção relativa ao mês de Dezembro de 1995.

Condenar a reclamante nas custas do incidente, fixando-se a taxa de justiça em € 95.

Lisboa, 21 de Janeiro de 2004. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *António Pimpão* — *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 21 de Janeiro de 2004.

Assunto:

Matéria de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

Um recurso versa matéria de facto se invoca factos novos que não foram tomados em consideração no despacho recorrido.

Recurso n.º 674/03. Recorrente: Jacinta Couto da Silva; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. Fonseca Limão (relator por vencimento).

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

Com fundamento em ilegitimidade, Jacinta Couto da Silva, residente em Quinta de Jales, Vila Pouca de Aguiar, deduziu oposição à execução fiscal.

Com base em intempestividade, por despacho de fl. 26 o Tribunal Tributário de Vila Real indeferiu liminarmente a oposição.

Deste despacho a oponente recorreu para este STA, tendo apresentado as suas alegações de fls. 62 e seguintes.

Neste STA, o Mº Pº emitiu douto parecer a suscitar a questão prévia da incompetência o STA em razão da hierarquia pelo facto de o recurso não versar matéria exclusivamente de direito.

Ouvida, a recorrente sustentou que o recurso trata somente de matéria de direito.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir a questão prévia posta pelo Mº Pº.

Na conclusão 6ª do seu recurso, a recorrente sustentou que não interveio no processo tributário tendo a intervenção sido feita por mandatário na qualidade de gestor de negócios.

Na conclusão 7ª, a recorrente diz que a gestão não foi ratificada por si.

Ora, estes factos não foram dados como provados ou não provados no despacho recorrido nem foram tomados em consideração pelo tribunal recorrido, já que nem alegados foram.

Logo, o recurso não versa matéria exclusivamente de direito e contém factos novos que este STA não pode apreciar.

Competente para conhecer do recurso é o TCA e não este STA [arts. 32º, nº 1, al. b), e 41º, nº 1, al. a), do ETAF].

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em julgar procedente a questão prévia posta pelo Mº Pº e declaram este STA incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, declarando competente para o efeito a Secção de Contencioso Tributário do TCA, para onde a recorrente pode pedir a remessa do processo.

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

Lisboa, 21 de Janeiro de 2004 — *Fonseca Limão* (relator por vencimento) — *Pimenta do Vale* — *Almeida Lopes* (vencido, pois o recurso versa matéria de direito).

Acórdão de 21 de Janeiro de 2004.

Recurso n.º 742/02. Recorrente: Milar - Empresa de Construções e Turismo, S.A.; Recorrida: Câmara Municipal de Lisboa; Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. Almeida Lopes.

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

Nos presentes autos de recurso jurisdicional em que é recorrente MILAR - Empresa de Construções e Turismo, SA, e recorrida a Fazenda Pública, este STA proferiu o acórdão de fls. 418 e seguintes, a conhecer da questão da intempestividade da impugnação judicial e a não conhecer das restantes questões pelo facto de estas estarem prejudicadas pela decisão daquela.

Com fundamento em nulidade por omissão de pronúncia, a recorrente veio reclamar a fls. 424 e seguintes, sustentando que, ao contrário do decidido no acórdão, várias questões por si postas não estão prejudicadas e deveriam ser decididas no acórdão.

A Fazenda Pública respondeu, sustentando o acórdão. Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

Como resulta claramente do acórdão, foram duas as questões decididas: a petição de impugnação judicial foi extemporânea e a decisão desta questão prejudica o conhecimento das restantes questões.

Se esta segunda decisão está certa ou errada, já não é uma questão de nulidade, embora possa ser uma questão de erro de julgamento.

Assim, tendo este STA decidido não conhecer das restantes questões pelo facto de as mesmas estarem prejudicadas pelo conhecimento da questão principal, não há omissão de pronúncia. Há uma pronúncia expressa. Se o STA decidiu que o conhecimento de uma questão está prejudicado pelo conhecimento de outra, mas na realidade não está prejudicado, então o tribunal errou, mas não omitiu pronunciar-se.

Logo, o acórdão não padece da nulidade que lhe é assacada pelo reclamante.

A terminar o seu requerimento, Milar pediu a reforma do acórdão nos termos do art.º 669º do C.P.C.

Porém, a recorrente não alegou a verificação dos pressupostos de reforma do acórdão exigidos pelo art.º 669º do C.P.C.

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

Custas pela reclamante, com 95 euros de taxa de justiça.

Lisboa, 21 de Janeiro de 2004. — Almeida Lopes (relator) — António Pimpão — Brandão de Pinho.

Acórdão de 21 de Janeiro de 2004.

Assunto:

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

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, nos recursos interpostos directamente das decisões dos TT de 1ª Instância, apenas tem competência para conhecer de matéria de direito [cfr. arts. 21.º, n.º 4, 32.º, n.º 1, al. b), e 41.º, n.º 1, al. a), do ETAF e 280.º, n.º 1, do CPPT.]*
- 2 — *Se, nas conclusões das suas alegações, o recorrente invocar matéria de facto que não só contraria, mas também não foi levada em consideração na decisão recorrida, é aquela Secção incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso, sendo competente o Tribunal Central Administrativo.*

Recurso n.º 1020/03-30. Recorrente: Fazenda Pública; Recorridos: Valério João do Rosário Machado e Mulher; Relator: Ex.º Juiz Consº Dr. Pimenta do Vale.

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

1 - A Fazenda Pública, não se conformando com a decisão do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Faro que julgou procedente a oposição à execução fiscal n.º 1104011440.9, deduzida por Valério João do Rosário Machado e mulher Cirila Maria do Carmo Murta Machado, residentes em Olhão, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1.º Decidiu o Tribunal a quo conceder provimento à oposição sub iudice, por entender que à data em que foram auferidos os rendimentos em causa não havia norma de incidência que os sujeitasse a tributação.

2.º Acontece que os rendimentos questionados, recebidos no âmbito do PROPECA pelo abate por demolição duma embarcação de pesca, se configuram como uma indemnização, uma reparação, do prejuízo sofrido, (lucros cessantes), em consequência da redução ou suspensão da actividade.

3.º É a conclusão que se extrai duma interpretação teleológica da Portaria n.º 577/94, de 12 de Julho, que regulamenta o apoio recebido pelo oponente.

4.º E, os factos confirmam.

5.º Na verdade, o oponente não cessou a sua actividade, apenas a terá reduzido.

6.º De sorte que, a situação de facto concreta, inequivocamente, corresponde à espécie abstracta configurada pela norma de incidência objectiva contida no art.º 4.º, n.º 2, al. e), do CIRS.

7.º Tal como entendeu a Administração Fiscal quando procedeu à liquidação adicional subjacente à dívida exequenda.

8.º E, ao contrário da qualificação, interpretação e aplicação, feita pelo Meritíssimo Juiz recorrido.

Os recorridos contra-alegaram nos termos que constam de fls. 121 a 123, que aqui se dão por inteiramente reproduzida para todos os efeitos legais, concluindo pela improcedência do recurso.

O Ex.º Procurador-Geral-Adjunto emitiu parecer suscitando a questão prévia da incompetência, em razão da hierarquia, deste STA para conhecer do recurso, uma vez que, nas conclusões 2ª e 5ª das suas alegações, a recorrente refere factos que o M.º Juiz a quo não estabeleceu na sentença recorrida.

Desta questão prévia foram notificadas as partes (art.º 704º do CPC), pronunciando-se, apenas, a recorrente no sentido de admitir que o recurso interposto da sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, “desde já requerendo, caso, a final, esse Venerando Tribunal venha a declarar-se incompetente em razão da hierarquia, a remessa dos autos ao Tribunal competente, o qual é o Tribunal Central Administrativo (2ª Secção)”.

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

2 - A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

1- Corre termos no serviço local de finanças de Olhão a execução fiscal n.º 1104011440.9 contra os oponentes, instaurada em 06/04/01;

2- Serve-lhe de título executivo a certidão de fls. 19;

3- Os oponentes foram citados para ela por aviso postal registado que lhes foi remetido em 10/05/01 ;

4 - Por contrato de 23/12/94, o oponente acordou com o IFADAP (Instituto de Financiamento e Apoio ao Desenvolvimento da Agricultura e Pescas) proceder à imobilização definitiva da sua embarcação de pesca profissional denominada “Corça”, matrícula F.40-C, mediante o apoio financeiro de 4.543.000\$00;

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

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

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

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

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

4 - Fazendo aplicação de tais princípios ao caso subjudice, verifica-se que, nas conclusões das suas alegações, a recorrente refere que:

«2º Acontece que os rendimentos questionados, recebidos no âmbito do PROPOËSCA pelo abate por demolição duma embarcação de pesca, se configuram como uma indemnização, uma reparação, do prejuízo sofrido, (lucros cessantes), em consequência da redução ou suspensão da actividade.

(...).

5º Na verdade, o oponente não cessou a sua actividade, apenas a terá reduzido (...).»

Ora, este circunstancialismo fáctico não foi fixado na decisão recorrida.

Deste modo e tal como também o reconhece na sua resposta de fls. 131, o teor de tais conclusões não oferece dúvidas de que a re-

corrente não cingiu a sua divergência com a decisão *a quo* à interpretação e aplicação da lei, uma vez que nela se faz referência a matéria de facto, pelo que o mesmo não versa apenas matéria de direito.

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

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

Sem custas.

Uma vez transitado o presente acórdão, remetam-se os autos ao TCA.

Lisboa, 21 de Janeiro de 2004. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 21 de Janeiro de 2004.

Assunto:

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

Doutrina que dimana da decisão:

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

2 — *Se, nas conclusões das suas alegações, o recorrente invocar matéria de facto que não só contraria, mas também não foi levada em consideração na decisão recorrida, é aquela Secção incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso, sendo competente o Tribunal Central Administrativo.*

Recurso n.º 1068/03-30. Recorrente: Stella Maria G. Lopes da Silva Gameiro; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons.º. Dr. Pimenta do Vale.

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

1 - Stella Maria Gonçalves Lopes da Silva Gameiro, residente em Cascais, não se conformando com a decisão do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa que julgou improcedente a impugnação

judicial deduzida contra o acto de liquidação de imposto sucessório, no valor de 3.117.286\$00 e juros compensatórios, no valor de 4.269.252\$00, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1ª. O acto de liquidação do imposto sucessório impugnado nos presentes autos já tinha sido anulado antes de ser proferida a douda decisão recorrida;

2ª. Efectivamente, por decisão proferida e transitada em julgado no processo de impugnação n.º 44/92 do 2.º Juízo do Tribunal Tributário da 1ª Instância de Lisboa foi anulado o acto de liquidação impugnado nos presentes autos;

3ª. Sendo o acto de liquidação uno e incindível, essa anulação aproveita a todos os herdeiros;

4ª. E tratando-se de efeitos de anulação de acto tributário por sentença judicial, podem ser invocados *erga omnes* a todo o tempo e declarados por este Venerando Tribunal;

5ª. Ainda que assim não se entenda, sempre se teria de considerar nulo o acto de liquidação do imposto da ora Impugnante por violação do princípio constitucional da igualdade;

6ª. Sem prejuízo de tudo quanto se deixou dito, ainda assim o acto impugnado não se poderia manter na ordem jurídica, devendo ser anulado;

7ª. Efectivamente, o imposto liquidado já tinha sido anteriormente liquidado pelo mesmo facto tributário;

8ª. Na verdade, já anteriormente tinha sido cobrado o imposto devido pela consolidação da propriedade com o usufruto;

9ª. Consequentemente, tendo sido liquidado o imposto devido por esse facto tributário - ainda que incorrectamente - jamais poderia ser novamente liquidado por esse mesmo facto, ainda que a pessoas diferentes, sob pena de verificação de duplicação da colecta;

10ª. E o certo é que na data em que foi praticado o acto impugnado (1992), já não era possível a Administração fiscal corrigir o erro da 1ª liquidação efectuada em Dezembro de 1955, por se verificar a caducidade;

11ª. Assim, sempre o acto impugnado seria anulável por duplicação da colecta e caducidade.

12ª. Decidindo como decidiu, a douda sentença recorrida violou, designadamente, as normas, dos art.º 120º do CPT e art.º 13º da Constituição, art.º 133º, n.º 2, al. d), e art.º 5.º, n.º 1 do CPA, aplicável subsidiariamente ao procedimento tributário.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Ex.º Procurador-Geral-Adjunto emitiu doudo parecer suscitando a questão prévia da incompetência, em razão da hierarquia, deste STA para conhecer do recurso, uma vez que, nas conclusões 1ª, 2ª, 7ª e 8ª das suas alegações, a recorrente refere factos que o M.º Juiz *a quo* não estabeleceu na sentença recorrida.

Desta questão prévia foram notificadas as partes (art.º 704.º do CPC), pronunciando-se, apenas, a recorrente, nos termos que constam de fls. 265 e 266, que aqui se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais.

Collidos os vistos legais, cumpre decidir a questão prévia suscitada pelo Ex.º Magistrado do Ministério Público, aliás, de conhecimento officioso.

2 - A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

- a presente impugnação visa anulação de liquidação de imposto sucessório (3.117.286\$00) e juros compensatórios (4.269.252\$00) - cfr. p.i.;

- por óbito de Carlos Conrado Gonçalves, falecido em 17/6/24;

- o qual instituiu herdeira do usufruto de todas as suas propriedades a sua segunda esposa, Maria Raquel Pompílio Gonçalves (falecida em 11/11/54), e sucessiva e conjuntamente os filhos, quer de um primeiro casamento, quer do segundo;

- nos termos de inventário obrigatório por óbito daquele Carlos, a propriedade dos bens ficou para dividir oportunamente (fls. 26);

- na sequência do óbito de Maria Raquel Pompílio Gonçalves (falecida em 11/11/54), foi liquidado imposto pela transmissão do referido usufruto para os filhos do dito Carlos ainda sobreviventes, Stela Gonçalves Leitão Vieira Campos, Julieta Gonçalves e Ema Gonçalves Martins, continuando pendente o processo de liquidação até morte do último usufrutuário (cfr. fls. 32 do proc. liquid. apenso);

- em 17/2/84 a dita Ema e os netos, e seus sucessores, de Carlos Conrado transmitiram a propriedade plena de imóvel da herança do referido Carlos a outrem (fls. 93 e segs.);

- o último dos filhos sobreviventes de Carlos Conrado, Ema Gonçalves Martins, faleceu em 17/10/84, motivando a liquidação do imposto em 1992 (cfr. fls. 32 do proc. liquid. apenso), por consolidação da propriedade na pessoa dos netos (e seus representantes).

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

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

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

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

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

4 - Fazendo aplicação de tais princípios ao caso subjudice, verifica-se que, nas conclusões das suas alegações, a recorrente refere que: «1ª. O acto de liquidação do imposto sucessório impugnado nos presentes autos já tinha sido anulado antes de ser proferida a douta decisão recorrida;

2ª. Efectivamente, por decisão proferida e transitada em julgado no processo de impugnação n.º 44/92 do 2.º Juízo do Tribunal Tributário da 1ª Instância de Lisboa foi anulado o acto de liquidação impugnado nos presentes autos . . .

(. . .).

7ª. Efectivamente, o imposto liquidado já tinha sido anteriormente liquidado pelo mesmo facto tributário;

8ª. Na verdade, já anteriormente tinha sido cobrado o imposto devido pela consolidação da propriedade com o usufruto . . .» .

Ora este circunstancialismo fáctico não foi fixado na decisão recorrida.

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

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

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

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

Lisboa, 21 de Janeiro de 2004. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 21 de Janeiro de 2004.

Assunto:

INGA (Instituto Nacional de Intervenção e Garantia Agrícola). Falta de notificação do mandatário constituído para a diligência de inquirição das testemunhas. Nulidade processual. Princípio do contraditório. Representação pela Fazenda Pública.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *A falta de notificação do mandatário judicial constituído pelo INGA para a inquirição das testemunhas arroladas pelo oponente, constitui nulidade secundária sujeita a*

regime do artº 201º do CPC, na medida em que viola o princípio do contraditório e é susceptível de influir na decisão da causa.

2 — *Cabendo ao Conselho Directivo do INGA os poderes para constituir mandatário e para o representar em juízo e fora dele, activa ou passivamente, não obstante a Fazenda Pública representar em juízo as entidades públicas, esse poder de representação cessa com a constituição pelo INGA de mandatário, já que foi outra a vontade do referido Conselho Directivo.*

Recurso n.º 1145/03-30. Recorrente: INGA — Instituto Nacional de Intervenção e Garantia Agrícola; Recorrido: João Maria Botelho Folque de Mendonça; Relator: Ex.ºm Juiz Conselheiro Dr. Pimenta do Vale.

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

1 — INGA-Instituto Nacional de Intervenção e Garantia Agrícola, não se conformando com as decisões do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa que julgou improcedente o incidente de arguição de nulidade (fls. 235 e 236) e procedente a oposição à execução fiscal registada sob o n.º 1597-93/170374.4, deduzida por João Maria Botelho Folque de Mendonça (fls. 270 a 273), delas vem interpor os presentes recursos, formulando as seguintes conclusões:

A — Recurso de fls. 252 e segs.

A) O art. 137º do C. P. Tributário estabelece que os depoimentos das testemunhas são prestados em audiência contraditória.

B) Sendo um Instituto Público, com personalidade jurídica, e tendo constituído mandatário em 20/09/95, deveria o INGA ter sido notificado para a referida inquirição, realizada em 13/11/96.

C) Tendo constituído mandatário, é afastada a representação do INGA pelo Representante da Fazenda Pública.

D) A falta de notificação do INGA constitui preterição de formalidade essencial violadora do art. 137º do CPT e do Princípio do Contraditório.

E) Foi igualmente violado o art. 201º, n.º 1, do CPC.

F) A nulidade da inquirição afecta os actos posteriores.

B) Recurso de fls. 288 e segs.

1- Ao deixar de se pronunciar sobre a questão do arquivamento dos autos devido, à falência do Oponente, a sentença recorrida enferma de omissão de pronúncia, sendo nula nos termos do art. 668.º, n.º 1, al. d), do CPC.

2- Em processo de execução fiscal por dívida que não tenha origem em contribuição ou imposto é possível a reversão para os responsáveis subsidiários desde que não existam ou sejam insuficientes os bens penhoráveis do devedor (art. 239.º, n.º 2, do CPT).

3 — Os gerentes, administradores ou directores respondem para com os credores sociais quando o património social se mostre insuficiente para a satisfação dos respectivos créditos.

4 — É assim legal a reversão da execução fiscal para os responsáveis da sociedade.

5 — Ao considerar ilegal a reversão e ilegítimo o Oponente, ora Recorrido, para ser chamado à execução, a douta sentença da 1ª Instância fez incorrecta interpretação e aplicação da lei, designada-

mente dos arts. 233.º, 239.º e 13.º do CPT, e dos arts. 78.º, 79.º e 64.º do Cód. das Soc. Comerciais.

O recorrido contra-alegou nos termos que constam de fls. 264 a 266 e de fls. 307 a 317, que aqui se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais.

O Ex.º Procurador-Geral-Adjunto emitiu parecer apenas quanto a este último recurso, pronunciando-se pela sua improcedência, conforme vem sendo jurisprudência deste STA, que cita.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 — A) Começemos pela apreciação do recurso de fls. 252 e segs., já que, da sua procedência pode resultar prejudicado o conhecimento do segundo recurso. Pretende o recorrente que, tendo-se realizado a diligência de inquirição das testemunhas quando tinha já constituído mandatário no processo, sempre este devia ter sido notificado para o efeito, respeitando-se, assim, o princípio do contraditório.

Pelo que com a falta dessa notificação foram preteridas formalidades essenciais que podem influir na decisão da causa, o que “provoca a nulidade da inquirição, bem como de todos os actos subsequentes que por ela possam ser afectados”.

Entendeu, porém, o M.º Juiz *a quo* que sendo o recorrente uma entidade pública, a sua representação cabia ao Representante da Fazenda Pública, atento o disposto no artº 15º, nº 1, al. a), do CPPT, pelo que encontrando-se este presente na referida diligência, estava assegurado o cumprimento daquele princípio do contraditório.

Do que fica exposto resulta que o que aqui está em causa são as chamadas nulidades de processo, por contraposição às nulidades das decisões, incluindo a sentença, “quaisquer desvios do formalismo processual seguido, em relação ao formalismo processual prescrito na lei, e a que esta faça corresponder — embora não de modo expresso — uma invalidade mais ou menos extensa de actos processuais” (Manuel de Andrade, in *Noções Elementares de Proc. Civil*, pág. 156). No caso, do tipo “omissão de um acto”, a referida notificação (cfr. Antunes Varela e outros, in *Manual de Processo Civil*, pág. 373) Sendo assim, é aqui aplicável o disposto no artº 201º, nº 1, do CPC.

Estabelece este preceito legal que a omissão do acto ou formalidade prescrita na lei só produz a nulidade quando a lei a declare — o que não é o caso (cfr. artº 119º do CPT) ou quando a irregularidade cometida possa influir na decisão da causa.

Por sua vez, determina o artº 137º, nº 2, do CPT, ao tempo aplicável, que os depoimentos são prestados em audiência contraditória (cfr. artº 293º do CPT).

Por outro lado, o Decreto-lei nº 282/88 de 12/8, então em vigor e que alterou o regime jurídico do INGA, dotou este instituto público de personalidade jurídica e de património próprio, bem como de autonomia administrativa e financeira (cfr. artº 1º, nº 1), ao mesmo tempo que conferia ao seu Conselho Directivo poderes para constituir mandatário e representá-lo em juízo e fora dele [cfr. artº 9º, als. e) e h)], procurando-se, “por esta via de reformulação estatutária, dotá-lo dos instrumentos jurídicos e das condições indispensáveis a uma gestão dinâmica, desburocratizada e consentânea com os seus novos objectivos de intervenção rápida e eficaz no funcionamento dos mercados” (vide preâmbulo do citado diploma legal).

Posto isto e no caso em apreço, resulta dos autos que a recorrente constituiu mandatário em 17/3/95 (vide fls. 166) e a diligência de inquirição das testemunhas oferecidas pelo oponente realizou-se no

dia 13/11/96, tendo nela estado presente, para além do mandatário deste, o representante da Fazenda Pública (vide fls. 181 e segs.).

Por outro lado e da petição inicial, resulta que o oponente não só invocou como causa de pedir a irreversibilidade da dívida exequenda, atenta a sua natureza, mas também a ausência de culpa pela insuficiência do património da executada para a satisfação dos créditos fiscais e a falta de data do título executivo.

Dito isto e face ao tudo exposto, uma vez constatada a falta de notificação devida e verificada a referida omissão, importa averiguar se esta influi ou não na decisão da causa.

E a resposta não pode deixar de ser afirmativa.

Com efeito e como vimos, não tendo sido notificado o mandatário da recorrente para a inquirição das testemunhas, esta diligência ocorreu sem audiência do contraditório, pelo que, incidindo este princípio sobre os meios de prova, isto significa que não foi dada à recorrente a possibilidade de controlar as provas oferecidas pelo oponente ou o valor ou os resultados das mesmas.

Assim sendo, tendo o princípio do contraditório por objecto a necessidade de equilibrar as partes, colocando em pé de igualdade os sujeitos processuais em confronto (Manuel de Andrade, in ob. cit., pág. 365), tal conduta provocou prejuízo para a relação jurídica contenciosa, desequilibrando a posição do recorrente.

É certo que, na referida diligência, esteve presente o representante da Fazenda Pública, a quem compete a representação em juízo das entidades públicas [cfr. artº 42º, nº 1, al. c), do CPT, hoje artº 15º, nº 1, al. a), do CPPT].

E também não se duvida que o INGA é uma entidade pública.

Todavia e como referimos supra, o Conselho Directivo deste Instituto não só o representa, mas também tem poderes para constituir mandatário e para o representar em juízo e fora dele, activa ou passivamente, poderes estes que se mantiveram com a entrada em vigor do Decreto-Lei nº 78/98 de 27/3. E, por outro lado, o referido Decreto-lei nº 282/88 só foi revogado por este diploma legal.

Sendo assim e no caso em apreço, tendo sido nomeado mandatário a possibilidade de representação em juízo pela Fazenda Pública cessou, já que foi outra a vontade daquele Conselho Directivo. E uma vez constituído mandatário, impunha-se a sua notificação para a realização da pré dita diligência, por que obrigatória (cfr. arts. 67º, nº 1, do CPT, hoje artº 40º do CPPT e 253º, nº 1, do CPC). Não tendo sido efectuada essa notificação, cometeu-se omissão susceptível de influir na decisão da causa.

B) Nestes termos, acorda-se em conceder provimento ao presente recurso e julgar, assim, procedente a arguida nulidade, anulando-se, em consequência, todo o processado a partir de fls. 175, inclusivé, bem como a sentença recorrida, notificando-se o INGA na pessoa do seu mandatário para a inquirição das testemunhas, ficando, deste modo, prejudicado o conhecimento do recurso de fls. 288 e segs. Sem custas.

lisboa, 21 de Janeiro de 2004. — *Pimenta do Val* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 21 de Janeiro de 2004.

Assunto:

Emolumentos notariais.

Doutrina que dimana da decisão:

Impugnado acto tributário da liquidação de emolumentos, referente a escritura pública de aquisição de acções, não ocorre violação da norma comunitária que se reporta à constituição de uma sociedade de capitais ou ao aumento do capital social de uma sociedade de capitais a que se referem as transcritas alíneas a) e c) do artº 4º da Directiva 69/335, do Conselho, de 17-07.69.

Recurso n.º 1216/03. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Amorim — Hotéis e Serviços, SGPS, SA.; Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. António Pimpão.

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

1. O ERFPP recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Aveiro, julgou procedente a impugnação do acto tributário da liquidação de emolumentos e, por isso, manteve a respectiva liquidação.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1. A decisão não está fundamentada de direito e daí que não tenha tido em conta a falta subsunção do acto de liquidação em causa respeitante a “aquisição de acções” pela impugnante ao âmbito da Directiva nº 69/355/CEE pelo que viola a lei, comete manifesto e notório erro e deve ser declarada nula. Artº 125º do CPPT, Artº 668º, nº 1, als. b) e c), do CPC.

2. A sentença recorrida inverteu os termos da prioridade das questões de direito a resolver e postergou a questão nuclear da qualificação dos emolumentos notariais como imposto, diga-se: imposição indirecta, segundo os termos da Directiva, ou como taxa, no sentido de poder configurar “direitos com carácter remuneratório” como consta da alínea e) do nº1 do artigo 12.º da mesma Directiva 69/355/CEE.

3. Como se enaltece no Acórdão, de 31 de Maio de 2 001, rec.º 26 392, da 2ª Secção do STA: “... a fonte de toda a imperatividade normativa que vigora no direito interno radica, em última instância, na lei fundamental”.

4. O que significa que não apreciou e decidiu antes sobre a constitucionalidade dos emolumentos notariais liquidados, quer do ponto de vista formal do princípio da legalidade, quer sobremodo da sua materialidade porquanto isso obrigava a dilucidar a natureza jurídica dos emolumentos, a sua classificação com taxas, cujo valor (preço) deriva da sua bilateralidade e do seu carácter sinalagmático correspondente dalguma modo ao complexo de elementos que concorrem para a sua formação, inclusive os custos indirectos que nele se repercutem e que têm a ver com a própria instituição, organização e funcionamento do Serviço Público legalmente habilitado a prestar os serviços indispensáveis para a conformação dos actos em causa.

5. Por isso, não pôde determinar se existe ou não violação da Directiva no pressuposto de que, como taxação da Tabela dos Emolumentos anexa ao Código de Notariado, se produziu no caso *sub judice* qualquer discriminação, dupla tributação ou disparidade que a Directiva, enquanto postulado legal tendia a obviar na prossecução da harmonização das legislações dos Estados membros e como instrumento de uma das políticas necessárias aos objectivos da EU, em concreto a livre circulação de capitais.

6. Assim como não analisou prioritariamente se a Directiva se impunha como tal no sistema Jurídico português, visto que se considera direito derivado comunitário, que tem como destinatários os próprios Estados-membros e se preocupa predominantemente pelos resultados que em si mesma se consagram, se havia ou não omissão por parte do Estado nacional na sua transposição ou, vista a Adesão ter ocorrido em 1986 e terem sido contemplados um conjunto de derrogações e disposições transitórias adequadas à adaptação, nomeadamente da economia - e em particular no que diz respeito aos movimentos de capitais” - aos objectivos comunitários.

7. Portanto, tal como se reconhece no Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 115/2002, Proc. 567/00, *Diário da República*, II série, n.º 123, de 28 de Maio de 2002, os emolumentos notariais são autênticas taxas, ao tempo não sujeitas ao princípio da legalidade formal exigível segundo o artº 106º da CRP, conformadoras de um carácter próprio de bilateralidade, “pois não há quebra do nexo sinalagmático”.

8. Reitera-se que, como se deixou impugnado na contestação, a liquidação não padece de quaisquer vícios, sendo legal, válida e eficaz.

9. A sentença é, por todo os modos, contrária ao direito aplicável e deve ser considerada nula ou, pelo menos, recomendada a sua reformulação, considerando a acepção de que os emolumentos notariais liquidados são taxas e, por isso, configuram “direitos com carácter remuneratórios”, nos termos do artº 12º, nº 1, alínea e), da Directiva nº 69/355/CEE e como tal estão exceptados das imposições indirectas elencadas no artigo 10º da mesma Directiva, no sentido final de ser indeferida a pretensão da impugnante porque os termos da petição não colhem mérito.

A impugnante e ora recorrida apresentou alegações nas quais formulou as seguintes conclusões:

1. A liquidação de emolumentos é nula.

2. Viola a Directiva Comunitária e as decisões dos Tribunais da Comunidade atrás exposta é evidente.

3. Directiva e Decisões dos Tribunais da Comunidade têm eficácia interna e aplicação directa e imediata.

4. Os Tribunais têm, pois, que as aplicar.

5. A liquidação dos Emolumentos resultou da aplicação de diplomas que estão feridos de inconstitucionalidade (orgânica e formal) e que violam a Directiva Comunitária 69/335/CEE, artigos 2.º a 12.º, e decisões do TJCE.

6. De inconstitucionalidade porque estabelecem um verdadeiro imposto ou taxa fiscal sem ter havido a necessária autorização legislativa: artigos 106.º, nº 2, e alínea I) do nº 1 do artigo 168.º [hoje artigos 103.º, nº 2, e alínea I) do nº 1 do artigo 165.º da Constituição].

O EMMP entende que o recurso não merece provimento pois que:

Improcede a arguida nulidade por alegada falta de fundamentação jurídica da sentença pois que o discurso jurídico, sob a epígrafe «Natureza jurídica dos emolumentos notariais e sua conformidade com

o direito comunitário» (fls. 61vº/69) apoia-se em disposições da Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17 Julho 1969, da Tabela de Emolumentos do Notariado (aprovada pela Portaria nº 996/98, de 25 Novembro) e em jurisprudência do TJCE devidamente identificada, para sustentar a decisão de anulação do acto tributário de liquidação de emolumentos.

Interpretando a Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17 Julho 1969, com as alterações introduzidas pela Directiva 85/303/CEE, do Conselho, de 10 Junho 1985, no âmbito de um processo de reenvio prejudicial emergente de questão suscitada por iniciativa do STA, o acórdão TJCE de 29 Setembro 1999 (proc. C-56/98) pronunciou-se nos termos seguintes:

«a Directiva (...) deve ser interpretada no sentido de que os emolumentos cobrados pela celebração de uma escritura pública de uma operação abrangida pela Directiva, no quadro de um sistema que se caracteriza pelo facto de os notários serem funcionários públicos e os emolumentos serem, em parte, entregues ao Estado para financiamento das missões deste, constituem uma imposição na acepção desta Directiva»

«Os emolumentos devidos pela celebração de uma escritura pública de aumento de capital social e de alteração da denominação social e da sede de uma sociedade de capitais são (...) proibidos por força do art.10º, alínea c), da mesma Directiva»

Assim sendo não revestem aqueles emolumentos carácter remuneratório, para efeitos do disposto no art. 12º, nº 1, al. e), da Directiva, na medida em que aumentam directamente e sem limites na proporção do capital social subscrito.

O primado do direito comunitário integra aquela directiva no ordenamento jurídico português (art. 8º, nº 3, da CRP RC/97).

A proibição da Directiva [art. 10º, al. c)], formulada em termos precisos e incondicionais, produz efeito directo, criando direitos que os particulares podem invocar perante os órgãos jurisdicionais nacionais, independentemente da sua transposição (ou deficiente transposição) para o direito interno

3. Ancorada nesta interpretação propugna-se o entendimento de que:

a) a aquisição de acções por uma sociedade anónima constitui operação de reunião de capitais, que se traduz no aumento do activo, nos termos da Directiva [art. 4º, nº 1, al. d)].

b) os emolumentos notariais cobrados pela celebração de uma escritura de aquisição de acções, nos termos da Tabela de Emolumentos do Notariado aprovada pela Portaria nº 996/98, 25 Novembro violam a citada Directiva [art. 10º, al. a)], estando o acto tributário de liquidação inquinado de ilegalidade, determinante da sua anulabilidade (acs. STA 17.04.2002, rec. nº 23 719; 16.01.2002, rec. nº 26 668, e 19.12.2001, rec. nº 26 607)

4. A violação da Directiva comunitária torna despicienda a discussão sobre a qualificação do tributo em causa como imposto ou taxa.

Sem embargo a jurisprudência recente do STA, apoiando-se na jurisprudência do Tribunal Constitucional, tem sustentado a caracterização do emolumento notarial como taxa (quer na redacção do DL nº 397/83, 2 Novembro, quer na redacção da Portaria nº 996/98, 25 Novembro) (Ac. TC Plenário nº 115/2002, DR, II Série, 28 Maio

2002; ac. TC nº 269/2002 inédito/ acs. STA 12.03.2003 rec. nº 1866/02; 7.05.2003, rec. nº 92/03, e 9.07.2003, rec. nº 604/03

2. A sentença impugnada fixou o seguinte quadro factual:

a) No dia 14 de Março de 2001, a impugnante celebrou uma escritura pública de aquisição de acções, outorgada no Cartório Notarial de Santa Maria da Feira;

b) O referido Cartório Notarial, liquidou e cobrou à pela quantia de 656 040\$00, dos quais 650 790\$00 correspondem a emolumentos, conforme cópia do registo de conta a fls. 24;

c) Tal montante foi apurado através da aplicação do artigo 5º da Tabela de Emolumentos anexa ao Código do Notariado aprovado pelo DL 397/83, de 2 de Novembro, DL 207/95, de 14 de Agosto, com as alterações introduzidas pelo DL 378/87, de 5 de Maio, DL 575/89, de 26 de Julho, e pela Portaria nº 1046/91, de 12 de Outubro;

d) O referido montante de 650 790\$00 foi pago pela impugnante em 14 de Março de 2001;

e) A presente impugnação foi instaurada em 5 de Junho de 2001.

3.1. A sentença recorrida depois de afirmar (fls. 63) que a “impugnação ataca a liquidação a dois níveis distintos, por um lado pela violação do direito comunitário, por outro pela violação de normas da CRP” conclui que, ocorrendo violação de direito comunitário, “fica ... prejudicado o conhecimento das demais questões suscitadas nos autos” (fls. 69)

Por isso julgou procedente a impugnação e anulou o acto tributário da liquidação por sofrer de vício de violação de norma comunitária.

Importa, por isso, determinar se ocorre a questionada violação de tais normas comunitárias o que a não acontecer conduzirá à remessa dos autos ao tribunal recorrido para que sejam apreciadas as demais questões suscitadas pela impugnante.

3.2. A concluir (fls. 68vº) a pronúncia sobre a violação do direito comunitário afirmou a sentença recorrida que:

«... o Tribunal de Justiça esclareceu que o artigo 12.º, nº 1, alínea e), da Directiva 69/335 deve ser interpretado no sentido de que direitos cobrados pela celebração de escritura de aquisição de acções de uma sociedade e cujo montante aumenta directamente, ainda que com alguns limites na proporção do capital nominal subscrito e não é calculado com base no custo do serviço prestado, como os que estão em causa no processo principal, não revestem carácter remuneratório.

Dada a interpretação dada pelo Tribunal de Justiça, que não suscita qualquer dúvida que justifique a sua não imediata aplicação, verifica-se a ilegalidade do acto de liquidação, por desconformidade com os analisados artigos da directiva referida que gozam de aplicabilidade directa e são invocáveis pelos particulares perante a sua jurisdição nacional, na medida em que estamos face a disposições de direito derivado comunitário que, pese embora constarem de uma directiva se apresentam como incondicionais e suficientemente precisas permitindo assim que os particulares socorrendo-se dos direitos criados na sua esfera jurídica pelo direito comunitário se insurjam contra a disposição de direito nacional violadoras das referidas normas da directiva.»

Não se questiona que a Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17 de Julho de 1969, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303/CEE, do Conselho, de 10 de Junho de 1985, se destina a promover a livre circulação de capitais, considerada essencial à

criação de uma união económica com características análogas às de um mercado interno.

Entende-se, também, que a prossecução desta finalidade pressupõe, no que respeita à tributação das reuniões de capitais, a supressão dos impostos indirectos até então em vigor nos Estados membros e a aplicação, em sua substituição, de um imposto cobrado uma única vez no mercado comum, e que esta tributação seja de nível idêntico em todos os Estados membros, como consta do sexto considerando da Directiva 69/335.

Com efeito estabelece o artº 4º desta Directiva que:

«1. Estão sujeitas ao imposto sobre as entradas de capital as seguintes operações:

A constituição de uma sociedade de capitais;

(...)

b) O aumento do capital social de uma sociedade de capitais mediante a entrada de bens de qualquer espécie;

3. Não se considera constituição, na acepção da alínea a), n.º 1, qualquer alteração do acto constitutivo ou dos estatutos de uma sociedade de capitais, designadamente:

a) A transformação de uma sociedade de capitais numa sociedade de capitais de tipo diferente;

b) A transferência de um Estado-Membro para outro Estado membro da sede de direcção efectiva ou da sede estatutária de uma sociedade, associação ou pessoa colectiva considerada, para efeitos da cobrança do imposto sobre as entradas de capital, como sociedade de capitais em ambos os Estados-Membros referidos;

c) A alteração do objecto social de uma sociedade de capitais;

d) A prorrogação do prazo de duração de uma sociedade de capitais.»

Acrescenta o artº 7º da mesma Directiva que:

«1. Os Estados membros isentarão do imposto sobre as entradas de capital as operações, com excepção das referidas no artigo 9º, que, em 1 de Julho de 1984, estivessem isentas ou fossem tributadas a uma taxa igual ou inferior a 0,50%.

(...)

A isenção fica sujeita às condições exigíveis nessa data para a concessão da isenção ou, se for caso disso, para a tributação a uma taxa igual ou inferior a 0,50%.

2. Os Estados membros podem isentar do imposto sobre as entradas de capital todas as operações, com excepção das referidas no n.º 1, ou submetê-las a uma taxa única que não ultrapasse 1%.»

Ainda conforme se escreve no acórdão recorrido a referida Directiva 69/335 prevê igualmente, no último considerando, a supressão de outros impostos indirectos com características idênticas às do imposto sobre as entradas de capital, enumerando-se estes impostos, cuja cobrança é proibida, nomeadamente no artigo 10º da mesma Directiva o qual estabelece que:

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

a) Em relação às operações referidas no artigo 4º;

b) Em relação às entradas de capital, empréstimos ou prestações, efectuadas no âmbito das operações referidas no artigo 4º;

c) Em relação ao registo ou qualquer outra formalidade prévia ao exercício de uma actividade a que uma sociedade, associação ou

pessoa colectiva com fins lucrativos esteja sujeita em consequência da sua forma jurídica.

Ainda dentro desta temática acrescentava o artº 12º, n.º 1, al. e), da mesma Directiva que:

«Em derrogação do disposto nos artigos 10º e 11º, os Estados-membros podem cobrar:

(...).

e) Direitos com carácter remuneratório.

Acompanha-se a decisão recorrida quando afirma que o Código do Notariado português, aprovado pelo Decreto-Lei nº 47619, de 31 de Março de 1967, estabelece que determinados actos têm que ser celebrados por escritura pública, isto é, constar de um documento lavrado por um notário entre os quais figuram os de constituição, modificação, dissolução e simples liquidação das sociedades comerciais... bem como os actos de alteração dos respectivos pactos sociais [artigo 89º alínea e), do Código do Notariado].

Sendo o montante de emolumentos devido pela celebração de actos notariais definido pela Tabela de Emolumentos do Notariado, aprovada pela portaria nº 996/98, de 25 de Novembro, o seu artigo 1º, nº 1, prevê que o valor dos actos notariais é, regra geral, o dos bens que constituem o seu objecto para acrescentar o nº 2 do mesmo artigo qual o valor de cada tipo de acto notarial o qual é para os actos de constituição de sociedades, de modificação do respectivo pacto social ou de dissolução, o do capital [artigo 1º, nº 2, alínea g)], para os aumentos de capital, o do aumento [artigo 1º, nº 2, alínea h)], e, para os aumentos de capital, com alteração parcial de cláusulas diversas da directamente determinada pelo aumento, o valor deste ou da modificação referida ao capital com que a sociedade ficar, conforme o que produzir maior emolumento [artigo 1º, nº 2, alínea i)].

Conforme resulta do artigo 5º da tabela, se o acto que constitui objecto da escritura for de valor determinado, há que acrescentar aos emolumentos fixos, previstos no artigo 4º da tabela, emolumentos variáveis cujo montante, calculado sobre o valor total do acto, é, por cada fracção até 200 000\$00, de 10\$00, de 200 000\$00 até 1 000 000\$00, de 5\$00, entre 1 000 000\$00 e 10 000 000\$00, de 4\$00, e de 3\$00 acima de 10 000 000\$00.

E perante aquele quadro normativo comunitário e este quadro legal interno entendeu a sentença recorrida que o acto tributário da liquidação impugnada violava as transcritas normas comunitárias pelo que decretou a respectiva anulação.

Da matéria factual assente [als. a) e b)] resulta que, no dia 14 de Março de 2001, a impugnante celebrou uma escritura pública de aquisição de acções, outorgada no Cartório Notarial de Santa Maria da Feira o qual liquidou e cobrou à impugnante a quantia questionada.

Não estamos, por isso, face a tal matéria factual assente, perante qualquer constituição de uma sociedade de capitais ou de qualquer aumento do capital social de uma sociedade de capitais a que se referem as transcritas alíneas a) e c) do artº 4º da citada Directiva.

Como se referiu a impugnante apenas adquiriu determinadas acções, como podia ter adquirido qualquer outro bem, com o que não constituiu qualquer sociedade nem aumentou o seu capital social.

Do exposto resulta que o acto tributário da liquidação impugnado não viola as transcritas normas comunitárias.

É certo que o EMMP defende a manutenção da sentença recorrida invocando violação do mesmo art.º 4º, n.º 1, al. d), da referida directiva.

Estabelece este preceito normativo que “estão sujeitas ao imposto sobre as entradas de capital as seguintes operações:

(...)

C) O aumento do activo de uma sociedade de capitais mediante a entrada de bens de qualquer espécie, remunerada não por partes representativas do capital social ou do activo, mas por direitos da mesma natureza que os dos sócios, tais como direito de voto, participação nos lucros ou no saldo de liquidação;”.

Se a aquisição de acções pode enquadrar-se na primeira parte desta norma enquanto conducente a um aumento do activo não resulta do probatório que o referido aumento do activo seja remunerado por direitos da mesma natureza que os dos sócios, tais como direito de voto, participação nos lucros ou no saldo de liquidação.

Assim sendo igualmente não pode a situação dos autos enquadrar-se na norma invocada pelo EMMP.

Do exposto resulta que não ocorrendo violação das normas comunitárias em que a decisão recorrida se fundamentou é de revogar a sentença recorrida devendo o tribunal recorrido apreciar as demais questões suscitadas pela recorrente e que haviam ficado prejudicadas.

4. Nos termos expostos concede-se provimento ao recurso, revoga-se a sentença recorrida para que seja proferida decisão, se a tal nada obstar, que aprecie as demais questões suscitadas pela recorrente.

Custas pela recorrida que apresentou alegações, neste recurso, ficando-se em 50% a procuradoria.

Lisboa, 21 de Janeiro de 2004. — António Pimpão (relator) — Pimenta do Vale — Almeida Lopes.

Acórdão de 21 de Janeiro de 2004.

Assunto:

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

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Incluindo as conclusões das alegações do recurso interposto para este Tribunal, de acórdão proferido no TCA que apreciou sentença proferida em 1ª instância, matéria de facto não pode este Tribunal apreciar tal matéria factual excepto se se verificar ofensa de disposição legal expressa que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova.*
- 2 — *À Administração Tributária cumpre, tendo em conta o princípio da legalidade Administrativa, nos termos do disposto no art.º 342º do Cód. Civil, o ónus da prova da verificação dos respectivos indícios ou pressupostos da*

tributação isto é os pressupostos legais da sua actuação. Ao contribuinte cabe provar a existência dos factos tributários que alegou como fundamento de seu direito ou seja a efectiva existência das alegadas transacções.

Recurso n.º 1252/03; Recorrente: Ângelo Alves da Silva; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.ºm Juiz Cons. Dr. António José Pimpão.

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

1.1. Ângelo Alves da Silva recorre do acórdão que, no Tribunal Central Administrativo, negando provimento ao recurso, confirmou a sentença que havia julgado improcedente a impugnação do acto tributário da liquidação do IVA.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

a) Não chegou a realizar-se, nas circunstâncias concretas dos autos, acima referidas, o acto de um verdadeiro julgamento da matéria de facto;

b) Porque o juízo foi feito a dois julgadores e não a três, ocorrendo por isso a falta de competência jurisdicional e a falta do acto de exame, de ponderação, de crítica e de valoração endógena pelo colégio dos juizes das provas com que os autos se encontram instruídos;

c) A falta de vista do processo a um dos julgadores contra a sua vontade, antes do julgamento, expressa uma nulidade processual susceptível de influir no exame e decisão da causa que acarreta a nulidade dos actos subsequentes, como o julgamento (artigos 201º, n.º 1 e 707º, n.º 1, ambos os preceitos do CPC);

d) A matéria de facto aditada no ponto 15 do probatório representa apenas um juízo conclusivo que, ainda por cima, assenta no errado pressuposto do recorrente não ter contraditado a falsidade das facturas e que, independentemente dessa circunstância, “se apresenta numa relação caótica, incoerente e contraditória sobre outros pontos de facto, especialmente com aqueles assentes nos pontos 1, 8 e 14 do mesmo probatório” e esses factos são da competência de conhecimento do STA nos termos do n.º 2 do art.º 722º do CPC;

e) A definição em abstracto dos pressupostos legais exigidos para a emissão das facturas é absolutamente irrelevante para, em concreto, se apurar se estas são falsas por suposição ou adulteração de quaisquer dos elementos materiais que dêem concretização àqueles pressupostos;

f) A questão posta ao tribunal é apenas a de saber se as facturas em causa são falsas e o tribunal deve resolvê-la em face dos elementos de prova constantes dos autos, entre eles se incluindo a fundamentação da administração mas não o seu juízo porque a competência para o fazer cabe ao tribunal;

g) O ónus de prova dessa falsidade cabe a administração, devendo a dúvida ser resolvida a favor do contribuinte (art.º 74º, n.º 1, da LGT);

h) O tribunal não pode convolar a fundamentação que foi invocada para fundamentar os actos em outra fundamentação, pois esta seria apenas uma figuração e não uma declaração efectivamente emitida de justificação do acto;

i) Deve ser anulado o acórdão recorrido ou revogado o acórdão recorrido e substituído por outro que julgue procedente a impugnação

judicial, condenando-se a Fazenda no pagamento de juros indemnizatórios.

1.2. A fls. 352 e seguintes foi proferido acórdão o qual concluiu (cfr. fls. 356 e 357) nos seguintes termos:

«(...)»

Da conjugação dos termos exarados nos autos com a disciplina legal supra, temos que, aquando da repetição do julgamento ordenada em acórdão do STA:

1 - os vistos foram substituídos pela transcrição integral do acórdão do STA no projecto de acórdão entregue por cópias aos juizes - adjuntos e levado à sessão de 5.Novembro.2002.

2 - em 11.Novembro.2002 o 2º juiz adjunto, pese embora a substituição do visto pelo acórdão do STA transcrito na íntegra, após pelo seu punho o visto, mediante despacho do relator nesse sentido em via de adiamento do julgamento da sessão de 5.Novembro.2002 para a de 12.Novembro.2002.

3 - os julgamentos ordinários dos recursos, prolatados nos acórdãos de 22.5.2001 e de 12.11.2002, realizaram-se no respeito e observância da ritologia processual aplicável, aqui referenciada.»

Do que vem dito conclui-se:

1. Não se verificaram, na sua realidade histórica, os factos relatados no corpo de alegações sob os artigos 1º a 8º e conclusões sob as alíneas a) a c), sendo, por isso, factos não verdadeiros. Consequentemente;

2. O acórdão não se mostra inquinado pela invocada nulidade, *ex vi* arts. 201º, nº 1, e 707º, nº 1, do CPC, arguida com fundamento em tais factos nas conclusões sob as alíneas a) a c);

3. Sendo que tais factos constam do texto do voto de vencido do 2º Juiz Adjunto, Dr. Jorge Lino.

Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo em consideração não verificada a nulidade arguida com fundamento nos factos invocados, *ex vi* arts. 201º, nº 1, e 707º, nº 1, CPC, e sustentar os termos do acórdão proferido - cfr. art. 716º, nº 2, CPC.”

Notificado deste acórdão nada disse o recorrente.

1.3. O EMMMP defende a confirmação do acórdão recorrido pois que:

”1. A nulidade de processo enunciada como um dos fundamentos do recurso [conclusões a) a c)], consistente na omissão de vista ao 2º juiz - adjunto que subscreveu o acórdão recorrido, foi apreciada e decidida em conferência, por acórdão transitado em julgado (fls. 352/357; fls. 360/361).

O tribunal recorrido é competente para a decisão, de acordo com o regime de arguição de nulidades processuais, considerando que não foi arguida nulidade de acórdão, a apreciar pelo tribunal superior enquanto fundamento de recurso (art. 668º, nº 3, do CPC *a contrario*; arts. 201º, nº 1, e 205º, nº 1, do CPC).

2. A Secção de Contencioso Tributário do STA apenas conhece de matéria de direito nos processos julgados inicialmente pelos tribunais tributários de 1ª instância, estando-lhe vedada pronúncia sobre o julgamento da matéria de facto expresso no probatório do acórdão impugnado (art. 20º, nº 4, ETAF).

Não se vislumbra (nem é concretizada) a alegada contradição entre as proposições fácticas correspondentes aos n.ºs 1, 8 e 14 e a correspondente ao nº 15 do probatório, eventualmente determinante da

nulidade do acórdão, a decretar pelo STA [arts. 668º, nº 1, al. c), e 721º nº 2, do CPC] Também é manifesto que não foi violada disposição legal expressa que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova, por forma a configurar a excepção à regra da preclusão de apreciação das provas pelo tribunal de revista (art. 722º, nº 2, do CPC)”.
2. O acórdão recorrido fixou o seguinte quadro factual:

1. As facturas em causa decorrem de um projecto de investimento, no valor total de 147 884 233\$00, com IVA incluído (relatório dos serviços de fiscalização, fls. 48 e 53).

2. Da respectiva facturação, evidenciada nos mapas de fls. 51 e 52, destacam-se dois grupos de emitentes, que, só por si, representam 62% do total (*idem*, fls. 48 e 53).

3. O primeiro grupo é relativo à LITEC, que além de emitir três facturas, angariou também facturas de três empresas do distrito de Lisboa; Sopox; Silva & Prata, L.da., e José Lurdes Pinto (*idem*, fls. 53).

4. O segundo grupo refere-se ao contribuinte João da Costa Mota (*idem*, fls. 53).

5. A LITEC apresentou um orçamento de ”fornecimento e montagem de um sistema de ar condicionado renovação de ar, central térmica, águas quentes e frias e ligações eléctricas diversas no valor de 45 191 712\$00 (*idem*, fls. 53).

6. Nestes trabalhos estão incluídas todas as facturações das quatro empresas que compõem o primeiro grupo atrás assinalado (*idem*, fls. 53/54).

7. Os documentos contabilizados em custos na escrita do impugnante, emitidos em seu nome pelas três empresas referidas, foram-lhe dadas pelo Engº Mário da Cruz Brazona Barroso, que lhe propôs a facturação directamente para que não houvesse débito no material e serviços daquelas empresas à LITEC e, por sua vez, desta ao Hotel S. Paulo (declarações do próprio a fls. 71).

8. De todos estes trabalhos pagou à LITEC o montante de 45 512 790\$00, conforme cópias de cheques e facturas de estadas no hotel (declarações do próprio a fls. 71).

9. O Sr. JOSÉ LURDES PINTO declarou que não exerce outra actividade além da venda de imóveis (declarações a fls. 123/124).

10. Confrontada com as facturas em causa, declarou que as mesmas são falsas, nunca passou facturas ao Hotel S. Paulo de Ângelo Alves da Silva, nem conhece a terra (declarações a fls. 123/124).

11. Por seu lado, a empresa SOPOX - Sociedade Portuguesa de Exportação e Importação, Lda. na sua carta de 6.6.94 informa não ter encontrado qualquer registo de transacções comerciais com a entidade indicada, nos anos de 1990 e 1991 e anteriores (fls. 131).

12. A Sociedade Silva & Prata Lda. cessou a sua actividade em 1.1.86, conforme documento de fls. 138.

13. O Sr. João da Costa Mota emitiu diversas facturas cujo ”histórico” lhe foi transcrito em rascunho pelo Sr. Silva, limitando-se a copiar para as mesmas facturas o que lhe tinha sido ditado previamente (declarações fls. 143/145).

14. De facturas, no valor total de 34 885 251\$00 de que também passou recibo, apenas, efectivamente, recebeu 15 747 264\$00 (fls. 143/145).

Nos termos do artº 712º, n.º 1, al. a), do CPC, *ex vi* artº 2º, al. f), do CPT, adita-se ao probatório a seguinte factualidade:

15. As liquidações adicionais de IVA dos períodos de 9-12/1990 no valor de 3 692 400\$00 e 3-6/1991 no valor de 7 700 695\$00 foram efectuadas com base em correcções efectuadas pelos Serviços de Fiscalização Tributária, sem recurso a presunções ou estimativas, valores derivados da contabilização de IVA cujo suporte documental são facturas falsas, deduzido indevidamente - artº 19/3 CIVA (relatório dos serviços de fiscalização, fls. 38 e 58 e mod. 382 a fls. 187 e 192).

3.1. A arguida nulidade do acórdão resultante da alegada falta de vista do processo a um dos julgadores contra a sua vontade, antes do julgamento, e a que se referem as conclusões a), b) e c) do presente recurso foi apreciada, por acórdão, nos termos do artº 716º, n.º 2, do CPCivil conforme resulta de fls. 356 e 357.

E neste acórdão afirma-se de forma expressa e explicitamente, sem margem para qualquer dúvida, que "em 11.Novembro.2002 o 2º juiz - adjunto, ... após pelo seu punho o visto, mediante despacho do relator nesse sentido em via de adiamento do julgamento da sessão de 5.Novembro.2002 para a de 12.Novembro.2002".

E tais factos resultam da simples leitura de fls. 326 e vº de onde consta expressamente o visto questionado.

Do exposto resulta que se entende que pode o tribunal, para o qual foi interposto recurso, e ao qual foram dirigidas as alegações, suscitando a questão da nulidade do acórdão, reapreciar tal nulidade mesmo depois de o tribunal recorrido decidir da não ocorrência de tal nulidade, em conferência, nos termos do artº 716º do CPCivil. Com efeito entende-se que a imposição de apreciação de tal nulidade pretende que a mesma seja apreciada pelo tribunal que, eventualmente, a praticou conduzindo a que o mesmo tribunal, se a mesma ocorrer, a possa suprir. Contudo se o referido tribunal se pronunciar pela não ocorrência de tal nulidade nem o recorrente está obrigado a questionar a nova decisão da conferência nem o tribunal de recurso deixa de estar obrigado a apreciar a mesma questão não ocorrendo, por isso, caso julgado sobre a ocorrência ou não de tal nulidade.

Resta, por isso, concluir que na situação concreta dos presentes autos não ocorre a invocada nulidade.

3.2. Nas conclusões d) e e) sustenta, em síntese, o recorrente que a matéria de facto aditada no ponto 15 do probatório representa apenas um juízo conclusivo que, ainda por cima, assenta no errado pressuposto do recorrente não ter contraditado a falsidade das facturas, que a definição em abstracto dos pressupostos legais exigidos para a emissão das facturas é absolutamente irrelevante para, em concreto, se apurar se estas são falsas por suposição ou adulteração de quaisquer dos elementos materiais que dêem concretização àqueles pressupostos.

Sustenta sobre esta questão o EMMP que a Secção de Contencioso Tributário do STA apenas conhece de matéria de direito nos processos julgados inicialmente pelos tribunais tributários de 1ª instância, estando-lhe vedada pronúncia sobre o julgamento da matéria de facto expresso no probatório do acórdão impugnado (art. 20º, n.º 4, do ETAF).

Do referido ponto 15º do probatório consta que:

"As liquidações adicionais de IVA dos períodos de 9-12/1990 no valor de 3 692 400\$00 e 3-6/1991 no valor de 7 700 695\$00 foram efectuadas com base em correcções efectuadas pelos Serviços de Fis-

calização Tributária, sem recurso a presunções ou estimativas, valores derivados da contabilização de IVA cujo suporte documental são facturas falsas, deduzido indevidamente - artº 19º, n.º 3, do CIVA (relatório dos serviços de fiscalização, fls. 38 e 58 e mod. 382 a fls. 187 e 192)."

E tem razão o EMMP pois que o recorrente questiona, nesta parte, a matéria factual fixada pelo TCA.

Contudo a matéria de facto fixada pelas instâncias não pode ser reapreciada por este STA encontrando-se aquela definitivamente assente não podendo ser alterada por este Tribunal.

É que, nos termos do artº 21º, n.º 4, do ETAF, este Tribunal "apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª instância".

Por força deste preceito legal e porque, na situação dos autos, estamos perante um processo, inicialmente, julgado pelo tribunal tributário de 1ª instância, a Secção de Contencioso Tributário do STA "apenas conhece de matéria de direito". Neste recurso pode a recorrente alegar "além da violação de lei substantiva, a violação de lei de processo" nos termos do artº 722º, n.º 1, do CPCivil.

Funcionando esta Secção como tribunal de revista não pode apreciar a decisão da matéria de facto constante do acórdão do TCA já que, nos termos do n.º 2 do mesmo artigo "o erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa não pode ser objecto de recurso de revista, salvo havendo ofensa duma disposição expressa de lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova".

Como na situação dos autos não foi invocada ofensa duma disposição legal que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova resta-nos concluir que não pode a matéria factual fixada ser alterada no âmbito deste recurso.

3.3. Refere o recorrente na alínea d) que a matéria de facto aditada no ponto 15 do probatório "se apresenta numa relação caótica, incoerente e contraditória sobre outros pontos de facto, especialmente com aqueles assentes nos pontos 1, 8 e 14 do mesmo probatório".

Conforme refere o EMMP não se vislumbra (nem é concretizada) a alegada contradição entre as proposições fácticas correspondentes aos n.ºs 1, 8 e 14 e a correspondente ao n.º 15 do probatório.

Na verdade o artº 1º afirma que as facturas em causa decorrem de um certo projecto de investimento.

No ponto 8º refere que de todos os trabalhos pagou à LITEC certo montante, conforme cópias de cheques e facturas de estadas em hotéis.

No ponto 14º consta que de facturas no valor total de 34.885.251400 de que também passou recibo, apenas, efectivamente, recebeu 15.747.264\$00.

E perante tais factos não descortinamos a relação caótica, incoerente e contraditória com o estabelecido no ponto 15º que afirma que "As liquidações adicionais de IVA dos períodos de 9-12-1990 no valor de 3 692 400\$00 e 3-6-1991 no valor de 7 700 695\$00 foram efectuadas com base em correcções efectuadas pelos Serviços de Fiscalização Tributária, sem recurso a presunções ou estimativas, valores derivados da contabilização de IVA cujo suporte documental são facturas falsas, deduzido indevidamente".

3.4. Sustenta o recorrente na conclusão f) e seguintes que a questão posta ao tribunal é apenas a de saber se as facturas em causa são

falsas devendo o tribunal resolvê-la em face dos elementos de prova constantes dos autos, entre eles se incluindo a fundamentação da administração mas não o seu juízo porque a competência para o fazer cabe ao tribunal, que o ónus de prova dessa falsidade cabe a administração, devendo a dúvida ser resolvida a favor do contribuinte (art.º 74º, n.º 1, da LGT) e que o tribunal não pode convalidar a fundamentação que foi invocada para fundamentar os actos em outra fundamentação, pois esta seria apenas uma figuração e não uma declaração efectivamente emitida de justificação do acto. Como já anteriormente se referiu e pelos mesmos motivos, não pode este STA apreciar a interpretação dos factos e as ilações que o TCA daqueles retirou uma vez que "desligados de qualquer interpretação jurídica, constituem matéria de facto subtraída, pois, ao conhecimento do tribunal de revista" (cfr. STA 30-04-03, Rec. 241-03).

Com efeito e como no mesmo acórdão se escreveu, citando, Antunes Varela, *RLJ* 122º 120 "os juízos de facto (juízos de valor sobre matéria de facto) cuja emissão ou formulação se apoia em simples critérios próprios do bom pai de família, do homo prudens, do homem comum, só podem ser apreciados pela Relação e não pelo Supremo Tribunal de Justiça. Os juízos sobre matéria de facto que, na sua formulação, apelam essencialmente para a sensibilidade ou intuição do jurista, para a formação especializada do julgador, que estão mais presos ao sentido da norma aplicável ou aos critérios de valorização da lei, são do conhecimento do Supremo Tribunal de Justiça".

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

Nesta perspectiva não podem ser reapreciados os factos, a interpretação destes ou as ilações que destes foram retiradas. Pelos mesmos motivos não pode este STA reapreciar a prova testemunhal bem como o relatório da inspecção apreciados pelo acórdão recorrido.

No que ao ónus da prova respeita e apesar de as facturas se poderem apresentar formalmente correctas isso, só por si, não significa que traduzam a realidade das operações que titulam, cessando a presunção da veracidade da escrita no caso da existência de indícios sérios de que aquelas operações se não realizaram pois que provando a Administração Tributária a existência de indícios sérios e creíveis de que aquelas operações não são verdadeiras, cabe ao contribuinte o ónus da prova da veracidade das mesmas.

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

Com efeito estabelecia o artigo 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 indícios fundados de que ela não reflecte a matéria tributável efectiva do contribuinte".

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Como se escreveu no acórdão de 9 de Outubro de 2002, recurso nº 871/02, "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".

Ainda de acordo com o acórdão desta secção de 30-04-03, rec. 241-03, citando Vieira de Andrade, in *Justiça Administrativa*, 2.ª edição, pág. 269: "há-de caber, em princípio à Administração, o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais (vinculativos) da sua actuação, designadamente se agressiva (positiva e desfavorável);

Em contrapartida, caberá ao administrado apresentar prova bastante da ilegalidade do acto, quando se mostrem verificados estes pressupostos" pelo que "quando o acto da Administração se traduza na afirmação positiva da prática, pelo contribuinte, do facto tributário e da sua expressão quantitativa, é a ela que incumbe a prova da sua verificação, devendo a dúvida ser resolvida pelo tribunal contra ela".

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

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

E tal juízo factual não pode ser alterado, nos termos expostos, por este STA ao que acresce que, conforme se escreveu no citado acórdão de 30-04-03, rec. 241-03, não cabe nos poderes de cognição do STA - artº 21º, nº 4, do ETAF - averiguar e decidir da existência ou não da "fundada dúvida" a que se refere o artº 121º do CPT pois estaria, então, a imiscuir-se no conhecimento de facto, que, conforme já se referiu, não cabe no âmbito do objecto do recurso de revista.

Assim sendo improcedem todas as conclusões do presente recurso.

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

Custas pela impugnante fixando-se em 50% a procuradoria.

Lisboa, 21 de Janeiro de 2004. — *António Pimpão* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Almeida Lopes*.

Acórdão de 21 de Janeiro de 2004.

Assunto:

Poderes de cognição do S.T.A.; Fundada dúvida.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O S.T.A. nos processos inicialmente julgados na 1ª Instância, não sindica matéria de facto.*
- 2 — *Constitui questão de facto, subtraída aos poderes de cognição do S.T.A., a de saber se, face à prova produzida, ocorre ou não dúvida fundada sobre a existência e a quantificação do facto tributário.*

Recurso nº. 1469/03-30, em que são recorrente Fabricor — Indústria de Preparação e Transformação de Cortiças, L.^{da}, recorrida a Fazenda Pública e de que foi Relator o Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

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

Fabricor — Indústria de Preparação e Transformação de Cortiças, L.^{da} inconformada com o acórdão, a fls. 112 e seguintes, do T.C.A., que lhe negou provimento ao recurso que havia interposto da sentença, a fls. 91 e seguintes, do T.T. de 1ª Instância de Setúbal, que lhe julgou improcedente a impugnação deduzida contra a liquidação do

IRC/89, daquela interpôs recurso para este S.T. A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

"I - As guias de remessa não constituem mais do que meros indícios, dos quais não se extrai, mesmo recorrendo a regras técnicas, uma realidade que permita ao tribunal afirmar com convicção que estas correspondem a uma verdade tributária;

II - As guias de remessa, que fundamentaram a liquidação adicional do IRC, não são elementos da contabilidade, mas sim elementos acessórios ou instrumentais, não fazendo parte integrante da contabilidade;

III - A Administração Fiscal cabia demonstrar o fundamental e factualidade que esteve na origem do acréscimo ao lucro tributável que deu origem à liquidação adicional;

IV - Em processo de impugnação judicial, as dúvidas fundadas sobre a matéria tributável quanto à existência e quantificação do acto tributário, são valoradas a favor do contribuinte;

V - As dúvidas existentes, provenientes da divergência entre os originais/duplicados das guias de remessa e as facturas, conduzem à anulação do acto tributário objecto da impugnação;

VI - As referidas divergências, porque cabalmente justificadas e levadas à matéria assente, constituem meras suspeitas ou aparências que não correspondem a verdadeiros elementos de prova;

VII- As divergências em causa, não são indícios suficientemente sólidos para criar a convicção da verdade.

VIII- A douta decisão, omitindo a factualidade provada, pronuncia-se em sentido contrário do que resulta da análise da prova produzida e assente;

IX- Não foi dado como provado quais as quantidades de cortiça que foram vendidas à Manuel Arnaldo Gomes da Silva Ld^a.

X- Ficou assente que as guias eram rasuradas para as quantidades efectivamente vendidas e transportadas;

XI- As guias de remessa não passam de indícios que careciam de confirmação por recurso à análise da estrutura de custos de custos da Manuel Arnaldo Gomes da Silva Ld^a averiguando se foram debitados valores referentes às quantidades de cortiça adquirida e mencionadas nas guias de remessa;

XII- As divergências entre os diversos exemplares das guias de remessa, foram explicadas e constam da matéria assente;

XIII- Resultando, inequivocamente, a dúvida, sobre o que foi dado como certo pela AF ao liquidar o imposto em causa;

XIV- A repercussão do imposto, a sua dedução, a sua contabilização, só pode ser efectuada com base em facturas ou documentos equivalentes;

XV- Ninguém pode ser condenado com base em indícios, nem fiscais ou outros;

XVI- Decidindo como decidiu, o Douto Acórdão violou os seguintes preceitos legais: artigo 35º, nº 5, do CIVA, artigos 15º, 16º, 17º, 23º, 46º e 51º do IRC, o artigo 668º, do CPC, e ainda os artigos 20º, n.ºs 4 e 5, 104º, nº 2, 112º e 116º. da Constituição da República Portuguesa".

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Ex.^{mo} Magistrado do Mº. Pº., junto deste S.T.A., foi de parecer que o recurso não merece provimento, não só porque o acórdão recorrido fez boa interpretação da lei aplicável como ainda porque esta formação não conhece, por força do art. 21º, nº 4, do ETAF, da matéria de facto.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

Nas alegações, sob os n.ºs 47.º, a 49.º, e conclusão VIII, vem arguida a nulidade do acórdão, pois que, alega a recorrente, fixa factos que, forçosamente, conduzem a solução jurídica diferente da que foi proferida.

Para tanto, sustenta-se a recorrente nos factos inscritos sob os n.ºs 4 e 5 do probatório fixado pela 1.ª Instância e que o acórdão transcreveu.

Os referidos factos são os seguintes:

4- Era prática daquele comprador (Manuel Arnaldo Gomes da Silva, Ld.ª) encomendar uma determinada quantidade, mas depois quando passava a levantar a mercadoria levar uma quantidade inferior por causa da falta de espaço no camião.

5- Nestes casos, os originais e duplicados das guias de remessa que acompanhavam a mercadoria eram também corrigidos para as quantidades efectivamente transportadas.

A este propósito, refere o acórdão recorrido:

“... os depoimentos das duas primeiras testemunhas inquiridas... confirmam, não a tese da impugnante, mas sim da AF, ou seja que tendo sido fiscalizadas por diversas vezes, durante o transporte da cortiça pelos agentes das autoridades policiais, sempre as quantidades carregadas conferiam com as guias que as acompanhavam. Ou seja, os originais/duplicados dessas guias que acompanhavam as mercadorias estavam em conformidade com as quantidades efectivamente transportadas e transaccionadas.

Quanto às duas outras testemunhas inquiridas, a primeira supõe-se que empregada da impugnante, já que dos autos não consta a razão da ciência sobre os factos a que depôs, e a segunda, por ser seu encarregado geral, como declarou, vem corroborar a tese da impugnante, de que a quantidade de cortiça efectivamente carregada era a constante dos triplicados que estavam preenchidos e que eram corrigidos na altura do carregamento, conforme a carga fosse ou não do total anteriormente acordado, sendo os transportadores nessa altura alertados para corrigirem também, em conformidade, os respectivos originais/duplicados, desta forma quando impostas a desconformidade existente nesses documentos aos próprios transportadores.

Contudo esta tese avançada por estas duas testemunhas não é de corroborar pelo seguinte ...”

Face ao antecedente relato, forçoso é concluir que o T.C.A., procedendo ao exame crítico da prova testemunhal, considerou não só não se confirmar a tese da impugnante, por não ser de corroborar o depoimento em que assentava, mas ainda que se confirmava a tese da AF, ou seja, que, nas diversas acções de fiscalização efectuadas durante o transporte de cortiça, sempre as quantidades carregadas conferiam com as guias que as acompanhavam.

O que significa que o T.C.A., no âmbito dos seus poderes de cognição quanto à matéria de facto, considerou não provada a factualidade que a 1.ª Instância havia inscrito sob os n.ºs 4 e 5 do probatório.

Assim, a analisado o probatório, extirpado da matéria atrás referida, fácil é concluir não ocorrer a alegada contradição entre os fundamentos e a decisão e, por isso, não enferma o acórdão recorrido da nulidade a que alude o art. 668.º, n.º 1, al. c), do C.P. Civil.

Posto isto e analisando as conclusões do recurso, desde logo resulta que a inconformação da recorrente radica, fundamentalmente, no juízo probatório efectuado pelas instâncias, tudo em ordem a preleceza fundada da dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário.

Porém, este S.T.A., como decorre dos arts. 21.º, n.º 4, e 32.º, n.º 1, al. b), do E.T.A.F. e 280.º, n.º 1, do C.P.P.T., não syndica matéria de facto nos processos, como o presente, inicialmente julgados pela 1.ª Instância, pois que os seus poderes de cognição se circunscrevem à matéria de direito.

Por outro lado, “saber se perante a prova produzida, há dúvidas sobre a existência de um facto tributário é uma questão essencialmente de facto, quando não envolver a aplicação de qualquer norma jurídica, deverá considerar-se estar fora dos poderes de cognição dos tribunais com menos poderes de revista, como é o caso do Supremo Tribunal Administrativo nos recursos interpostos em processos iniciados nos tribunais tributários de 1.ª instância (art. 21.º n.º 4 do E.T.A.F.)” (v. Jorge de Sousa, *C.P.P.T.*, 4.ª ed., pag. 449, e o Ac. S.T.A. de 13/11/02, rec. 1015/02-30).

Em suma, não ocorre a apontada nulidade e a este S.T.A. é vedado apreciar questões de facto, nomeadamente, a de saber se existe dúvida fundada sobre a existência e quantificação do facto tributário.

Improcedem, pois, todas as conclusões do recurso e não se mostram violados os preceitos legais apontados como tal, nomeadamente, os de cariz constitucional, cuja violação, de resto, não se descortina face ao quadro conclusivo traçado pela recorrente.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso. Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 50%.

Lisboa, 21 de Janeiro de 2004. — *Fonseca Limão* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 21 de Janeiro de 2004.

Assunto:

Incompetência do STA em razão da hierarquia. Questão de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Se nas conclusões das alegações de recurso são vertidos factos (não levados ao probatório) é competente para dele conhecer o Tribunal Central Administrativo e não o STA, independentemente do relevo de tais factos na solução jurídica.

II — Na verdade, a competência do Tribunal, em razão da hierarquia, tem a ver com o quid disputatum e não com o quid decisiu.

Recurso n.º 1605/03-30; Recorrente: José Manuel Baptista Coelho; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º JuiZ Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. José Manuel Baptista Coelho, identificado nos autos, opôs-se, junto do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Évora, a uma execução fiscal que lhe foi instaurada.

O M.^{mo} Juiz daquele Tribunal rejeitou liminarmente a oposição, por extemporaneidade.

Inconformado, o oponente trouxe recurso para este Supremo Tribunal. Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

a) Tendo as dívidas para efeitos fiscais sido contraídas em 31 de Dezembro de 1990 e não tendo o recorrente sido chamado a intervir no respectivo processo nem nenhum dos restantes devedores as mesma encontram-se caducadas e prescritas.

b) A caducidade e a prescrição constituem excepções que importam a absolvição da instância.

c) A caducidade e a prescrição não estão sujeitas a prazo de arguição.

d) A exigência de pagamento de dívidas prescritas e caducadas constitui ilegalidade a ser apreciada pelo Supremo Tribunal Administrativo.

e) A sentença sob recurso proferida pelo Tribunal Tributário de 1.^a instância de Beja violou o disposto nos arts. 45.º e 48.º da LGT.

f) A sentença não explicita o valor da dívida e dos juros.

g) A sentença não tomou em linha de conta o pagamento da quantia de 2.049.122\$00 resultante de graduação de créditos.

Neste STA, o EPGA defende que o recurso versa matéria de facto, pelo que este Supremo Tribunal é hierarquicamente incompetente para dele conhecer.

O recorrente discorda.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. Importa liminarmente decidir a questão prévia suscitada pelo Ex.^{mo} Magistrado do MP.

Na verdade, o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria (vide arts. 101.º e 102.º do C. P. Civil, 45.º do CPT, 5.º do ETAF, e 2.º e 3.º da LPTA), prejudicando, se procedente, a apreciação e julgamento de todas as restantes questões suscitadas no recurso.

Vejamus então.

Dispõe o art. 32.º, al. b), do ETAF:

«Compete à Secção de Contencioso Tributário conhecer:

(...);

«b) Dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1.^a Instância com exclusivo fundamento em matéria de direito.»

Quer isto significar que, se o recurso versar unicamente matéria de direito, este Supremo Tribunal será competente para o apreciar.

Porém, se o recurso envolver a apreciação de matéria de facto, não será este Supremo Tribunal o competente mas sim a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, face ao disposto no art. 41.º, n.º 1, al. a), do ETAF.

O EPGA suscita, como vimos, a questão da incompetência, em razão da hierarquia, deste Supremo Tribunal.

Vejamus então.

Escreveu o EPGA no seu douto parecer:

”Nas conclusões a) e g) das suas alegações, o recorrente afirma factos que o M.^{mo} Juiz *a quo* não estabeleceu, nem, por qualquer forma considerou na decisão recorrida”.

Vejamus então.

Pois bem.

Estamos realmente perante afirmações de facto.

Mais.

O facto referido na alínea a) das conclusões das alegações de recurso está até em contradição com um facto que o M.^{mo} Juiz estabeleceu no despacho sob recurso.

Na verdade, e nessa conclusão, o recorrente refere expressamente que não foi chamado a intervir no respectivo processo.

Ora, o Mm. Juiz deu como provado exactamente o contrário, ou seja, consignou no seu despacho que ”o ora oponente foi citado pessoalmente naquela execução no dia 13 de Dezembro de 2002”.

Logra pois êxito a questão prévia suscitada pelo Ilustre Magistrado do MP.

Há assim efectivamente matéria de facto a apreciar no recurso.

Do exposto, é legítimo pois concluir-se que o recurso versa também matéria de facto.

E como, por outro lado, a competência do Tribunal se afere pelo *quid disputatum* e não pelo *quid decisum* importa apreciar aquela matéria de facto. E isto independentemente dessas questões de facto serem ou não relevantes para a solução jurídica da causa. É que o Tribunal *ad quem* define primeiro a sua competência em face das conclusões das alegações, e, só depois de definida a sua competência é que, se competente, avança para a solução da questão que lhe é posta.

Assim, e porque o recurso versa também matéria de facto, não é este Supremo Tribunal o competente para o apreciar, mas sim o Tribunal Central Administrativo, face aos normativos legais atrás citados.

3. Face ao exposto, acorda-se em julgar este Supremo Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso interposto.

Custas pelo recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 130 euros e a procuradoria em 50%, sem embargo do apoio judiciário concedido.

lisboa, 21 de Janeiro de 2004. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz* (voto a decisão com fundamento em que o recorrente invoca factos omissos na decisão recorrida, cujo apuramento é indispensável à decisão do objecto do recurso).

Acórdão de 21 de Janeiro de 2004.

Assunto:

”Taxa” sobre a comercialização de produtos de saúde. Constitucionalidade. Conformidade com o direito comunitário.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — A ”taxa” sobre a comercialização de produtos de saúde a favor do Infarmed é um verdadeiro imposto.

2 — O n.º 3 do art. 72.º da Lei n.º 3-B/2000, de 4/Abril, ao determinar a base de incidência do tributo não desrespeita a reserva de lei formal da Assembleia da República.

- 3 — *A circular 1/2000, do INFARMED, porque não se trata de lei que crie qualquer acto legislativo ou confira o poder de, com eficácia externa, interpretar, integrar, modificar, suspender ou revogar qualquer preceito, não viola o art. 112º, nº 6, da C.R.P.*
- 4 — *A dita circular bem como o impresso "Declaração de Vendas" do mesmo Instituto, por se tratarem de regulamentos executivos e instrumentais, inseridos no processo de cobrança, escapam à previsão do artº 103º, nº 2, da C.R.P. .*
- 5 — *A referida "taxa", porque não consubstancia um imposto sobre o volume de negócios não é proibida pelo direito comunitário (art. 33º da Directiva 77/388/CEE).*

Recurso: 1637/03-30. Recorrente: Johnson & Johnson, Lda; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

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

Johnson & Johnson Lda, inconformada com a sentença do Ex.^{mo} Juiz do T.T. de 1ª Instância de Lisboa, a fls. 85 e seguintes, dela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

1. A denominada "taxa de comercialização de produtos de saúde" corresponde a um verdadeiro imposto, devendo como tal respeitar as exigências do princípio da legalidade em matéria de impostos, decorrentes do art. 103º, nº 2, da Constituição da República Portuguesa, designadamente, a respectiva criação, taxa e incidência deverão constar de lei formal.

2. O art. 72º da Lei nº 3-B/2000, de 4 de Abril, que criou a "taxa sobre comercialização de produtos de saúde", é materialmente inconstitucional, uma vez que não define a base de incidência objectiva do imposto criado.

3. O conceito geral de preço de venda ao consumidor final dos produtos de saúde, no qual se baseia a incidência objectiva do imposto em causa, não é passível de ser concretizado pelos respectivos sujeitos passivos, no momento de efectuar a autoliquidação do imposto, o que torna a sua base de incidência objectiva indeterminável.

4. Não existe qualquer elemento interpretativo relativo ao art. 72º da Lei 3-B/2000 que permita sustentar a necessidade de uma interpretação correctiva do mesmo, no sentido de considerar que a sua base de incidência objectiva diria respeito às quantidades de produtos de saúde vendidas, ao preço de venda praticado pelos respectivos sujeitos passivos, e não ao preço de venda praticado perante o consumidor final, tal como expressamente resulta daquele preceito.

5. A redacção do nº 3 do art. 72º da Lei 3-B/2000 assentou no facto de o legislador, confessadamente inspirado na taxa de comercialização de medicamentos, "ter importado" o esquema de funcionamento desta última, sem se aperceber que, ao fazê-lo, estava a criar um imposto cuja base de incidência não é determinável pelos respectivos sujeitos passivos, dado não existir, no que respeita aos produtos de saúde, um regime de preços fixos que permita saber, a priori, o preço de venda ao consumidor final.

6. A incidência da "taxa sobre comercialização de produtos de saúde" foi proposadamente definida pelo legislador com base no preço de venda ao consumidor final, não tendo existido aqui qualquer lapso deste último.

7. O n.º 2 do art. 9º do Código Civil não permite que seja considerado pelo intérprete "o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expressa".

A mera referência ao preço de venda praticado pelos sujeitos passivos do tributo em causa efectuado na "Nota Justificativa" da criação deste último não pode fundar uma interpretação correctiva do art. 72º da Lei nº 3-B/2000, já que não existe qualquer suporte ainda que mínimo, no texto legal.

9. A Circular nº 1/2000 do INFARMED, bem como o modelo de "Declaração de Vendas" estabelecido por despacho do Conselho de Administração deste Instituto, são inconstitucionais, por violação directa da reserva de lei formal prevista no art. 103º, nº 2, da Constituição da República Portuguesa.

10. O acto de autoliquidação da "taxa sobre comercialização de produtos de saúde" praticado pela Johnson é também inconstitucional, uma vez que se funda numa base de incidência inconstitucionalmente criada pelo Infarmed.

11. A Circular nº 1/2000 do INFARMED nunca poderia arrogar-se o poder de, com eficácia externa, interpretar o art. 72º da Lei nº 3-B/2000, sob pena de assim se violar o disposto no n.º 6 do art. 112º da CRP.

12. A "taxa sobre comercialização de produtos de saúde" consubstancia um imposto sobre o volume de negócios, nessa medida violando o disposto no art. 33º da Directiva nº 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio de 1977, na redacção que lhe foi dada pela Directiva nº 91/680/CEE, do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991.

13. A expressão "tendo por referência o preço de venda ao consumidor final" não surge de forma subordinada, como mero limite, no texto do n.º 3 do artigo 72º da Lei nº 3-B/2000, mas antes como a própria definição da base de incidência objectiva do imposto, já que o que se afirma é que esta última corresponde à aplicação da taxa estabelecida sobre o volume de vendas dos sujeitos passivos, calculado por referência, não ao preço por este praticado, mas antes ao preço de venda ao consumidor final.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Ex.^{mo} Magistrado do Mº Pº, junto deste S.T.A., louvando-se em jurisprudência que cita, foi de parecer que o recurso não merece provimento.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

Nos termos dos arts. 713º, nº 6, e 726º do C.P.Civil, remete-se para a matéria de facto fixada na decisão recorrida.

É já vasta a jurisprudência deste S.T.A. quanto às questões que vêm suscitadas, sendo disso exemplo os Acs. de 4/Junho/03, rec. 61/03, 9/7/03, rec. 493/03, 22/10/03, rec. 438/03, e 29/10/03, recs. 1060/03 e 1061/03, pelo que, não havendo razões para daquela divergir e em obediência ao disposto no artº 8º, nº 3, do C. Civil, a seguiremos de perto, tento mais quanto é certo que as partes são as mesmas e idênticas as questões a resolver.

Na esteira de tal corrente jurisprudencial e encurtando razões, reffer-se, desde já, que o tributo previsto no art. 72º da Lei 3-B/2000

(Orçamento de Estado para 2000) é, apesar do "nomen juris" um verdadeiro imposto e não uma taxa pois que lhe falta a sinalagma, bilateralidade ou correspectividade próprias desta.

Vejamos agora a conformidade constitucional do art. 72.º, n.º 3, da Lei 3-B/2000, que assim dispõe:

A taxa sobre comercialização dos produtos de saúde incide sobre o volume de vendas de cada produto, tendo por referência o respectivo preço de venda ao consumidor final, constituindo receita própria daquele instituto e sendo o seu valor pago, mensalmente, com base nas declarações de vendas mensais, nos termos e com os elementos a definir pelo mesmo instituto.

Daqui decorre que a incidência real se concretiza no volume de vendas de cada produto e que a referência ao preço de venda ao consumidor final, longe de estabelecer um factor de incidência real, apenas representa um valor de referência limite.

Por outro lado, a parte final do transcrito inciso apenas se refere ao pagamento do tributo e, assim, a dita circular bem como o impresso "declaração de vendas" constituem mero regulamento executivo e instrumental, inseridos no processo de cobrança assim escapando à previsão dos arts. 103, n.º 2, e 165.º, n.º 1, al. i), da C.R.P. (v. Ac. T.C. n.ºs 205/87 e 461/87, in *A.T.C.*, 9.º vol., pag. 209 e 10.º vol., pag. 181, respectivamente).

De resto, a circular n.º 1/2000, na medida em que se trata de um regulamento executivo e instrumental, inserido no processo de cobrança, de forma alguma interpreta o citado art. 72.º da Lei 3-B/2000 e, por isso, não viola o art. 112.º, n.º 6, da C.R.P., tanto mais quanto é certo que não se trata de lei que crie qualquer acto legislativo ou confira a acto de outra natureza o poder de, com eficácia externa, interpretar, integrar, modificar, suspender ou revogar qualquer preceito.

Em suma, foi respeitada a reserva de lei formal da A.R. pois que se concretizou a base de incidência do tributo, não se mostrando, assim, violado o art. 103.º n.º 2 da C.R.P.;

de igual modo, não se mostra violado o art. 112.º, n.º 6, do diploma fundamental.

Mas será que a dita "taxa" consubstancia um imposto sobre o volume de negócios, proibido pelo art. 33.º da Directiva 77/388/CEE?

Como se afirmou no Ac. S.T.A. de 4/6/03, rec. 61-03/30, atrás referido, a imposição em causa não se aplica de maneira geral mas apenas a certos produtos (de saúde);

não é proporcional ao respectivo preço;

não é cobrada em cada fase do processo de produção e distribuição mas apenas sobre o volume de vendas dos produtores e importadores; finalmente, não é aplicável ao valor acrescentado dos produtos.

Assim, o tributo em questão, por não possuir essas características, não é um imposto sobre o volume de negócios e, por isso, não viola o art. 33.º da dita Directiva, tal como foi interpretado pelo T.J.C.E. (v. Acs. 17/Set/97, proc. C-28/96 - Fricarnes, S.A., e proc. C-347/95 - Ucal; de 26/6/97, Careda S.A., *Col. Jurisprudência*, I, pag. 3734 e de 13/07/97 - Solisnor, S.A., in *ob. cit.* I, pag. 5053)

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso. Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 50%.

Lisboa, 21 de Janeiro de 2004. — *Fonseca Limão* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 21 de Janeiro de 2004.

Assunto:

INFARMED — taxas sobre comercialização de produtos de saúde - art. 72.º da Lei 3-B/2000 (Orçamento do Estado para 2000). Natureza jurídica. Impostos. Taxas. Incidência Princípio da determinabilidade. Impostos sobre o volume de negócios. art. 33.º da Directiva 77/388/CEE, do Conselho (6ª Directiva).

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *As "taxas sobre comercialização de produtos de saúde", previstas no art. 72.º da Lei 3-B/2000 (Orçamento do Estado para 2000) são verdadeiros impostos — que não taxas — pois que constituem prestações pecuniárias, sempre coactivas, sem carácter de sanção, exigidas por um ente público com vista à realização de fins públicos, inexistindo o vínculo sinalagmático característico daquelas.*
- 2 — *Incidindo sobre o volume de vendas de cada produto e sendo o seu valor pago mensalmente com base nas declarações de venda mensais, a referência, no n.º 3 do mesmo normativo, ao "respectivo preço de venda ao consumidor final" surge apenas de modo subordinado, não constituindo mais do que mero limite à tributação.*
- 3 — *Pelo que não há ofensa do disposto no art. 103.º, n.º 2, da Constituição, já que tal incidência aparece ali suficientemente densificada e concretizada, nos respectivos termos — princípio da determinabilidade.*
- 4 — *Aquele inciso normativo não padece, pois, de inconstitucionalidade por ofensa ao mesmo preceito constitucional.*
- 5 — *As imposições em causa não são proibidas pelo art.º 33.º da 6ª Directiva, 77/388/CEE, do Conselho, de 17/05/77, na redacção da Directiva n.º 91/680/CEE, do Conselho, de 16Dez91, por não constituírem impostos sobre o volume de negócios, na acepção da mesma, já que não oneram a circulação dos bens e dos serviços de modo comparável ao do IVA.*

Recurso n.º 1638/03-30. Recorrente: Johnson & Johnson L.^{da}; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Brandão de Pinho.

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

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por Johnson & Jonhson, Lda, da sentença do Tribunal Tributário de primeira instância de Lisboa, proferida em 11-06-03, que julgou improcedente a impugnação judicial pela mesma deduzida contra o acto de auto-liquidação da taxa incidente sobre a comercialização de produtos de saúde, relativa a Maio de 2000, no montante de 514.060\$00.

Fundamentou-se a decisão em que, estando embora em causa um imposto, não se verifica a respectiva indeterminabilidade nem a con-

seuente violação dos princípios da legalidade e da tipicidade que enformam o sistema fiscal, nem o de reserva de lei formal, já que o art. 72.º, n.º 3, da Lei n.º 3-B/00, de 04 de Abril, deve ser interpretado correctivamente, compreendendo-se a expressão “tendo por referência o respectivo preço de venda ao consumidor final”, “pelo decalque de redacção da taxa sobre a comercialização de medicamentos”, sendo, pois, irrelevante a dissonância já, aliás, significativa e posteriormente corrigida”, “quer nas seguintes previsões de autorização dos sucessivos Orçamentos de Estado, quer quando finalmente foi emitido o D.L. n.º 312/2002, de 20 de Dezembro”, ainda que se não possa ver aí qualquer fenómeno de interpretação autêntica; finalmente, também não há violação do direito comunitário Directiva 77/988/CEE, do Conselho, de 17-05-77, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 91/680/CEE, do Conselho, de 16-12-91 — de acordo com a jurisprudência do TJCE, que cita, pois que não existe qualquer discriminação de nacionalidade dos sujeitos nas trocas internas ou intra-comunitárias, nem qualquer distinção de encargo que onera, de igual modo, os respectivos produtos.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

1. A denominada “taxa sobre comercialização de produtos de saúde” corresponde a um verdadeiro imposto, devendo como tal respeitar as exigências do princípio da legalidade em matéria de impostos, decorrentes do artigo 103.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa, designadamente, a respectiva criação, taxa e incidência deverão constar de lei formal.

2. O artigo 72.º da Lei n.º 3-B/2000, de 4 de Abril, que criou a “taxa sobre comercialização de produtos de saúde”, é materialmente inconstitucional, uma vez que não define a base de incidência objectiva do imposto criado.

3. O conceito geral de preço de venda ao consumidor final dos produtos de saúde, no qual se baseia a incidência objectiva do imposto em causa, não é passível de ser concretizado pelos respectivos sujeitos passivos, no momento de efectuar a autoliquidação do imposto, o que torna a sua base de incidência objectiva indeterminável.

4. Não existe qualquer elemento interpretativo relativo ao artigo 72.º da Lei n.º 3-B/2000 que permita sustentar a necessidade de uma interpretação correctiva do mesmo, no sentido de considerar que a sua base de incidência objectiva diria respeito às quantidades de produtos de saúde vendidas, ao preço de venda praticado pelos respectivos sujeitos passivos, e não ao preço de venda praticado perante o consumidor final, como expressamente resulta daquele preceito.

5. A redacção do n.º 3 do artigo 72.º da Lei n.º 3-B/2000, assentou no facto de o legislador, confessadamente inspirado na taxa de comercialização de medicamentos, ter “importado” o esquema de funcionamento desta última, sem se aperceber que, ao fazê-lo, estava a criar um imposto cuja base de incidência não é determinável pelos respectivos sujeitos passivos, dado não existir, no que respeita aos produtos de saúde, um regime de preços fixos que permita saber, a priori, o preço de venda ao consumidor final.

6. A incidência da “taxa sobre comercialização de produtos de saúde” foi propositadamente definida pelo legislador com base no preço de venda ao consumidor final, não tendo existido aqui qualquer lapso deste último.

7. O n.º 2 do artigo 9.º do Código Civil não permite que seja considerado pelo intérprete “o pensamento legislativo que não tenha

na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso”.

8. A mera referência ao preço de venda praticado pelos sujeitos passivos do tributo em causa efectuada na “Nota Justificativa” da criação deste último não pode fundar uma interpretação correctiva do artigo 72.º da Lei n.º 3-B/2000, já que não existe qualquer suporte, ainda que mínimo, no texto legal.

9. A Circular n.º 1/2000 do INFARMED, bem como o modelo de “Declaração de Vendas” estabelecido por despacho do Conselho de Administração deste Instituto, são inconstitucionais, por violação directa da reserva de lei formal prevista no artigo 103.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa.

10. O acto de autoliquidação da “taxa sobre comercialização de produtos de saúde” praticado pela Johnson é também inconstitucional, uma vez que se funda numa base de incidência inconstitucionalmente criada pelo Infarmed.

11. A Circular n.º 1/2000 do INFARMED nunca poderia arrogar-se o poder de, com eficácia externa, interpretar o artigo 72.º da Lei n.º 3-B/2000, sob pena de assim se violar o disposto no n.º 6 do artigo 112.º da CRP.

12. A “taxa sobre comercialização de produtos de saúde” consubstancia um imposto sobre o volume de negócios, nessa medida violando o disposto no artigo 33.º da Directiva n.º 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio de 1977, na redacção que lhe foi dada pela Directiva n.º 91/680/CEE, do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991.

13. A expressão “tendo por referência o preço de venda ao consumidor final” não surge de forma subordinada, como mero limite, no texto do n.º 3 do artigo 72.º da Lei n.º 3-B/2000, mas antes como a própria definição da base de incidência objectiva do imposto, já que o que se afirma é que esta última corresponde à aplicação da taxa estabelecida sobre o volume de vendas dos sujeitos passivos, calculado por referência, não ao preço por estes praticado, mas antes ao preço de venda ao consumidor.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Ex.º magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, perante a jurisprudência uniforme do S.T.A., que cita: “Justificando-se a sua confirmação pela excelência da argumentação e pela necessidade de observância do princípio da interpretação e aplicação uniforme do direito em casos que mereçam tratamento análogo.”

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

Em sede factual vem apurado que:

1 — A impugnante liquidou e fez entrega de 514.060\$00, por depósito a favor do INFARMED, dentro da data limite de pagamento de 20/08/2000, a título de “taxa sobre a comercialização dos produtos de saúde” prevista no art. 72.º da Lei 3-B/2000, de 04/04 (OE 2000), com referência ao mês de Maio de 2000 (cfr. docs. juntos com a p. i.).

2 — A dita taxa, a que estão sujeitos os produtores e importadores, ou seus representantes, de produtos farmacêuticos homeopáticos, dispositivos médicos não activos e dispositivos médicos para diagnóstico in vitro (0,4%), cosméticos e produtos de higiene corporal (0,2%), é destinada ao sistema de garantia da qualidade e segurança de utilização daqueles produtos, à realização de estudos de impacte social e acções de formação para os agentes de saúde e consumidores, a

realizar pelo INFARMED — art.º 72.º da Lei 3-B/2000, de 04/04 (OE 2000).

3 — O INFARMED emitiu a Circular n.º 1/2000, de 10/5/2000, com o seguinte teor (cfr. doc. junto com a p. i):

«Assunto. - Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde Com o objectivo de melhor apoiar o preenchimento dos formulários oportunamente dirigidos a V.Ex.^a, facultamos os seguintes esclarecimentos adicionais sobre o assunto epigrafado:

1. A taxa sobre a comercialização de produtos de saúde é devida pela entidade responsável pela colocação dos produtos no mercado nacional, que só em casos excepcionais será a entidade que vende ao consumidor/utilizador final.

2. A taxa é, pois, devida uma única vez, no circuito de comercialização do mesmo produto.

3. A taxa incide sobre vendas efectuadas a partir de 1 de Janeiro de 2000.

4. Os produtos abrangidos pela taxa encontram-se previstos nos seguintes diplomas:

Cosméticos e produtos de higiene corporal: art. 2.º do Dec-Lei n.º 296/98, de 25/09;

Dispositivos Médicos Não Activos: Dec-Lei n.º 273/95, de 23/10;

Dispositivos Médicos para Diagnóstico *in vitro*: art. 2.º do Dec-Lei n.º 306/97, de 11/11;

Produtos Farmacêuticos Homeopáticos: art. 4.º do Dec-Lei n.º 94/95, de 9/05.

5. A taxa não incide sobre produtos exportados.

(...)

4 — O mesmo Instituto comunicou por diversas vezes qual o modelo de Declaração de Vendas e Guia de Depósitos (cfr. docs. de fls. 23 e segs. e docs. junto com a p. i).

5 — *Revista de Legislação e Jurisprudência* E expressou o entendimento de que os responsáveis económicos sujeitos ao pagamento da denominada taxa ficavam obrigados a liquidar com base no respectivo volume de vendas, apenas em casos excepcionais se atendendo ao preço de venda do consumidor final (cfr. docs. de fls. 23 e ss.).

6 — A liquidação assim feita obedeceu à Circular n.º 1/2000, de 10/5, emitida pelo INFARMED, e seu modelo de “Declaração de Vendas”, e com base no respectivo volume de vendas (cfr. docs. juntos com a p. i.).

Vejam, pois:

O conceito de taxa tem sido alvo de larga explanação doutrinal e jurisprudencial, podendo hoje terem-se por definidos, com suficiente base dogmática, os seus elementos essenciais.

Assim, Teixeira Ribeiro, define-a “como a quantia coactivamente paga pela utilização individualizada de bens semi-públicos, ou como o preço autoritariamente fixado por tal utilização” — cfr. *RLJ* 117-294.

E o parecer da P.G.Rep. de 15/Dez/91 in *D.Rep.*, II de 04-06-93, reproduzindo o parecer n.º 64/80, tal como o Ac. deste Tribunal, de 10/Fev/83 in *Acd. Doutr.* 257-579, sustentam ser a taxa “o preço autoritariamente estabelecido, pago pela utilização individual de bens semi-públicos, tendo a sua contrapartida uma actividade do Estado ou de outro ente público, especialmente dirigida ao obrigado ao pagamento”. Para Alberto Xavier, *Manual de Direito Fiscal*, pág. 42/43, as taxas individualizam-se “no terreno mais vasto dos tributos, por revestirem carácter sinalagmático, não unilateral, o qual, por seu

turno, deriva funcionalmente da natureza do acto constitutivo das obrigações em que se traduzem e que consiste ou na prestação de uma actividade pública ou na utilização de bens do domínio público, ou na remoção de um limite jurídico à actividade dos particulares”.

Para Sousa Franco, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, págs. 491 e segs., “a taxa é uma prestação tributária (ou tributo) que presuppõe ou dá origem a uma contra-prestação específica, resultante de uma relação concreta (que pode ser ou não de benefício) entre um contribuinte e um bem ou serviço público, isto é, trata-se de uma receita pública ligada a relações normalmente de utilidade, entre quem é obrigado a pagá-la e um serviço ou bem público”.

Assim, temos como elementos essenciais do conceito de taxa: prestação pecuniária imposta coactiva ou autoritariamente; pelo Estado ou outro ente público; sem carácter sancionatório; utilização individualizada pelo contribuinte, solicitada ou não; de bens públicos ou semipúblicos; com contrapartida numa actividade do credor especialmente dirigida ao mesmo contribuinte.

Essencialmente, a taxa distingue-se do imposto pela bilateralidade ou unilateralidade do tributo, respectivamente: aquela, ao contrário deste, supõe a existência de corresponsabilidade entre duas prestações;

a primeira a pagar pelo utente do serviço e a deste, a prestar pelo Estado ou outra entidade pública.

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

Ora, nos termos do preâmbulo do Dec-Lei 455/99, de 18Nov, que regula a orgânica e funcionamento do Infarmed, a criação do instituto procurou responder às necessidades “de assegurar um elevado nível de protecção da saúde pública em matéria de medicamentos e produtos de saúde e de desenvolver a informação ao público” bem como “reforçar as regras e o controlo dos produtos sanitários que passarão a designar-se por produtos de saúde, em termos de protecção de saúde pública”.

Pelo que o seu art. 6.º lhe atribuiu, como refere a impugnante, “a prossecução de atribuições nos domínios de avaliação, autorização, disciplina, inspecção e controlo da produção, distribuição, comercialização e utilização de medicamentos de uso humano e veterinários, incluindo os medicamentos à base de plantas e homeopáticos, e de produtos de saúde, nos termos da respectiva legislação específica, incumbindo-lhe especialmente, entre outras actividades - seu n.º 3:

al. a) contribuir para a formulação da política geral de saúde, designadamente na definição e execução de políticas de produtos de saúde.

(...)

(al. c) garantir a qualidade dos produtos de saúde.

(...)

al. e) assegurar o acesso dos profissionais de saúde e dos consumidores às informações necessárias à utilização racional dos produtos de saúde.

al. f) assegurar sistemas de vigilância dos produtos de saúde.

Por sua vez, o n.º 1 do art. 72.º da Lei 3-B/2000 que criou a taxa em causa, refere destinar-se a mesma “ao sistema de garantia da

qualidade e segurança de utilização daqueles produtos, à realização de estudos de impacto social e acções de formação para os agentes de saúde e consumidor, a realizar pelo INFARMED”.

Trata-se, assim, fundamentalmente, de concretizar a protecção da saúde pública, defendendo-a e promovendo-a, nos termos constitucionais - art. 64.º-, o que passa nomeadamente por assegurar a garantia de que os produtos de saúde se encontram conformes às exigências legais.

Assim, os seus beneficiários directos não são os respectivos importadores ou produtores mas os cidadãos utentes ou consumidores ou, reproduzindo os dizeres da impugnante, ora recorrida, “a comunidade” — beneficiária directa do sistema.

Pelo que não pode afirmar-se a existência de uma vantagem específica para o devedor individualmente considerado, surgida da correspondente actividade pública e, assim, da contraprestação de um serviço prestado com vantagens imediatas para os a ela sujeitos.

Pelo contrário, está-se perante uma forma de financiar uma actividade do Estado vocacionada para a satisfação de necessidades públicas em geral: garantia da qualidade e segurança de utilização dos respectivos produtos e realização dos ditos estudos e acções de formação.

Não se verificando, pois, no caso os referidos elementos definidores da taxa, nomeadamente a predita relação bilateral ou sinalagmática, a correspectividade entre as duas prestações: a paga pelo utente do serviço público e a prestada pelo Infarmed.

Por outro lado, não pode ver-se, no tributo em causa, uma qualquer remoção, por parte do Instituto, de um obstáculo jurídico à actividade da Johnson — cfr. art. 44.º, n.º 2, da LGT.

Tal modalidade é própria das chamadas autorizações e licenças, o que não é patentemente o caso — cfr. Casalta Nabais, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, pág. 260:

“No concernente às taxas devidas por licenças ... apenas estamos perante taxas quando o limite ou obstáculo levantado à actividade dos particulares, por cujo acto administrativo de remoção se cobra a respectiva taxa, constitua um limite ou obstáculo substantivo, atinente sobretudo à concretização e realização prática da liberdade individual e à sua articulação com os interesses públicos de ordem geral” pág. 262/3.

Ora o tributo em causa é de pagamento mensal, não antecedendo sequer o exercício da actividade.

Nada tendo, assim, a ver com qualquer autorização para a impugnante exercer a sua actividade.

Pelo que a imposição em causa é de qualificar como um imposto ou, ao menos, como um, tributo que, dada a sua natureza, há-de ter um tratamento constitucional semelhante.

Cfr., aliás, em situação algo idêntica e, por todos, os Acđs TC de 16Fev00 in *Acórdão do Tribunal Constitucional* vol. 46.º, págs. 21 e segs. e do STA de 24/11/99, Rec. 18.911, 28/04/99, Rec. 18.911, 28/4/99, Rec. 21.843, e 24/3/99, Rec. 21.649.

Está, assim, sujeita ao disposto no art. 103.º, n.º 2, da Constituição, devendo a lei delimitar, nomeadamente, a respectiva incidência, em termos da sua determinabilidade, assegurando aos interessados um suficiente grau de densificação — cfr., Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 2ª edição, pág. 142.

Ora, o n.º 3 do referido art. 72.º dispõe que “a taxa incide sobre o volume de vendas de cada produto, tendo por referência o respectivo

preço de venda ao consumidor final ...e sendo o seu valor pago mensalmente com base nas declarações de vendas mensais, nos termos e com os elementos a definir pelo mesmo Instituto”.

Assim, a incidência real concretiza-se “no volume de vendas” de cada produto e o seu valor é pago mensalmente com base nas respectivas, “vendas mensais”.

Certo que deve ter por referência, “o preço de venda ao consumidor final”, mas tal aparece apenas de modo subordinado, de um mero “valor de referência limite”.

Se se quisesse erigir como factor de incidência real o preço de venda ao consumidor final, a lei não se teria referido ao volume de vendas e às respectivas declarações de venda.

Pelo que a dita circular e o impresso “declaração de vendas” surgem como mero regulamento executivo e instrumental.

A parte final do dito inciso normativo refere-se apenas ao pagamento do tributo, cujos termos e elementos serão definidos pelo Instituto, a entidade credora: nenhum elemento de incidência resta, pois, para o Regulamento.

Quanto à violação do direito comunitário: art. 33.º da Directiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17Mai77, na redacção da Directiva n.º 91/680/CEE do Conselho, de 16Dez91. Tal directiva impede a manutenção ou a introdução, por um estado membro, de encargos com as características de impostos sobre o volume de negócios.

Dispõe aquele normativo:

«Salvo o disposto noutras normas comunitárias, designadamente nas disposições comunitárias em vigor relativas ao regime geral da detenção, circulação e controlo dos produtos sujeitos a impostos especiais sobre o consumo, as disposições da presente directiva não impedem que um estado membro mantenha ou introduza impostos sobre os contratos de seguros, sobre jogos ou apostas, sobre consumos especiais, direitos de registo e, em geral, todos os impostos, direitos e taxas que não tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios, desde que esses impostos, direitos e taxas não dêem origem, nas trocas comerciais entre Estados membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira.»

O ponto foi já objecto de jurisprudência vária do TJCE, esclarecendo que tal disposição proíbe os Estados membros de instituírem ou de manterem impostos, direitos e taxas que tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios, pelo facto de onerarem a circulação de bens e dos serviços de modo comparável ao do IVA, comprometendo o funcionamento do sistema comum deste último, o que acontece quando tais tributos apresentarem as características essenciais do IVA: aplicação genérica às transacções que tenham por objecto bens ou serviços; proporcionalidade em relação ao preço dos mesmos; cobrança em cada fase do respectivo processo de produção e distribuição; aplicação ao seu valor acrescentado, “sendo um imposto devido por ocasião de uma transacção calculado após dedução do imposto pago no momento da transacção anterior” Cfr., por todos, os Acđs. de 17/Set/97, Proc. C-28/96 — Fricarnes, SA, e Proc. C. 347/95 UCAL; de 26/6/97, Careda, S.A in *Colectânea de Jurisprudência*, I, pág. 3734 e de 13/03/97 — Solisnor, SA in *cit.*, I, pág. 5053.

Ora, a imposição em causa não possui nenhuma das referidas características: não se aplica de maneira geral, mas apenas a certos produtos (de saúde); não é proporcional ao respectivo preço; não é cobrada em cada fase do processo de produção e distribuição, mas

apenas sobre o volume de vendas dos produtores e importadores; finalmente, não é aplicável ao valor acrescentado dos produtos.

Assim, nos termos da mesma jurisprudência, é permitido aos Estados-Membros cumular o IVA com impostos, direitos ou taxas diferentes dos impostos sobre o volume de negócios — cf. o Ac 13/07/89, Procs. 93 e 94/88 in *Colecção* pág. 2671 — WisselinK — e de 8/7/86 Proc. 73/85 in *Colecção* pág. 2219 Kerrutt — e de 27/11/95, Proc.º 295/94 in *Colecção* págs. 3759 — Rousseau Wilmot.

Pelo que se não mostra violado o dito art. 33.º Termos em que se acorda negar provimento ao recurso, confirmando-se a sentença recorrida.

Custas pela recorrente, com procuradoria de 60%.

Lisboa, 21 de Janeiro de 2004. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 21 de Janeiro de 2004.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Imposto sucessório. Suspensão da execução. Art. 255º do CPT. Pagamento da dívida exequenda. Decreto-Lei nº 248-A/2002, de 14/11.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — *A oposição à execução tem como escopo normal fazer extinguir a execução.*
- II — *Extinta a execução, por despacho do chefe da repartição de finanças, face ao pagamento, por parte da oponente, da quantia exequenda, para beneficiar das condições favoráveis estipuladas no Dec.-Lei n.º 248-A/2002, de 14/11, o processo de oposição extingue-se, mesmo que o pagamento tenha sido efectuado “sem prejuízo da decisão definitiva que vier a ser dada aos pleitos pendentes”, isto se a oposição tiver como único fundamento o disposto no art. 255º do CPT.*
- III — *O facto da oponente exercer os seus direitos de defesa contra a eventual ilegalidade da liquidação do imposto em causa, seja através de um recurso (hierárquico ou contencioso), seja através da impugnação judicial, e obter aí decisão favorável proferida nesse recurso (ou impugnação), não é incompatível com a extinção da instância neste processo de oposição à execução.*

Recurso n.º 1656/03-30. Recorrente: Maria Vera Ferreira; Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **MARIA VERA FERREIRA**, identificada nos autos, opôs-se, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Aveiro, a uma execução que lhe foi instaurada.

Alegou o seguinte:

Por óbito de Amadeu Pinto de Oliveira foi instaurado processo de liquidação de imposto sucessório.

Da liquidação foi apresentada reclamação.

Do indeferimento dessa reclamação foi interposto recurso para o TCA.

Tal reclamação e recursos foram transformados em reclamação graciosa.

Esta foi indeferida.

Foi interposto recurso hierárquico.

Contra a decisão de tal recurso (se desfavorável) irá ser deduzida impugnação.

Assim, pede a suspensão da execução, nos termos do art. 255º do CPT, suspensão que terá como limite a decisão definitiva do pleito sobre a liquidação do imposto.

O M.º Juiz, face ao pagamento da quantia exequenda, nos termos do Dec.-Lei n. 248-A/2002, de 14/11, julgou extinta a instância da oposição por impossibilidade superveniente da lide.

Inconformada com esta decisão, a oponente trouxe recurso para este Supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

Simplemente foi assinado um termo de adesão ao regime do DL 248-A/02, de 14/11.

Nesse termo foi ressalvada a decisão definitiva a proferir sobre os direitos e obrigações do/a contribuinte a proferir pelos Tribunais Tributários.

O citado DL 248-A/02 jamais fala em extinção da execução, e somente tem por objecto a regularização das dívidas de natureza fiscal cujo prazo legal de cobrança termine até 31 de Dezembro de 2002.

Até prevê tal Decreto o prosseguimento do processo executivo no seu art. 5.º em sentido favorável à administração.

Esse Diploma legal não pode violar o art. 13.º da Constituição respeitante ao princípio da igualdade.

Além disso, no caso concreto já está declarada a inconstitucionalidade da alínea e) do art. 287º do C.P. Civil, aplicável por força do art. 1 da LPTA, através do acórdão n. 201/01 do Tribunal Constitucional de 09/05/2001 (*DR*, 2.ª série, de 27/06/2001).

Foi violada toda a legislação citada nestas alegações e suas conclusões e o acórdão do Tribunal Constitucional, cujo sumário foi transcrito.

Pede, a final, se conceda provimento ao recurso, revogando-se o despacho recorrido e ordenando-se o prosseguimento da oposição.

Não houve contra-alegações.

Neste STA o EPGA defende que o recurso não merece provimento. Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. Vejamos a sequência processual atinente ao presente recurso: A petição da oposição foi apresentada em Novembro de 1994.

Através dela pretendia apenas a oponente suspender a execução “até à decisão definitiva do pleito sobre a liquidação do imposto,

quer através do contencioso tributário, quer através do contencioso administrativo”, fundamentando a sua pretensão no art. 255º do CPT.

E a final pede que se julgue procedente a oposição “julgando-se pela suspensão da instância executiva e, decidida somente a legalidade da dívida exequenda para efeitos de execução após a decisão do recurso hierárquico ou do recurso contencioso deste (art. 92º-2) ou da impugnação judicial a deduzir no prazo de 8 dias com início na improcedência daquele recurso (art. 123º, n.º 2), decidir-se pela extinção da execução”.

Entretanto, e no respectivo processo executivo, o chefe da repartição de Finanças de São João da Madeira proferiu em 10 de Janeiro de 2003 o seguinte despacho:

«Considerando que a dívida exigida no presente processo executivo, foi paga, pelo executado, nos termos do Decreto-Lei 248-A/2002, de 14 de Novembro, conforme informação que antecede, declaro extinta a execução e ordeno o levantamento da penhora e o consequente cancelamento do registo da mesma ... do prédio urbano da freguesia de São João da Madeira...

«Para efeitos do cancelamento da penhora, envie-se fotocópia do presente despacho, o qual produz efeitos imediatos, ou seja, transita em julgado nesta data, à referida Conservatória, devendo-se juntar de igual modo, fotocópia autenticada da respectiva matriz predial.

“Notifique-se, ainda, deste despacho o executado.»

O M.^{mo} Juiz, recebida a informação da extinção da execução pelo despacho do chefe da repartição de finanças, proferiu então a seguinte decisão:

«Em face do teor da informação que antecede, e segundo a qual a execução de que os presentes autos dependem foi julgada extinta pelo pagamento pelo executado efectuado nos termos do Dec.-Lei nº 248-A/2002, de 14 de Novembro, e visto o disposto no artigo 287.º, alínea e), do Código de Processo Civil, julgo extinta a instância da oposição por impossibilidade superveniente da lide.

«Custas da oposição nos termos do disposto no artigo 2.º, nº 3, do referenciado Dec.-Lei n. 248-A/2002.»

Notificado deste despacho, a oponente apresentou o seguinte pedido de esclarecimento:

«O despacho/sentença diz textualmente que “julgo extinta a instância da oposição por impossibilidade superveniente da lide”.

«E fá-lo em face do teor da informação que antecede.

«Ignora-se se, com tal informação, foi ou não junto o recibo respectivo, elaborado e assinado nos termos do Dec.-Lei n. 248-A/2002 de 14 de Novembro. E que tal recibo foi passado condicionalmente e com a declaração expressa de o pagamento ser feito sem prejuízo dos processos pendentes e dos direitos que deles possam advir para o contribuinte.»

O Mm. Juiz proferiu, sobre este requerimento, o seguinte despacho:

«Ao Tribunal não passou despercebida a parte final do termo de adesão ao regime de pagamento excepcional introduzido pelo referido Dec.-Lei. Ali consta, efectivamente, que o pagamento é efectuado «sem prejuízo da decisão definitiva que vier a ser dada aos pleitos pendentes...».

«Considerou, porém, irrelevante tal referência para o destino da oposição e, por isso, não lhe fez alusão no despacho final.

«Poís que a executada não pode pagar a quantia exequenda sob reserva de prosseguimento da oposição.

«Em primeiro lugar, o efeito do pagamento voluntário não está na disponibilidade de nenhum dos intervenientes processuais...

«Em segundo lugar, a lei regula formas de pagamento parciais ou por conta, em prestações ou a própria suspensão do pagamento, mas não prevê pagamentos condicionais. E ninguém duvidará que não deixaria de o fazer se os mesmos fossem admissíveis, dada a relevância e as dificuldades que tal regime introduziria na administração das receitas fiscais.

«Em nenhuma circunstância a reserva colocada pelo oponente no pagamento da quantia exequenda poderia obstar à extinção da execução. Admitir o contrário seria admitir que o pagamento sob condição da quantia exequenda constituiria ainda uma forma de garantia inominada desse mesmo pagamento prestada para além dos prazos fixados pelos artigos 169.º, n. 2, e 199.º, n. 6, ambos do C.P.P.T.

«Ora, com a extinção da execução extingue-se o objecto da oposição (a causa de que depende). Efectivamente, a oposição tem uma finalidade instrumental em relação à execução de que depende: a sua finalidade não é apurar direitos ou responsabilidades mas extinguir a execução quanto ao oponente. E se a extinção já ocorreu por motivos alheios à oposição tal desiderato toma-se impossível.

«Ou seja, a extinção da execução importa a extinção da oposição por impossibilidade superveniente da lide - artigo 287.º, alínea e), do Código de Processo Civil...

«Decide-se, por isso, complementar o meu despacho de fls. 65 com o seguinte esclarecimento: não constando do Dec.-Lei n. 248-A/02, de 14 de Novembro, norma excepcional que obste à extinção da execução pelo pagamento, a oposição não pode deixar de ser igualmente extinta, por desaparecimento do seu objecto, ainda que a parte declare que tal pagamento é feito de forma condicional.»

Estamos agora em condições de compreender o alcance do recurso, suas incidências processuais, sendo pois possível dar-lhe resposta adequada.

3. Diremos desde já que concordamos inteiramente com as considerações do M.^{mo} Juiz que acima se deixam transcritas.

Referiremos igualmente que a oposição tem como escopo a extinção da execução e não a sua suspensão.

Reconheça-se, porém, que em casos contados é possível que a oposição tenha como escopo suspender a execução.

Será este o caso?

Vejamos.

Autores há que defendem que a oposição não visa apenas facto que importe a extinção da execução mas também qualquer facto modificativo da dívida exequenda, a provar por documento, que não interfira na legalidade concreta da dívida, incluindo a moratória e o perdão, total ou parcial ⁽¹⁾.

Na jurisprudência, a questão é controversa.

Creemos, que a melhor solução é aquela que considera tal admissibilidade em casos restritos, como, por exemplo, a inexigibilidade da dívida exequenda, como se considerou no acórdão deste STA de 24 de Março de 1999 (acórdão n.º 22.936).

⁽¹⁾ *Código de Processo Tributário, Comentado e Anotado*, de Alfredo Sousa e José Paixão, 4ª Edição, pp. 616 e segs., notas 43 e 46.

Tal é o caso seguramente da pendência de processo de recuperação de empresa, que impossibilita legalmente o prosseguimento da execução fiscal (art. 264º do CPT).

Vária outra jurisprudência se inclina nesta direcção ⁽²⁾.

Reconhece-se embora a existência de jurisprudência em sentido contrário ⁽³⁾.

Mas, como dissemos atrás, afigura-se-nos que a melhor solução é aquela que considera a possibilidade do pedido de suspensão de execução poder constituir fundamento de oposição à execução, mas em termos limitados e pontuais.

Mas não é seguramente o caso presente Na verdade, o escopo da presente oposição (fundada, como se disse no art. 255º do CPT) é de todo alheia à sua finalidade natural - a extinção da execução.

Na verdade, o art. 255º do CPT tem a ver com a suspensão da execução, em pleno processo executivo, sendo de todo estranha ao processo de oposição.

Quer isto dizer que um processo de oposição à execução, com aquela única finalidade, obteria apenas acolhimento e deferimento, cumpridos os requisitos aí inscritos, apenas e só no próprio processo executivo.

Assim, extinta a execução (e não há nota de ter sido interposto reclamação do despacho que ordenou a extinção da execução) a consequência inevitável na instância do processo de oposição era inelutavelmente aquele.

O M.^{mo} Juiz não poderia deixar de proferir outro despacho.

Na verdade, a oposição tem como escopo natural — extinguir a execução.

Ora, se a execução se extingue, não há mais lugar para a oposição à execução.

Nem se fale no princípio constitucional da igualdade.

O recorrente pagou a dívida exequenda para beneficiar dos benefícios constantes do citado Dec.-Lei.

E porque pagou a dívida a execução extinguiu-se.

E extinta esta extingue-se inexoravelmente a oposição.

Que, no caso, e como se disse, mais não era do que o pedido de suspensão da execução enquanto não fosse decidido o recurso hierárquico (ou contencioso) ou a impugnação judicial a deduzir.

Ou seja: não havia qualquer fundamento autónomo de oposição à execução.

A discussão da legalidade da dívida essa não foi postergada pelo despacho que pôs fim à oposição.

E é nessa medida que não é posto em causa o princípio da igualdade.

Em conclusão:

1) a oposição apenas teve como escopo suspender a execução;
2) a finalidade própria do processo de oposição à execução é, regra geral, fazer extinguir a execução;

3) extinto o processo executivo, a instância do processo de oposição à execução deve findar por manifesta impossibilidade da lide;

4) não está em causa a possibilidade da recorrente exercer os seus direitos de defesa contra a eventual ilegalidade da liquidação do im-

⁽²⁾ Acórdãos do STA de 14/10/98 (rec. n. 22653), de 24/1/96 (rec. 19739), de 4/11/98 (rec. 22386) e de 14/10/98 (rec. 22653).

⁽³⁾ Acórdãos de 27/1/99 (rec. 19641), de 5/2/97 (rec. 20537), de 3/12/97 (rec. 21784) e de 27/5/98 (rec. 21808).

posto em causa, seja através de um recurso (hierárquico ou contencioso), seja através da impugnação judicial;

5) as consequências de uma decisão favorável proferida nesse recurso (ou impugnação) não são incompatíveis com a extinção da instância neste processo de oposição à execução.

É manifesto pois que o recurso não pode obter acolhimento.

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

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

Lisboa, 21 de Janeiro de 2004. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Vítor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 21 de Janeiro de 2004.

Assunto:

Questionamento da matéria provada em processos inicialmente julgados pelos Tribunais Tributários de 1ª Instância.

Doutrina que dimana da decisão:

Nos processos inicialmente julgados pelos Tribunais Tributários de 1ª Instância a competência do Supremo Tribunal Administrativo é exclusivamente de direito, nos termos do artigo 21º, nº 4, do ETAF.

Recurso n.º 1681/03-30, em que são recorrente Daniel Rodrigues Granjo & Companhia L.^{da}, recorrida a Fazenda Pública e de que foi relator o Ex.^{mo} Juiz Cons.^o Dr. Vítor Meira.

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

“Daniel Rodrigues Granjo e C.^a Lda.” impugnou judicialmente no Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto a liquidação de IVA referente a 1991, liquidada pela repartição de finanças de Felgueiras.

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

Não se conformando com o decidido recorreu a impugnante para o Tribunal Central Administrativo que negou provimento ao recurso.

Continuando inconformada recorreu então para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a revogação do acórdão do Tribunal Central Administrativo, formulando as seguintes conclusões:

A) Violou o acórdão recorrido todas as normas de incidência ao Código do IVA e os artigos 83.º 83-A, e 84.º, do mesmo Código.

B) Violou o acórdão recorrido os arts. 40.º e 121.º do Código de Processo Tributário ao não ordenar o provimento do recurso onde vinham invocadas tais ilegalidades;

C) O acórdão recorrido não se encontra minimamente fundamentado quer quanto a factos quer quanto ao direito aplicável;

D) Competia ao TCA, fazer uma reapreciação da prova o que não fez, pelo que assiste a esse tribunal superior o poder de ordenar que seja feita e, em consequência, dar procedência ao recurso.

Não houve contra-alegações.

Pelo Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do não provimento do recurso por a recorrente por em causa apenas o julgamento da matéria de facto feito pelo tribunal *a quo*.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

1º A impugnante encontra-se colectada pelo exercício da actividade de “comércio a retalho de componentes para calçado desde os couros até ilhós passando pelas colas solas esponjas, napas, cordões...” CAE 610 131, estando localizada numa zona onde proliferam as indústrias de calçado sendo o maior retalhista de componentes para calçado.

2º Foi feita liquidação adicional de IVA do exercício de 1991 no montante de 51 815 040\$00 acrescido de juros compensatórios.

3º A AF procedeu à correcção do IVA liquidado no exercício de 1991 com fundamento em elementos recolhidos de uma pasta existente em arquivo morto nas instalações da impugnante.

4º A correcção fundamentou-se da seguinte forma:

Foi encontrada uma pasta denominada “responsabilidades” onde se encontram registadas determinadas responsabilidades dos clientes por vendas. Não se encontrando qualquer destas operações relevadas contabilisticamente nem tão pouco se denota a existência de qualquer documento (factura, guias de remessa, venda a dinheiro que lhe dêem cobertura).

5º Nesta pasta constam relações de responsabilidades mensais que contém além dos nomes dos clientes o número de talões referentes a aquisições ainda não recebidas bem como o valor em dívida no final de cada mês.

6º Da análise das contas correntes dos clientes não se vislumbra qualquer movimento coincidente com os que constam na referida pasta.

7º A AF convenceu-se tratar-se da existência de vendas sem qualquer tipo de documento legal como forma de controlar as dívidas dos clientes por estes fornecimentos contabilizando, ainda que de forma simples estas operações em listagens de responsabilidade mensais.

8º Interrogados o escriturário Sr. Santos e o sócio Artur Silva Leite acerca do conteúdo da referida pasta manifestaram uma preocupação evidente dizendo desconhecer do que se tratava.

9º Verificou-se da análise documental a existência de diversas guias de remessa denominadas “Mercadoria destinada a clientes desconhecidos” donde constam diversas mercadorias que supostamente se destinavam a possíveis clientes.

10º No decorrer do trajecto não foi emitida qualquer guia referente a mercadorias entretanto vendidas entrando sistematicamente toda a mercadoria em armazém para o que utilizam o documento “guia de retorno de mercadorias” onde consta a seguinte descrição: entrada pelo total a mercadoria que consta na guia global acima referida.

11º Esta operação é sistemática repetindo-se ao longo do ano. São algumas centenas sendo no mês de Dezembro - 47.

12º Este procedimento não é mais do que o artifício para poder transportar a mercadoria que se destina a clientes certos e o retorno a armazém é puramente fictício.

13º Conjugado este procedimento com a existência dos créditos da pasta de “responsabilidades” e não reflectidos na conta corrente a AF entendeu estar presente um forte indício de venda de mercadoria sem documento.

14º As vendas presumidas foram determinadas por adição das declaradas pelo contribuinte e das vendas constantes da relação de responsabilidades obtendo por aplicação das respectivas taxas o imposto em falta.

Vendas estimadas — 958 474320\$00 e Vendas declaradas — 653 679 352\$00;

Taxa de imposto — 17% e Imposto em falta — 51 815 040\$00.

15º A impugnante reclamou para a Comissão de Revisão que indeferiu a sua pretensão com voto de vencido do seu vogal.

16º Etribou-se a Comissão nos elementos carreados pela fiscalização da qual ressalta claramente que a contabilidade não reflecte a realidade merecendo destaque:

1º Cerca de 95% das entidades relacionadas no dossier “Responsabilidades” são clientes da reclamante. (constam do seu balancete de clientes).

2º O valor dos talões emitidos em nome destas entidades na maioria dos casos é bastante superior ao valor facturado no mesmo exercício.

3º Na sua reclamação a impugnante refere existir uma relação entre as entidades mencionadas no dossier e a actividade da reclamante isto quando afirma que o conteúdo das folhas interferiram com a actividade do reclamante sendo certo que nas tais folhas não está descrito o tipo de mercadorias transaccionadas.

4º No que respeita às guias de transporte a reclamante na sua exposição limita-se a referir que o objecto dessas guias era documentar o transporte de mercadorias do armazém de retém para a sede que dista cerca de 3 km.

No entanto não reflecte que as designadas guias fazem menção de que se trata de mercadorias destinadas a clientes ainda não conhecidos. Nem tão pouco que estas originavam a emissão de um outro documento “guia de retorno de mercadorias”.

Pelo que o fim a que as mesmas se destinavam não é aquele que a reclamante vem dizer. É de referir que nas referidas guias como local de descarga é mencionado o armazém e como local de descarga é mencionada a expressão variável o que leva à conclusão de tratar-se de transferências de mercadorias entre locais da mesma empresa.

17º Face ao exposto a correcção introduzida às vendas contabilizadas em montante correspondente à soma de valores dos talões inscritos no referido *dossier* “Responsabilidades” é de manter.

Assim o valor do IVA para o ano de 1991 fixa-se em 51 815 040\$00 com a divisão em períodos expressa no relatório do perito fiscalizador.

18º A sede do impugnante dista do armazém de retém cerca de 3/4 Km.

Assentes tais factos apreciemos o recurso.

Nas suas alegações de recurso a recorrente afirma a violação dos artigos 83º, 83º-A e 84º do CIVA e os artigos 40º e 121º do Código de Processo Tributário e a falta de fundamentação do acórdão quer quanto aos factos quer quanto ao direito aplicável. Lendo porém as suas alegações constata-se que o que a recorrente questiona é o julgamento da matéria de facto efectuado pela 1ª instância e confirmado pelo Tribunal Central Administrativo. Assim, refere no artigo 1º que não estava provada a verificação dos pressupostos para tri-

butação por métodos indirectos porque a sua contabilidade relevava a verdadeira situação patrimonial da empresa, aí ancorando a violação do artigo 84º do CIVA. Diz no artigo 5º que a pasta referida no probatório não pertencia à impugnante, ao contrário do decidido pela 1ª instância e pelo Tribunal Central Administrativo. Afirma no artigo 9º que provou toda a factualidade vertida pelo que tal deveria ter conduzido a decisão contrária. Defende no artigo 11º a bondade da prova testemunhal que as instâncias não consideraram idónea. Sustenta que se decidiu sem fundamentação reiterando que provou o que não está dado como provado. É pois nestas divergências factuais que pretende apoiar o seu entendimento expresso nas conclusões. Não invoca qualquer nulidade de omissão de pronúncia mas apenas uma divergência no modo de consideração da matéria de facto. Ora como é sabido, a competência deste Supremo Tribunal Administrativo, nos termos do artigo 21º, nº 4, do ETAF, cinge-se, nos processos inicialmente julgados nos Tribunais Tributários de 1ª Instância, à matéria de direito, não podendo por isso reapreciar a factualidade questionada. Basta porém uma simples leitura do acórdão recorrido para comprovar que os factos foram detalhadamente fixados e que na parte decisória se fundamenta claramente o decidido com base nesses factos e nas normas aplicáveis, não podendo dizer-se, como faz a recorrente, que o mesmo não está minimamente fundamentado. Na verdade, como refere o Ministério Público no seu parecer, a referência nas conclusões aos pressupostos do uso de métodos indiciários, ao poder inquisitório do juiz tributário e à dúvida fundada sobre a existência do facto tributário surgem como corolários da divergência da recorrente quanto ao julgamento da matéria de facto, a qual, como se referiu, não pode ser reapreciada por este Supremo Tribunal Administrativo. Deonde, não merecer o decidido qualquer censura.

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

Custas pela recorrente, fixando em 60% a procuradoria.

Lisboa, 21 de Janeiro de 2004. — *Vitor Meira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 21 de Janeiro de 2004.

Assunto:

Gradação de créditos. Hipoteca e dívidas à Segurança Social.

Doutrina que dimana da decisão:

Face à inconstitucionalidade do artigo 11º do DL 103/80 deve o crédito garantido por hipoteca ser graduado antes do relativo a dívidas por contribuições para a Segurança Social.

Recurso n.º 1728/03-30, em são recorrente a Caixa Geral de Depósitos, S. A., recorrida a Fazenda Pública e de que foi relator o Ex.º Juiz Cons.º Dr. Vitor Meira.

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

Caixa Geral de Depósitos, por apenso à execução fiscal que a Fazenda Nacional moveu a “José Ribeiro - Indústrias e Comércio, S. A.” apresentou reclamação dos seus créditos.

Admitida a reclamação e julgados verificados tais créditos procedeu o M^{mo} Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa à respectiva gradação após os de Contribuição Predial e de contribuições para a Segurança Social e respectivos juros.

Não se conformando com tal gradação recorreu a Caixa Geral de Depósitos para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a revogação da sentença de gradação que a colocou atrás dos créditos da Segurança Social, tendo formulado as seguintes conclusões:

1. Nos presentes autos além do crédito hipotecário da aqui recorrente foi reclamado e reconhecido um crédito correspondente a contribuições para a Segurança Social.

2. Este crédito frui de privilégio imobiliário geral, considerando o disposto no art. 11º do D.L. 103/80, de 09.02.

3. Contudo, a aplicação do mencionado preceito nos termos em que o foi nos autos, isto é no sentido de preterir o credor hipotecário face ao titular daquele privilégio imobiliário geral, é materialmente inconstitucional por violar frontalmente o princípio da confiança insito no princípio do Estado de Direito, e por violar o princípio dos arts. 2º e 18º, nº 2, da Constituição da República Portuguesa.

4. Com efeito, contrariamente ao que fundamenta a douta sentença em crise não existe norma que contemple o valor preferencial do privilégio imobiliário geral, figura expressamente rejeitada no Código Civil, face à hipoteca.

5. Ademais o credor hipotecário, contrariamente ao titular de privilégio imobiliário geral, teve de se munir da garantia e segurança proporcionadas pelo Registo Predial.

6. Ora, de acordo com o entendimento perflhado pelo M^{mo} Juiz a quo o credor hipotecário é sistemática e injustificadamente sacrificado já que vê a sua garantia real inesperadamente esvaziada de qualquer conteúdo útil.

7. Num concurso de credores o credor hipotecário só pode ser preterido por credor que frua de privilégio especial ou de prioridade de registo.

8. Por conseguinte, no confronto entre privilégio imobiliário geral e hipoteca não tem aplicação o disposto no art. 751º do C. Civil já que o privilégio imobiliário aí referenciado só pode ser o privilégio imobiliário especial, devendo, sim, aplicar-se analogicamente o disposto no art. 749º do mesmo Código.

9. Impõe-se, pois, uma diferente gradação que respeitando as preferências associadas aos créditos concorrentes, gradue em primeiro lugar o credor hipotecário, aqui recorrente, à frente do credor titular de privilégio imobiliário geral.

10. Em abono do entendimento aqui perflhado pela recorrente relativamente verifica-se que a inconstitucionalidade aqui suscitada já foi objecto de declaração com força obrigatória geral pelo Tribunal Constitucional - vide Ac. nº 363/2002 in DR. nº 239, de 16.10.2002.

11. Concluindo-se, conseqüentemente, que a sentença de gradação de créditos é, pois, inconstitucional.

Não houve contra-alegações.

Pelo Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do provimento do recurso de acordo com a jurisprudência do Tribunal Constitucional e deste Supremo Tribunal Administrativo que cita.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida fixou a seguinte factualidade:

1 - Em 18/9/79, foi registada definitivamente uma hipoteca a favor da reclamante “Caixa Geral de Depósitos”, incidente sobre o prédio sito na Rua Cidade de Nampula, Lote 534, célula B, Olivais Sul, freguesia dos Olivais, concelho de Lisboa, descrito na 8ª Conservatória do Registo Predial de Lisboa sob o n.º.11.916, a fls.32, do Livro B-43, inscrito sob o art.º.2772, da freguesia de Santa Maria dos Olivais, com vista à garantia de empréstimo concedido pela mesma à firma executada “José Ribeiro - Indústrias e Comércio, S.A.R.L.”, no montante de 174.579,26 euros, juro anual até 21,25% e despesas emergentes do contrato de mútuo, tudo no montante máximo de 292.856,72 euros (cfr. cópia do mútuo com hipoteca junta a fls.743 a 746 do presente processo; inscrição 11032 constante das certidões da C.R.P. juntas a fls.27 a 94 do processo de execução principal);

2 - Em 28/11/83, foi lavrada escritura de constituição de propriedade horizontal do prédio identificado no n.º.1 (cfr. inscrição n.º 4.624 constante das certidões da C.R.P. juntas a fls.27 a 94 do processo de execução principal);

3 - Em 20/1/87, a Fazenda Pública instaurou contra a firma “José Ribeiro - Indústrias e Comércio, S.A.R.L.” a execução fiscal n.º.756/87 e apensos, tendo por objecto dívidas de Contribuição Industrial e Imposto de Circulação, no montante global de 24.183,29 euros, da qual os presentes autos de reclamação de créditos constituem apenso;

4 - Em 9/6/87, no âmbito do processo de execução fiscal identificado no n.º.3, foram efectuadas as penhoras das fracções autónomas designadas pelas letras “I” e “J”, do prédio urbano constituído em propriedade horizontal e identificado nos n.ºs 1 e 2, tudo conforme autos de penhora de fls.8 e 9 do processo de execução principal, os quais se dão aqui por integralmente reproduzidos;

5 - Em 31/7/87, as penhoras identificadas no n.º.4 foram registadas a favor da Fazenda Nacional, tudo conforme cópia de certidões da C.R.P. juntas a fls.27 a 94 do processo de execução principal;

6 - Em 17/6/88, foi autorizada a venda judicial das fracções identificadas no n.º.4, pelo preço total de 15.811,89 euros, tudo conforme autos de adjudicação de fls.114 e 115 do processo de execução principal, os quais se dão aqui por integralmente reproduzidos;

7 - O executado é devedor à Fazenda Nacional de créditos de Contribuição Predial, incidentes sobre as fracções penhoradas e vendidas no processo de execução principal, relativos aos anos de 1985, 1986 e 1987, e inscritos para cobrança, respectivamente, nos anos de 1986, 1987 e 1988, no montante de 553,99 euros, acrescidos de juros de mora conforme as respectivas certidões (cfr. certidões juntas a fls.281, 282 e 288 dos presentes autos);

8 - O executado é devedor à Segurança Social de créditos derivados de contribuições relativas a períodos que medeiam entre Maio de 1976 e Janeiro de 1986, no montante de 395.128,81 euros, acrescidos de juros de mora de harmonia com as respectivas certidões (cfr. certidões juntas a fls.1 e seg. dos presentes autos);

9 - O executado é devedor à reclamante “Caixa Geral de Depósitos, S.A.” de crédito derivado de mútuo que lhe foi concedido, garantido

por hipoteca incidente sobre o prédio urbano, posteriormente constituído em propriedade horizontal, do qual fazem parte as fracções autónomas penhoradas e vendidas no processo de execução de que o presente constitui apenso, no montante de 15.811,89 euros, já incluindo juros de mora computados até à data da venda (cfr. cópia do mútuo com hipoteca junta a fls.743 a 746 do presente processo).

Assentes tais factos apreciemos o recurso.

A sentença recorrida graduou os créditos reclamados nos seguintes termos:

1º - crédito reclamado relativo a Contribuição Predial e respectivos juros de mora vencidos até à data da venda;

2º - crédito reclamado relativo a contribuições para a Segurança Social e respectivos juros de mora vencidos até à data da venda;

3º - crédito reclamado pela “Caixa Geral de Depósitos, S.A.”, no montante de 15.811,89 euros;

4º - créditos exequendos.

No seu recurso a recorrente apenas questiona a sua graduação relativamente aos créditos da Segurança Social, pelo que só a esses se cinge o recurso.

Para decidir nos termos em que o fez, a sentença recorrida graduou os créditos reclamados pela Segurança Social tendo em atenção o privilégio imobiliário geral de que os mesmos gozavam por força da norma do artigo 11º do DL 103/80.

A recorrente questiona tal graduação com base na inconstitucionalidade de tal norma já declarada pelo Tribunal Constitucional. A questão da constitucionalidade desse normativo foi efectivamente apreciada por tal Tribunal no sentido da sua inconstitucionalidade por violar o princípio da confiança, insito no princípio do Estado de direito democrático, consagrado no artigo 2º da Constituição. Ponderou-se no acórdão 354/00 de 5 de Julho que:

«Não estando o crédito da segurança social sujeito a registo, o particular que registou o seu privilégio, uma vez instaurada a execução com fundamento nesse crédito privilegiado, ou que ali venha reclamar o seu crédito, pode ser confrontado com uma realidade - a existência de um crédito da segurança social que frustra a fiabilidade que o registo naturalmente merece. Não se encontrando este privilégio sujeito ao limite temporal e atento o seu âmbito de privilégio “geral” e não existindo qualquer conexão entre o imóvel onerado pela garantia e o facto que operou a dívida (no caso à segurança social), ao contrário do sucede com os privilégios especiais referidos nos artigos 743º e 744º do Código Civil, a sua subsistência, com a amplitude acima assinalada, implica também uma lesão desproporcionada do comércio jurídico.»

Acrescentava ainda tal acórdão que a Segurança Social dispunha de meios adequados para assegurar a efectividade dos seus créditos sem frustração das expectativas de terceiros, bastando-lhe proceder ao oportuno registo de hipoteca legal, nos termos do artigo 12º do mesmo DL 103/80.

Tendo pois o Tribunal Constitucional decidido no sentido referido, no que tem sido seguido por jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo que vem citada no parecer do Ministério Público, facilmente se terá de concluir que a decisão no presente recurso não poderá ser diferente, devendo a graduação ser efectuada de acordo com o juízo de inconstitucionalidade que se formulou.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao re-

curso, revogar a sentença recorrida e proceder à graduação nos seguintes termos:

1º - crédito reclamado relativo a Contribuição Predial e respectivos juros de mora vencidos até à data da venda;

2º - crédito reclamado pela Caixa Geral de Depósitos no montante de 15.811,89 euros;

3º - crédito reclamado relativo a contribuições para a Segurança Social e respectivos juros de mora vencidos até à data da venda;

4º - créditos exequendos.

Sem custas.

Lisboa, 21 de Janeiro de 2004. — *Vitor Meira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Brandão de Pinho* (votou com a declaração de que privilegio mera interpretação dos referidos preceitos conforme à Constituição).

Acórdão de 21 de Janeiro de 2004.

Assunto:

Alegações. Diferentes prazos de apresentação. Constitucionalidade.

Doutrina que dimana da decisão:

A existência de prazos diferentes para alegar nos artigos 282º, nº 3, e 285º, nº 2, do Código de Procedimento e Processo Tributário não consubstancia violação dos artigos 20º e 2º da Constituição da República Portuguesa.

Recurso: 1770/03-30; Recorrente: Varela Pinto & Cª L.^{da}; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Vitor Meira.

Acórdão, em conferência, na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

“Varela Pinto & Companhia, Lda.” deduziu oposição à execução contra si instaurada.

Pelo M.^{oo} Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Braga foi considerado que a oposição foi apresentada no 3º dia útil seguinte ao termo do prazo normal de 30 dias, ordenando-se a devolução do processo ao Instituto onde corre a execução para liquidação e cobrança da respectiva multa.

Inconformada com tal decisão interpôs a opoente recurso para o Tribunal Central Administrativo, o qual foi julgado deserto na 1ª instância por falta de alegações.

Desta decisão recorreu a opoente para este Supremo Tribunal Administrativo, pedindo a sua revogação, formulando as seguintes conclusões:

1 - As regras do processo, em geral, não podem ser indiferentes ao texto constitucional de que decorrem implicitamente, quanto à sua conformação e organização, por força das exigências impreteríveis, que são directo corolário da ideia de Estado de Direito Democrático.

2 - O Direito de Acção, que se materializa através de processo judicial, incorpora o *direito a prazos razoáveis de acção ou de Recurso*,

3 - Não é justo um processo que estabeleça como que um regime regra sobre a forma de interposição do recurso (arts. 281º e 282º do C.P.P.T.) e depois, no fim de um longo diploma, estabeleça uma especialidade sobre a forma de interposição dos recursos.

4 - A forma de interposição dos recursos prevista nos artigos 281º e 282º do C.P.P.T., concede uma tutela muito maior aos direitos dos contribuintes que a forma da interposição dos recursos prevista no artigo 285º, nº 1, do C.P.P.T.

5 - Dá-lhes mais tempo para fazerem as alegações, permite-lhes que não façam as alegações em vão para a hipótese de o tribunal não admitir o recurso e está mais de acordo com a forma de interposição dos recursos em processo civil.

6 - Daqui resulta, que o artigo 285º, nº 1, do C.P.P.T., viola o princípio constitucional *do due process of law*, ínsito no art. 20º, nº 1, da Constituição da República Portuguesa, tal como viola o próprio princípio da proporcionalidade previsto no art. 2º da C.R.P.

7 - Tal como a norma resultante da interpretação tirada pelo Tribunal *a quo* do art. 285º, nº 1, do C.P.P.T., na medida em que impõe que com o requerimento de interposição de Recurso, se apresentem logo as alegações e conclusões, é inconstitucional, pois contém uma exigência exorbitante em contraponto com o dos demais recursos regulados no regime tributário geral - previsto nos arts. 281º e 282º do C.P.P.T. -, sem que para o efeito se vislumbre uma razão necessária, justa e até meramente plausível.

8 - Pelo que, salvo o devido e merecido respeito, o douto despacho recorrido, violou e, ou, interpretou erradamente, o conjugadamente disposto nos arts. 2º e 20º da C.R.P., tal como o que vem disposto nos arts. 281º e 282º do C.P.P.T., e ainda nos arts. 685º e 743º do C.P.Civil.

Pelo Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do não provimento do recurso, considerando não ocorrer a referida inconstitucionalidade.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A única questão que se coloca no recurso reporta-se à eventual inconstitucionalidade do artigo 285º, nº 1, do Código de Procedimento e Processo Tributário. Vejamos pois se ela ocorre.

Está em causa nos presentes autos um despacho que julgou deserto o recurso por falta de alegações em virtude de as mesmas não haverem sido juntas com o requerimento de interposição de recurso de despacho interlocutório, como estatui o nº 2 do artigo 285º do Código de Procedimento e Processo Tributário. No entender do recorrente, tal artigo viola o *due process of law* ínsito no artigo 20º, nº 1, da Constituição da República Portuguesa e o princípio da proporcionalidade previsto no artigo 2º do mesmo diploma legal.

O Título V do Código de Procedimento e Processo Tributário tem por epígrafe “Dos recursos de actos jurisdicionais” e estabelece nos artigos que o compõem a tramitação processual dos recursos. No artigo 282º explicita a forma de interposição dos recursos com as regras gerais a que os mesmos devem obedecer e no artigo 285º define a tramitação dos recursos de despachos interlocutórios. Nos recursos em geral é regra a apresentação de alegações no prazo 15

dias a contar da notificação da admissão do recurso. Nos recursos de despachos interlocutórios o requerimento de interposição deve conter logo as alegações e conclusões. É evidente que ocorre aqui uma diminuição do prazo para alegar relativamente ao regime regra, mas tal diminuição resulta certamente de ser menos complexo recorrer de um qualquer despacho interlocutório do que de uma decisão de fundo que ponha termo à causa. Não se pode porém concluir, como faz a recorrente, que o simples facto de haver prazos diferentes violará os princípios constitucionais constantes dos artigos 20º e 2º da Constituição da República Portuguesa.

Esta questão já foi abordada em vários arestos do Tribunal Constitucional relativamente a outras normas que dispunham de modo semelhante. Vamos por isso transcrever desses acórdãos alguns extractos que se nos afiguram dar resposta às questões ora colocadas. Escreveu-se no acórdão 588/2000 de 20 de Dezembro de 2000 publicado na II Série do *DR* de 1 de Fevereiro de 2001:

«As alegações são, do ponto de vista lógico, um momento ou fase da marcha dos recursos típicos, cujo momento de apresentação pode, cronologicamente, recair em diferentes fases do processo, consoante as previsões da lei (cfr. Armindo Ribeiro Mendes...).

A exigência de a alegação ter de constar do requerimento de interposição de recurso ... não diminui por si mesma, as garantias processuais das partes, nem acarreta um cerceamento das possibilidades de defesa dos interesses das partes que se tenha de considerar desproporcionado ou intolerável.

Acresce, como já se referiu, que não se vê no prazo concretamente fixado para a apresentação de alegações ... um encurtamento que se repercute no adequado exercício do direito do recorrente de modo a retirar-lhe a possibilidade de uma tutela jurisdicional efectiva. Não pode por isso afirmar-se que aqueles objectivos de celeridade e economia processual são alcançados à custa de uma intolerável diminuição das garantias de defesa.»

E escreveu-se no acórdão nº 222/2000 de 5 de Abril de 2000 (*DR* II Série de 13 de Outubro de 2000):

«Por outro lado, não se surpreende no prazo fixado desproporção que se repercute no adequado exercício do direito do recorrente de modo a afectar-lhe quer as garantias de defesa, quer a tutela jurisdicional efectiva ..., o encurtamento decretado pela norma em sindicância obedece ao mesmo objectivo e decorre da liberdade de conformação do legislador, encontrando-se suficientemente ancorado em termos de razoabilidade e de consonância com o sistema jurídico, o que lhe confere fundamento material.»

Estas citações que fizemos, relativas a casos que não diferem fundamentalmente da questão ora colocada são por si só elucidativos de que os princípios do "due process of law" e da proporcionalidade não são violados pela norma do nº 2 do artigo 285º do Código de Procedimento e Processo Tributário quando este dispõe que as alegações e conclusões devem ser apresentadas com o requerimento de interposição do recurso, com a inerente diminuição do prazo para alegar em relação à regra geral. Por isso não pode o presente recurso proceder por o tribunal recorrido ter dado efectivo cumprimento ao legislado.

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

Custas pela recorrente, fixando em 50% a procuradoria.

Lisboa, 21 de Janeiro de 2004. — *Vitor Meira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 28 de Janeiro de 2004.

Assunto:

Artº 6º, n.º 2, do CPPT.

Doutrina que dimana da decisão:

Se o oponente juntou à petição fotocópia do BI e outros documentos que o mesmo oponente havia assinado sendo a assinatura destes semelhante à constante da petição de oposição alcançou-se a finalidade que o artº 6º, n.º 2, do CPPT visa atingir que é a de confirmar a assinatura constante da petição em confronto com a constante do bilhete de identidade ou documento equivalente a que aquele preceito normativo se refere.

Recurso nº 1195/03, em que são recorrente Abílio Pires Roseiro, recorrida a Fazenda Pública e de que foi relator o Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. António Pimpão.

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

1. Abílio Pires Roseiro, recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, 5º Juízo, 2ª Secção, rejeitou liminarmente a presente oposição à execução relativa a dívidas de IVA.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1. No dia 5/9/2002, o ora recorrente apresentou na 2ª Repartição de Finanças de Abrantes a sua petição deduzindo oposição à execução.

2. Nos dias 12/12/2002 e 21/01/2003, o recorrente saiu da sua casa onde reside no Tramagal e foi a Lisboa, à secretaria do 5º Juízo deste Tribunal e, no Tribunal apresentou-se como oponente, assinou as petições e entregou-as aos senhores funcionários judiciais que as receberam.

3. Nenhum dos funcionários, que estranho pareça, lhe pediu que apresentasse o seu bilhete de identidade.

4. O recorrente ré é uma pessoa praticamente analfabeta, possuindo somente como habilitações literárias o 2º ano do Ensino Básico (conf. doc. nº 3).

5. O mesmo é portador do bilhete de identidade nº 7810938, emitido em 19/11/1998 pelos serviços competentes de Santarém (conf. doc. nº 4).

6. Salvo posição em contrário, entende o recorrente que nos termos do nº 2 do artigo 6º do C.P.P.T., a assinatura do interessado, quer

seja a do bilhete de identidade, documento equivalente ou passaporte, é sempre confrontada com o respectivo documento de identificação, confrontação essa que será feita pelo senhor funcionário judicial que recebe a petição aquando se encontra na Secretaria Judicial.

7. Ao contrário do que afirmado pelo Senhor Doutor Juiz, a falta de indicação dos aludidos elementos, nunca poderão conduzir à mesma situação de falta de assinatura.

8. Aliás, junta agora o oponente cópia do seu bilhete de identidade, repondo a verdadeira realidade dos factos e, mesmo assim sempre será suprida pela procuração passada ao seu mandatário judicial.

9. Houve, assim, por parte do douto despacho, violação e errada aplicação de lei substantiva e da lei processual, nomeadamente artigo 6º do C.P.P.T., artigo 474º do C.P.C. e demais legislação que será suprida.

10. Assim, deve ser dado provimento ao recurso, anulando-se o despacho recorrido, admitindo-se a oposição, com as legais consequências.

O EMMP entende que o recurso questiona, nas conclusões 2ª, 3ª, 4ª e 5ª, matéria de facto pelo que é este STA incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso.

2. A fls. 100 e v.º foi proferida decisão de rejeição liminar da petição depois de afirmar que:

a) Em 5-9-2002 foi apresentada oposição à execução que corre termos sob o nº 4138-027700015.4.

b) A petição inicial de fls. 3 a 5 mostra-se apenas com o desenho da assinatura constante de fls. 5, sem estar “acompanhada da indicação, feita pelo signatário, do número, data e entidade emitente do respectivo bilhete de identidade ou documento equivalente emitido pela autoridade competente de um dos países da União Europeia ou do passaporte confrontada com o respectivo documento de identificação.

c) A petição foi recebida e distribuída.

d) Em 29-11-2002, foi proferido o seguinte despacho “notifique o oponente para, em 15 dias, apresentar nova p. I. dando cumprimento ao disposto no artº 6º, nº 2. do CPPT (fls. 37).

e) Tal despacho foi notificado (fls. 38).

f) Foi apresentada petição inicial em tudo idêntica à primeira e apenas com o desenho da assinatura sem indicação dos referidos elementos de certificação (fls. 39 a 57).

g) Em 17-12-2002 foi proferido despacho do seguinte teor “notifique o oponente para, em 15 dias, apresentar nova petição inicial da qual conste a sua assinatura “acompanhada da indicação, feita pelo signatário, do número, data e entidade emitente do respectivo bilhete de identidade ou documento equivalente emitido por autoridade competente de um dos países da União Europeia ou do passaporte confrontada com o respectivo documento de identificação” nos termos do artº 6º, n.º 2 do CPPT, sob pena de a petição inicial não ser recebida (fls. 58).

h) Tal despacho foi notificado (fls. 59).

i) Em 23-01-2003, foi apresentada terceira petição inicial em tudo idêntica à primeira e apenas com o desenho da assinatura sem indicação dos referidos elementos de certificação (fls. 60 a 99).

3.1. O EMMP entende que o recurso versa, nas conclusões 2ª, 3ª, 4ª e 5ª, matéria de facto pelo que é este STA incompetente em razão da hierarquia para conhecer o presente recurso.

Notificado o recorrente para se pronunciar sobre esta questão prévia entendeu que o recurso questiona matéria de facto.

Sustenta o recorrente nas conclusões 2ª, 3ª, 4ª e 5ª que nos dias 12/12/2002 e 21/01/2003, saiu da sua casa onde reside no Tramagal e foi a Lisboa, à secretaria do 5º Juízo deste Tribunal e, no Tribunal apresentou-se como oponente, assinou as petições e entregou-as aos senhores funcionários judiciais que as receberam, que nenhum dos funcionários, por estranho que pareça, lhe pediu que apresentasse o seu bilhete de identidade, que o recorrente é uma pessoa praticamente analfabeta, possuindo somente como habilitações literárias o 2º ano do Ensino Básico (conf. doc. nº 3) e que o mesmo é portador do bilhete de identidade nº 7810938, emitido em 19/11/1998 pelos serviços competentes de Santarém (conf. doc. nº 4).

É indiscutível que em tais conclusões se enunciam factos.

Contudo na situação concreta dos presentes autos em que a petição foi liminarmente indeferida apenas se questiona, neste STA, se perante a matéria factual alegada na petição inicial e perante as demais ocorrências processuais devia a mesma merecer despacho de indeferimento liminar ou antes se perante a matéria de facto alegada e as ocorrências processuais a que se refere o despacho de indeferimento liminar deviam os autos prosseguir.

E para determinar se a matéria factual alegada na petição inicial e as demais ocorrências processuais merecia ou não a petição ser liminarmente rejeitada basta a este STA determinar se pode ou não ser aquela matéria factual enquadrada na rejeição liminar.

Por isso determinar se a decisão de rejeição liminar merece enquadramento no mencionado artº 474º, al. a), do CPCivil, por força do artº 2º, al. a), do CPPT, implica apenas determinar se aquele preceito normativo foi ou não devidamente aplicado na situação concreta dos presentes autos o que nos leva a concluir que, no presente recurso, não se questiona matéria de facto.

Não se torna necessário, por isso, a formulação por este STA de um juízo alternativo de provado ou não provado pelo que o presente recurso apenas questiona matéria de direito.

Não ocorre, pois, a suscitada incompetência em razão da hierarquia.

3.2. Importa, por isso, determinar se a decisão de rejeição liminar é de manter conforme entendeu o despacho recorrido ou se é de revogar conforme se sustenta nas alegações do presente recurso.

Entende-se que não pode manter-se o despacho de rejeição liminar.

Com efeito quer a primeira petição, cfr. fls. 3 e seguintes, quer a segunda petição fls. 39 e seguintes, foram acompanhadas de fotocópia do BI do oponente conforme resulta de fls. 11 e 47.

Igualmente constam dos autos outros documentos assinados pelo oponente e que foram juntos com a primeira, segunda e terceira petições (cfr. fls. 6, 42 e 77).

De todos estes documentos resulta que a assinatura constante dos mesmos é a do oponente não se questionando que a petição foi assinada pelo oponente.

A finalidade que o mencionado artº 6º, n.º 2, do CPPT visa atingir é a da conformidade da assinatura constante da petição em confronto com a constante do bilhete de identidade ou documento equivalente a que aquele preceito normativo se refere.

E esta garantia de conformidade foi alcançada com a junção aos autos daquela fotocópia do BI pelo que se atingiu a finalidade que a lei pretendia atingir ao estabelecer no mencionado artº 6º, nº 2,

que a assinatura do interessado deverá ser acompanhada da indicação, feita pelo signatário do número, data e entidade emitente do respectivo bilhete de identidade ou documento equivalente.

Assim sendo entende-se que é de ordenar o prosseguimento dos autos de oposição.

4. Termos em que se acorda em conceder provimento ao presente recurso e revogar a decisão recorrida para que os presentes autos prossigam se a tal nada obstar.

Sem custas.

Lisboa, 28 de Janeiro de 2004. — *António Pimpão* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Almeida Lopes*.

Acórdão de 28 de Janeiro de 2004.

Assunto:

Incompetência do STA em Razão da Hierarquia. Questão de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

I — *Se nas conclusões das alegações de recurso são vertidos factos (não levados ao probatório) é competente para dele conhecer o Tribunal Central Administrativo e não o STA, independentemente do relevo de tais factos na solução jurídica.*

II — *Na verdade, a competência do Tribunal, em razão da hierarquia, tem a ver com o quid disputatum e não com o quid decisiu.*

Recurso n.º 1222/03-30. Recorrentes: Maria Antonieta Pereira da Silva e Outra; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. Nos presentes autos de execução fiscal, em que é exequente a Fazenda Pública, e executado Agostinho Fernandes da Costa o Mm. Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Aveiro, proferiu despacho julgando extinto um recurso interposto pela massa falida, atenta a declaração de falência do executado.

Esta interpôs recurso para este Supremo Tribunal.

Apresentou as pertinentes alegações.

Posteriormente, Maria Antonieta Pereira da Silva veio requerer a sua admissão como assistente à recorrente “massa falida”.

Tal requerimento foi indeferido pelo M.º Juiz.

Também esta veio interpor recurso de tal decisão para este Supremo Tribunal.

Apresentou as pertinentes alegações.

Neste STA o EPGA defende que ambos os recursos versam matéria de facto pelo que este STA é incompetente para deles conhecer.

Ouvidas as partes nada disseram.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. Importa liminarmente decidir a questão prévia suscitada pelo Ex.º Magistral do MP.

Na verdade, o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria (vide arts. 101.º e 102.º do C. P. Civil, 45.º do CPT, 5.º do ETAF, e 2.º e 3.º da LPTA), prejudicando, se procedente, a apreciação e julgamento de todas as restantes questões suscitadas no recurso.

Vejamos então.

Dispõe o art. 32.º, al. b), do ETAF:

«Compete à Secção de Contencioso Tributário conhecer:

(...).

b) Dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª Instância com exclusivo fundamento em matéria de direito.»

Quer isto significar que, se o recurso versar unicamente matéria de direito, este Supremo Tribunal será competente para o apreciar.

Porém, se o recurso envolver a apreciação de matéria de facto, não será este Supremo Tribunal o competente mas sim a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, face ao disposto no art. 41.º, n.º 1, al. a), do ETAF.

O EPGA suscita, como vimos, a questão da incompetência, em razão da hierarquia, deste Supremo Tribunal.

Vejamos então.

Escreveu o EPGA no seu douto parecer;

«Na 4ª conclusão (recurso interposto pela massa falida) a recorrente enuncia factos não contemplados na fundamentação da decisão impugnada, sujeitos à formulação de um juízo pelo tribunal de recurso, expresso no binómio provado - não provado, independentemente da sua relevância para a decisão da causa.»

E adiante;

«A 2ª conclusão das alegações de recurso (recurso interposto por Maria Antonieta Pereira da Silva) enuncia igualmente factos / circunstâncias omitidas na fundamentação da decisão impugnada: venda de imóvel operada em processo de execução fiscal por preço não especificado.»

Vejamos então.

As conclusões referidas são do seguinte teor:

Conclusão 4ª:

«A venda em causa realizou-se pelo valor de PTE 8.850.000/42.397,83 e o imóvel em causa, designadamente à data da sua venda, detinha um valor de, pelo menos PTE 40.000.000/ 199.519,16, encontrando-se a esta data, e por força do decurso do tempo, avaliado em, pelo menos PTE 25.000.000/124.699,48.»

Conclusão 2ª:

«O direito de a recorrente ver declarada a nulidade da venda operada nestes autos por preterição de formalidades essenciais para que o bem seja vendido por maior preço merece tutela judicial.»

Pois bem.

Estamos realmente perante afirmações de facto.

Por outro lado, as decisões recorridas não fazem qualquer referência a tais factos.

Logra pois êxito a questão prévia suscitada pelo Ilustre Magistrado do MP, mas pelas razões acima expostas.

Há assim efectivamente matéria de facto a apreciar no recurso.

Do exposto, é legítimo pois concluir-se que o recurso versa também matéria de facto.

E como, por outro lado, a competência do Tribunal se afere pelo *quid disputatum* e não pelo *quid decisum* importa apreciar aquela matéria de facto. E isto independentemente dessas questões de facto serem ou não relevantes para a solução jurídica da causa. É que o Tribunal *ad quem* define primeiro a sua competência em face das conclusões das alegações, e, só depois de definida a sua competência é que, se competente, avança para a solução da questão que lhe é posta.

Assim, e porque o recurso versa também matéria de facto, não é este Supremo Tribunal o competente para o apreciar, mas sim o Tribunal Central Administrativo, face aos normativos legais atrás citados.

3. Face ao exposto, acorda-se em julgar este Supremo Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso interposto.

Custas pelos recorrentes, fixando-se, para cada um deles, a taxa de justiça em 100 euros e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 28 de Janeiro de 2004. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queirós*.

Acórdão de 28 de Janeiro de 2004.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Fundamentos. Falta e nulidade da citação na execução. Impossibilidade de convalidação. Falta de requisitos do título executivo.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A falta e a nulidade da citação não constituem fundamentos da oposição à execução fiscal por não estarem previstas nas alíneas do n.º 1 do art.º 204.º do CPPT, nomeadamente na alínea i), pelo que devem ser arguidas no processo de execução.*
- 2 — *Não é possível convolar a petição de oposição à execução fiscal em requerimento de arguição de nulidade, quando com esta arguição se invoca um fundamento típico da referida oposição.*
- 3 — *Não é requisito do título executivo que este seja enviado ao contribuinte conjuntamente com o aviso-citação, o que se prende com a nulidade da citação.*

Recurso n.º 1358/03-30. Recorrente: Virgílio & Campos Lda.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Pimenta do Vale.

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

1. Virgílio & Campos, Lda, com sede no Porto, não se conformando com a sentença do Tribunal Tributário do Porto que julgou impro-

cedente a oposição por si deduzida contra a execução fiscal n.º 3190-99/102799.9, do 5.º Serviço de Finanças do Porto, vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1 - Quer a falta da citação por derrogação de formalidades legais de citação da Oponente quer a falta de requisitos essenciais do título executivo enquadram-se previsão da alínea i) do n.º 1 do artigo 204.º do Código de Procedimento e Processo Tributário dado que foi junto à Petição Inicial documento comprovativo dos factos alegados (a própria e única notificação recepcionada pela Oponente) e nenhuma das questões envolve a apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda, nem representa interferência em matéria de exclusiva competência da entidade que extraiu o título.

2 - Aliás, há diversos acórdãos (dos quais são exemplos os supra mencionados) que acolhem a possibilidade de alegação em sede de oposição à execução daqueles mesmos fundamentos.

3 - A única prova possível quanto ao conteúdo duma notificação é a testemunhal.

4 - Sendo vedada à oponente o recurso à prova testemunhal quando invocada a alínea i) do n.º 1 do artigo 204.º, presumir-se-ia regularmente efectuada a citação.

5 - No entanto, se atentarmos no artigo 351.º do Código Civil, verificamos que as presunções judiciais só são admitidas nos casos e termos em que é admitida a prova testemunhal.

6 - Como a prova testemunhal não é admitida no caso dos autos, não há inversão do ónus da prova, competindo à administração tributária provar que enviou o título executivo juntamente com o aviso-citação.

7 - Pode, então, concluir-se pela leitura das informações oficiais que não houve produção de prova nesse sentido e pela ausência de junção aos autos do documento comprovativo do envio da notificação de 27 de Outubro de 1999 através de registo postal.

8 - Constata-se, assim, que, tendo sido invocados fundamentos implicitamente elencados no artigo 204.º, n.º 1, alínea i), do Código de Procedimento e Processo Tributário, quer porque têm por fim a extinção da execução, quer porque não envolvendo apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda, nem representando interferência em matéria de exclusiva competência da entidade que houver extraído o título, foi junto o documento probatório dos fundamentos alegados, e, como tal, a oposição resulta provada.

O Representante da Fazenda Pública não contra-alegou.

O Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto emitiu duto parecer no sentido da improcedência de recurso, na medida em que a falta e nulidade da citação não são fundamentos da oposição à execução fiscal, conforme jurisprudência deste STA e, além disso, na motivação do recurso, a censura continua a ser feita à falta de requisitos legais do aviso-citação, matéria respeitante à nulidade da citação.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

a) Pelos Serviços de cobrança do IVA foi extraída a certidão de dívida cuja cópia consta de folhas 20 e aqui se dá por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais onde consta ser o oponente devedor de IVA referente a 1997 no valor de esc. 399.422\$00.

b) Em 27-09-1999 com base naquela certidão de dívida foi instaurada a execução fiscal a que estes autos respeitam - cfr. fls. 19.

c) Em 27-10-1999 foi expedido aviso postal - cfr. fls. 19.

3. Desde logo e mais uma vez, alega a recorrente que a falta e a nulidade da citação são fundamentos da oposição à execução fiscal, nos termos do disposto no artº 204º, nº 1, al. i), do CPPT.

Mas sem razão.

A falta de citação constitui nulidade insanável, quando possa prejudicar a defesa do interessado [cfr. artº 165º, nº 1, al. a), do CPPT].

Todavia a falta e nulidade da citação não estão previstas como fundamento da oposição no prérito artº 204º. Com efeito e como vem sendo jurisprudência pacífica e reiterada desta Secção do STA, o seu conhecimento não pode ser efectuado em processo de execução fiscal, por não estar prevista na al. i) do artº 204º.

Como também não cabe na fórmula genérica da mesma alínea que prescreve como fundamento da oposição à execução fiscal “qualquer fundamentos não referidos nas alíneas anteriores, a provar apenas por documento, desde que não envolvam a apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda, nem representem interferência em matéria da exclusiva competência da entidade que houver extraído o título”.

“Na verdade, esta disposição, como todas as outras do referido artigo reporta-se apenas a fundamentos que possam conduzir à extinção da execução, que é o fim a que se destina a oposição à execução, e não a fundamentos que possam levar à anulação de actos do processo de execução fiscal.

O alcance desta norma é, assim, semelhante à da alínea h) do artigo 813º do Código de Processo Civil que admite como fundamentos da oposição à execução “qualquer facto modificativo ou extintivo da obrigação” (Ac. do STA de 4/4/98, *in rec.* nº 20.651).

No mesmo sentido pode ver-se Acs. de 17/8/99, *in rec.* nº 22.528; de 6/10/99, *in rec.* nº 23.419; de 5/7/00, *in rec.* nº 23.228; de 4/6/03, *in rec.* nº 586/03, e de 4/6/03, *in rec.* nº 153/03.

4 - Por outro lado, não é possível convolar a petição de oposição à execução fiscal em requerimento de arguição de nulidade a juntar ao processo de execução.

Com efeito, a falta e nulidade da citação não são os únicos fundamentos invocados, já que a oponente alega também a falta de requisitos do título executivo.

“Em situações deste tipo, havendo uma cumulação de pedidos e ocorrendo erro na forma de processo quanta a um deles, a solução é considerar sem efeito o pedido para o qual o processo não é adequado, como se infere da solução dada a uma questão paralela no n.º 4 do art. 193.º do C.P.C.

Na verdade, refere-se nesta norma, para o caso de acumulação de pedidos substancialmente incompatíveis que a “nulidade subsiste, ainda que um dos pedidos fique sem efeito, por incompetência do tribunal ou por erro na forma de processo”.

Não se estará, decerto, perante um caso aqui directamente enquadrável, pois não haverá cumulação de pedidos substancialmente incompatíveis.

No entanto, nesta norma pressupõe-se que a solução legal para apresentação de um pedido para o qual o processo é inadequado é a de que ele “fique sem efeito”, prosseguindo o processo para apreciação do pedido para o qual o processo é adequado.

Por isso, nestes casos, não haverá possibilidade de convalidação, por esta pressupor que todo o processo passasse a seguir a tramitação adequada e, nestas situações, tal não poder determinar-se por o pro-

cesso de oposição ser o adequado à apreciação dos fundamentos invocados para que o processo de oposição é adequado” (Conselheiro Jorge Sousa, *in CPPT Anotado*, 4ª ed., pág. 744).

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

5. Por último, alega, ainda, a recorrente como fundamento da oposição a falta de requisitos do título executivo.

Todavia e sobre esta questão, continua a recorrente a não indicar qual desses requisitos se encontra em falta.

Na verdade, o que a recorrente censura mais não é, como bem anota o Ex.º Procurador-Geral-Adjunto, que a falta de requisitos legais do aviso-citação, o que se prende com a alegada nulidade da citação.

De qualquer forma e da análise da certidão de fls. 20 sempre resulta claro que do título executivo em causa consta a menção da entidade promotora da execução e respectiva assinatura, a data em que foi emitido, o nome e domicílio do devedor, a natureza e proveniência da dívida e a indicação, por extenso, do seu montante.

Isto é, dele constam todos os requisitos legais (cfr. artº 163º do CPPT).

Pelo que também falece, nesta parte, as conclusões da motivação do recurso.

6. Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao presente recurso e manter a decisão recorrida.

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

Lisboa, 28 de Janeiro de 2004. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 28 de Janeiro de 2004.

Assunto:

Reinvestimento. Empréstimo bancário.

Doutrina que dimana da decisão:

O reinvestimento a que se referia o art.º 10.º, n.º 5, al. a), do CIRS (versão de 1996) e que levava à exclusão da tributação, era apenas o reinvestimento do produto da alienação, com exclusão do reinvestimento de um empréstimo bancário.

Recurso n.º 1359/03. Recorrentes: Ministério Público e Fazenda Pública; Recorrido: Augusto Jorge Monterroso Reis Teixeira; Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. Almeida Lopes.

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

1.º Relatório:

Com base em vício de violação de lei, pois a Administração Fiscal não considerou como reinvestimento o montante de um empréstimo

bancário contraído para aquisição de uma fracção autónoma, por só ser de considerar para esse efeito o produto de alienação anterior à aquisição, Augusto Jorge Monterroso Reis Teixeira, residente na Rua António Ferreira Fiandor, 223 - 2º, Esqº. Frente, Mafamude, Vila Nova de Gaia, deduziu impugnação judicial contra a liquidação de IRS de 1996.

Por sentença de fls. 54 e seguintes, o Tribunal Tributário do Porto anulou a liquidação.

Nem se conformou com esta sentença o Mº Pº nem a Fazenda Pública, tendo ambos recorrido dela para este STA, conforme alegações de fls. 75 a 79 e 80 a 87. Para o Mº Pº, o contribuinte não reinvestiu o valor da venda, pois contraiu um empréstimo para fazer a aquisição, tendo as mais-valias de ser aplicadas no pagamento do preço relativo à nova aquisição. Por outro lado, o reinvestimento teria de ser posterior à venda, quando esta foi feita antes do recebimento das mais-valias. Por sua vez, entende a Fazenda Pública que só é fiscalmente relevante o reinvestimento do produto da alienação na aquisição de outro imóvel, pois o vocábulo reinvestimento não se confunde com o vocábulo investimento. Além disso, não há reinvestimento quando o contribuinte aplica o produto de uma alienação posterior e não de uma anterior.

Neste STA, o relator suscitou a questão prévia da incompetência em razão da hierarquia, pois o recurso não versaria matéria exclusivamente de direito.

Ouvidos, os recorrente nada disseram sobre esta questão prévia. Corridos os vistos cumpre decidir.

2º Fundamentos:

Contrariamente ao que inicialmente se supunha, o recurso versa exclusivamente matéria de direito, pois nenhum dos recorrentes, mormente o Mº Pº, discutiu a matéria de facto. O que terá suscitado dúvidas foi a formulação das conclusões do recurso do Mº Pº, as quais começam por “está provado”. Mas, bem vistas as coisas, não é posto em causa o probatório fixado pelo Mº Juiz *a quo*.

Daí que improceda a questão prévia oficiosamente suscitada.

O tribunal de 1ª instância deu como provado que o contribuinte adquiriu uma fracção em 1994 por 6.300.000\$00, a qual vendeu em 7.11.96 por 10.000.000\$00. No entanto, em 2.8.1996 adquiriu outra fracção por 12.000.000\$00, para cujo pagamento utilizou o produto de um empréstimo bancário no montante de 7.000.000\$00.

Será que o contribuinte não deveria ter sido tributado no ano de 1996, nos termos do artº 10º, nº 5, do CIRS?.

Nos termos desta norma, na redacção vigente ao tempo:

«São excluídos da tributação os ganhos provenientes da transmissão onerosa de imóveis destinados à habitação do sujeito passivo ou do seu agregado familiar se, no prazo de 24 meses contados da data da realização, o produto da alienação for reinvestido na aquisição de outro imóvel, de terreno para construção de imóvel ou na construção, ampliação ou melhoramento de outro imóvel exclusivamente com o mesmo destino.»

Como se vê do preceito, temos de considerar duas circunstâncias para afastar a tributação em IRS, a saber:

O produto de uma alienação tem de ser reinvestido na subsequente aquisição;

A aquisição subsequente tem de dar-se no prazo de 24 meses contados da data da realização, isto é, da data da venda.

In casu, nenhuma destas circunstâncias aconteceu, pois o contribuinte comprou a segunda fracção em 20.8.1996 e somente vendeu a primeira fracção em 7.11.96. Logo, não podia ser com o produto de uma venda, que ainda não tinha tido lugar, que pagou o preço da aquisição da nova fracção.

Por outro lado, o prazo legal de 24 meses para o contribuinte fazer o reinvestimento ainda não tinha começado a correr quando ele fez a aquisição da segunda fracção.

Finalmente, se o contribuinte contraiu um empréstimo bancário para pagar a segunda aquisição, em 20.8.96, o montante desse empréstimo foi um investimento e não um reinvestimento.

A lei quer apenas afastar da tributação as quantias que resultam da alienação e não quantias “novas”, resultantes de um mútuo bancário.

As leis que isentam ou afastam da tributação são excepcionais, pelo que não comportam analogia. Logo, o termo reinvestimento não se pode aplicar por analogia às situações de investimento.

Neste sentido, pode ver-se o acórdão deste STA de 26.2.2003, proferido no Procº nº 99/03.

Daí que a sentença não se possa manter, pois o acto de liquidação não enferma do vício que lhe é imputado.

3º Decisão:

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em conceder provimento aos recursos, em revogar a sentença recorrida e em julgar improcedente a impugnação judicial.

Sem custas neste STA, por não ter havido contra-alegações do impugnant, e custas por este na 1ª instância.

lisboa, 28 de Janeiro de 2004. — *Almeida Lopes* (relator) — *Fonseca Limão* — *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 28 de Janeiro de 2004.

Recurso nº 1414/03-30, em que são recorrente a Caixa Geral de Depósitos SA, recorrida a Fazenda Pública e de que foi Relator o Ex.º Conselho Dr. Fonseca Limão.

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

A Caixa Geral de Depósitos, informada com os despachos de 6 de Abril de 1999, 25 de Janeiro de 2000, 4 de Abril de 2000, 24 de Outubro de 2000, 5 de Dezembro de 2000 e 3 de Julho de 2001 e também de 13 de Maio de 2002 deles interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

- 1 — A venda executiva ocorreu no dia 5/3/96;
- 2 — Os anúncios para publicação da venda ocorreram dias 01/12/95 e 12/1/95;
- 3 — O termo do prazo dos débitos ocorreu em 2/1/96, ou seja, 30 dias após a publicação do último anúncio (21/2/95).

4 — O requerimento do pedido de sustação ao abrigo do artigo 869º do CPC foi entregue fora de prazo, no caso, 4 dias depois do termo do prazo, já que

5 — O pedido de sustação deveria ter sido entregue até 25/3/96 (2ª feira) e foi entregue no dia 29/3/96 (sexta-feira); pelo que

6 — Esse pedido de sustação foi entregue extemporaneamente e, por isso, deveria ter sido rejeitado *in limine*.

7 — A reclamação de créditos formulada em 3/5/2002 apenas poderia ter sido formulada se o requerimento com o pedido de sustação ao abrigo do art. 869º do CPC tivesse sido entregue até ao dia 25/3/96, pelo que

8 — Porque a possibilidade de feita da reclamação de crédito depende de ter sido atempadamente entregue aquele pedido de sustação,

9 — A reclamação de créditos é extemporânea; e, assim, 10 — A reclamação de créditos deveria ter sido rejeitada *in limine* e não deveria ter sido admitida.

Não foram apresentadas contra-alegações, sendo que o recurso foi admitido para subir nos próprios autos para subir com o que viesse a ser interposto da decisão final.

A fls. 111, foi proferido despacho ordenando a suspensão da instância do qual foi interposto recurso a fls. 123, o qual foi admitido para subir imediatamente e nos próprios autos (v. fls. 149), o qual foi alegado, não tendo sido apresentadas contra-alegações.

O Ex.^{mo} Magistrado do M.^o P.^o, junto deste S.T.A., foi de parecer que o recurso interposto em segundo lugar não tem por exclusivo fundamento matéria de direito não sendo, por isso, este S.T.A. competente para o apreciar.

Refira-se, antes do mais, que aquilo a que o Ex.^{mo} Magistrado do M.^o P.^o apelida de “factos não contemplados na inexistente fundamentação de facto da decisão recorrida” são, quanto a nós, meras ocorrências processuais que este S.T.A. pode considerar muito embora os seus poderes de cognição se circunscrevam à matéria de direito, sendo, assim, competente para a apreciação dos recursos.

Apreciemos, pois o que primeiramente foi interposto.

Registam os autos o seguinte:

1 — Em execução movida pela C.G.D. viria a ser penhorada uma fracção autónoma pertencente aos executados José Vasco Figueiredo Brochado e mulher.

2 — Os anúncios relativos à venda foram publicados em 1/12/95 e 2/12/95, neles se citando os executados para no prazo de 20 dias, imediatos aos 30 dias dos éditos, contados da última publicação, pagarem a quantia exequenda, para garantia da qual foi penhorada a dita fracção, a qual seria vendida por meio de proposta em carta fechada, para cuja abertura foi designado o dia 5/3/96, pelas 10 horas, na Repartição de Finanças de Almada.

3 — Nesta data, foi o bem penhorado adjudicado à exequente C.G.D.

4 — Porém, em 29/3/96, Manuel Augusto Farias Ramalho, invocando a qualidade do credor de indemnização do incumprimento definitivo do contrato-promessa por parte dos executados promitente-vendedor, requereu a sustação, ao abrigo do art. 869º do CPC, da graduação de créditos até que obtivesse sentença exequível.

5 — Em 6/4/99, 25/1/2000, 4/4/2000, 24/10/2000, 5/12/2000 e 3/7/2001 foram proferidos despachos, ordenando que os autos aguardassem a sentença exequível referida em 4.

6 — Em 13/5/02, é proferido despacho admitindo o crédito reclamado pelo Manuel Augusto Farias Ramalho.

A questão a decidir é a de saber se foi tempestivamente deduzido o pedido de sustação a que alude o art. 869º, nº 1, do C.P. Civil que assim dispõe:

“O credor que não esteja munido de título exequível pode requerer, dentro de prazo facultado para a reclamação de créditos, que a graduação dos créditos, relativamente aos bens abrangidos pela sua garantia, aguarde que o requerente obtenha na acção própria sentença exequível”.

O aludido pedido há-de, pois, ser formulado dentro do prazo facultado para a reclamação de créditos.

Ora, uma vez que a venda foi efectuada por meio de proposta em carta fechada, estamos perante uma venda judicial (v. art. 883º, nº 1, do C.P. Civil, na versão anterior, e 886º nº 2 na actual).

Nestas circunstâncias, ou seja, de venda judicial, dispunha o art. 329º, nº 1, al. c), do C.P.T. que os créditos seriam reclamados no prazo de 20 dias a contar da venda.

Ora, uma vez que a venda ocorreu em 5/3/96 o aludido prazo tinha o seu termo em 25/3/96 (v. art. 49º, nº 1, do C.P.T.).

Assim, o pedido de sustação formulado pelo Manuel Augusto Farias Ramalho em 29/3/96 é intempestivo.

Na verdade, e o referido prazo de 20 dias não havia ainda sido alargado para 30 dias, conforme se prescreveu no art. 6º, nº 1, al. a), do D.L. 329-A/95, de 12/12, pois que esta disposição legal apenas entrou em vigor em 1/1/97.

Nesta conformidade, o referido requerimento devia ter sido indeferido em vez de se ter ordenado, por diversas vezes, que os autos aguardassem a junção da aludida sentença exequível.

Pela mesma razão, isto é, por ser intempestiva, devia ter sido rejeitada liminarmente a reclamação de créditos por aquele apresentada.

Daí que o 1º recurso deva obter provimento e considerar-se prejudicado o conhecimento do objecto do recurso interposto em 2º lugar.

Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso interposto a fls 73 e em revogar os despachos recorridos e em indeferir o requerido, a fls 2, ao abrigo do art. 869º, nº 1, do C. P. Civil.

Sem custas, neste S.T.A., sendo devidas pelo reclamante de fls. 2 na 1ª Instância.

Lisboa 28 de Janeiro de 2004. — *Fonseca Limão* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 28 de Janeiro de 2004.

Assunto:

Hipoteca. Privilégio imobiliário.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Por força de declaração de inconstitucionalidade com força obrigatória geral, o crédito garantido por hipoteca

goza de preferência na graduação com contribuições para a segurança social.

II — Os acórdãos do Tribunal Constitucional que declaram uma inconstitucionalidade com força obrigatória geral têm força de lei.

Recurso n.º 1554/03. Recorrente: Caixa Geral de Depósitos SA; Recorrido: SINIA — Soc. Geral Invest. para Comércio e Indústria, SA; Relator: Ex.^{mo}. Juiz Cons. Dr. Almeida Lopes.

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

Nos presentes autos de reclamação de créditos, foram reclamados e reconhecidos créditos da Fazenda Pública, do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social e da Caixa Geral de Depósitos, este por empréstimo concedido com garantia hipotecária registada em 2.2.72.

Por sentença de fls. 67 e seguintes, o 2.º Juízo do Tribunal Tributário de 1.^a Instância de Lisboa procedeu à seguinte graduação de créditos:

1.º Crédito exequendo;

2.º Crédito reclamado relativo à contribuição autárquica e respectivos juros de mora vencidos até à data da venda;

3.º Créditos reclamados relativos a contribuições para a segurança social e respectivos juros de mora vencidos até à data da venda;

4.º Crédito reclamado da Caixa Geral de Depósitos, no montante de 77.251,59 euros.

Desta sentença foi interposto recurso pela Caixa Geral de Depósitos, a qual apresentou as suas alegações de fls. 90 e seguintes, nas quais concluiu pelo erro da graduação de créditos, na medida em que o art.º 11.º do Decreto-Lei n.º 103/80 foi declarado inconstitucional, com força obrigatória geral, na interpretação segundo a qual o privilégio imobiliário geral nele conferido à segurança social prefere à hipoteca, nos termos do art.º 751.º do Código Civil.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o M.^oP.^o emitiu douto parecer nos termos do qual se deve conceder provimento ao recurso.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

Vem dado como provado que em 2.2.72 foi registada definitivamente uma hipoteca a favor da CGD incidente sobre o imóvel onde se encontram situadas as fracções autónomas descritas no auto de penhora, com vista à garantia de empréstimo para construção concedido pela CGD à firma SINIA — Sociedade Geral de Investimentos para Comércio e Indústria, SA, no montante de 324.218,63 euros, juro anual até 8% e despesas emergentes do contrato de mútuo. O executado é devedor à CGD do montante de 77.251,59 euros, já incluindo juros de mora computados pelo período de três anos.

O Tribunal Constitucional, pelo acórdão n.º 363/02, publicado no DR de 16.10.02, declarou a inconstitucionalidade, com força obrigatória geral, das normas constantes do art.º 11.º do DL n.º 103/80, de 9 de Maio, e do art.º 2.º do DL n.º 512/76, de 3 de Julho, na interpretação segundo a qual o privilégio imobiliário geral conferido à Segurança Social prefere à hipoteca, nos termos do art.º 751.º do Código Civil.

Apesar de lhe ter sido chamada a atenção no requerimento de esclarecimento e nas alegações de recurso, M.^{mo} Juiz a quo preferiu ignorar o direito vigente e nem sequer reparou o agravo.

Em face daquele acórdão do TC, é evidente que a recorrente tem razão para se insurgir contra a sentença, a qual incorreu em erro de julgamento por falta de indagação do direito aplicável ao caso.

Nestes termos, acordam os juizes deste STA em conceder provimento ao recurso, em revogar a sentença recorrida e em graduar os créditos do seguinte modo:

1.º) Crédito exequendo;

2.º) Crédito reclamado relativo a contribuição autárquica e respectivos juros de mora vencidos até à data da venda;

3.º) Crédito da Caixa Geral de Depósitos;

4.º) Crédito de contribuições para a segurança social e respectivos juros de mora vencidos até à data da venda.

Sem custas neste STA e custas na 1.^a instância pelos executados, com taxa de justiça reduzida a 1/4.

Lisboa, 28 de Janeiro de 2004. — Almeida Lopes (relator) — Fonseca Limão — Pimenta do Vale.

Acórdão de 28 de Janeiro de 2004.

Assunto:

Recurso per saltum. Matéria de facto. Incompetência do S.T.A. Competência do T.C.A.

Doutrina que dimana da decisão:

Questionando-se, nas conclusões do recurso per saltum, matéria de facto, é de concluir pela incompetência, em razão da hierarquia, do S.T.A. e pela competência do T.C.A. para daquele conhecer.

Recurso n.º 1607/03-30, em que são recorrente António Teixeira Pereira da Conceição, recorrida a Fazenda Pública e de que foi Relator o Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

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

António Teixeira Pereira da Conceição, inconformado com a sentença, a fls. 136 e seguintes, do M.^{mo}. Juiz do T.T. de 1.^a Instância de Aveiro, que lhe julgou parcialmente improcedente a oposição que havia deduzido, daquela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação de um quadro conclusivo onde para além do mais afirma:

«... provou-se que o recorrente sempre exerceu funções de administrador na devedora originária com integral respeito pela lei vigente, pelos Estatutos da Cooperativa, pelas deliberações da Assembleia Geral e da Direcção, não lhe sendo imputável qualquer responsa-

bilidade de não terem podido ser salvaguardados os direitos do credor originário (conclusão 7ª).

... não se mostrou provado no processo que os actos de que resultou a insuficiência do património para a satisfação dos respectivos créditos decorrem da inobservância culposa das disposições legais ou contratuais destinadas à protecção dos credores, nos termos do artº 78º do C.S.C. (conclusão 12).»

O relator, por despacho de fls 212, no entendimento de que a matéria vertida nestas conclusões relevava da matéria de facto e não tinha sido estabelecida na decisão recorrida, propendeu a declarar este S.T.A. incompetente para o conhecimento do recurso, por não ter, por exclusivo fundamento, matéria de direito.

Notificadas as partes para, a este propósito, se pronunciarem, nada disseram.

O Ex.^{mo}. Magistrado do Mº Pº., junto deste S.T.A., convergiu com o entendimento do relator.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir, começando por conhecer da questão suscitada pelo relator.

Confrontadas as conclusões atrás referidas com a peça recorrida, desde logo resulta que nesta não se estabeleceu que o recorrente tivesse exercido funções de administrador com respeito pela lei vigente, pelos estatutos, pelas deliberações da Assembleia Geral e da Direcção, nem que os actos de que resultou a insuficiência de património da primitiva executada tivessem decorrido de inobservância culposa das disposições legais ou contratuais destinadas à protecção dos credores.

E a questão de saber se tal ocorreu ou não é questão que logra enquadramento no plano factual, pois que se trata de captar ocorrências da vida real, que em nada se prendem com a interpretação e aplicação da lei.

Significa isto que o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito.

O que, nos termos do art. 21º, nº 4, 32º, nº 1, al. b), 39º e 41º, nº 1, al. a), do E.T.A.F. e 280º, nº 1, do C.P.P.T., determina a incompetência deste S.T.A. para o apreciar e a competência, para tanto, do T.C.A.

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

Custas pela recorrente, fixando-se o imposto de justiça em 75 euros e a procuradoria em 50%, sem prejuízo do apoio judiciário concedido.

Lisboa, 28 de Janeiro de 2004. — *Fonseca Limão* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 28 de Janeiro de 2004.

Recurso nº 1648/03-30, em que são recorrente a Fazenda Pública, recorrido Johnson & Johnson Ldª e de que foi Relator o Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

Nestes autos de recurso jurisdicional, em que é recorrente a F.P., em representação do INFARMED, e recorrida a Johnson & Johnson

Ldª., tendo presente o disposto no artº. 8º, nº 3, do C. Civil e ao abrigo do artº. 705º do C.P. Civil, *atortiori*, acorda-se, pelos fundamentos constantes do acórdão deste S.T.A. de 14/1/04, rec. 1064/03-30 (que traduz jurisprudência reiterada e uniforme desta formação, sendo disso exemplo os acs. de 4/6/03, rec. 61/03, 9/7/03, rec. 493/03, 22/10/03, rec. 438/03, e 29/10/03, recs. 1060/03 e 1061/03), sendo certo que neste e nos demais processos ocorre identidade de sujeitos e de questões a resolver, em conceder provimento ao recurso, em revogar a sentença recorrida, em julgar improcedente a impugnação e em desatender o pedido formulado nos termos do artº 684º-A do C. P. Civil.

Custas pela recorrida na 1ª Instância e neste S.T.A., fixando-se aqui a procuradoria em 50%.

Junte cópia do ac. S.T.A de 14/1/04, rec. 1064/03.

Lisboa, 28 de Janeiro de 2004. — *Fonseca Limão* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 28 de Janeiro de 2004.

Assunto:

Questão de facto. Incompetência hierárquica.

Doutrina que dimana da decisão:

Se no recurso interposto de decisão do tribunal tributário de 1ª instância se incluírem questões de facto de que aquele não haja conhecido, é o Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo.

Recurso n.º 1707/03. Recorrente: José Carlos Salgado Ribeiro; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons.º Dr. Vítor Meira.

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

José Carlos Salgado Ribeiro deduziu no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Leiria oposição à execução instaurada contra “CI-PAFA” que contra si revertera.

O M.^{mo} Juiz daquele Tribunal, considerando verificado o pagamento da quantia exequenda, julgou extinta a instância nestes autos de oposição por inutilidade superveniente da lide.

Não se conformando com tal decisão recorreu o opoente para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a sua revogação, formulando as seguintes conclusões:

1ª - Pelo douto despacho recorrido foi decidido julgar extinta a instância, por inutilidade superveniente da lide, nos termos das disposições conjugadas dos arts. 287º, al. e), e 447º, do CPC, e 176º, al. a), 246º, 264º, nº 1, e 269º do CPPT, em virtude de a quantia exequenda ter sido paga após a apresentação da p.i. da oposição.

2ª - Desde logo, não havendo sido declarada extinta a Execução à qual foi deduzida a Oposição, ou, pelo menos, não tendo transitado em julgado o eventual despacho que tanto haja decidido, pois o ora recorrente dele não foi notificado, não é admissível se declare extinta tal Oposição por inutilidade superveniente da lide, pelo que, o douto despacho em crise não fez uma correcta interpretação e aplicação do disposto no artº 287º, al. e), do CPC, preceito que, portanto, violou, devendo, em consequência, ser revogado e prosseguir a instância da Oposição.

3ª - Por mera cautela e sem conceder, sempre se aduz que, como resulta do douto despacho recorrido, o M.º Juiz *a quo* não atribuiu aí qualquer relevância jurídica ao facto de o pagamento, de resto parcial, efectuado pelo ora recorrente ter sido feito “condicionalmente e sem prescindir do que alega na presente oposição”, “por mera cautela, para não perder o benefício da não obrigação de pagamento de juros”, como foi expressamente referido quer na p.i. da Oposição, quer no requerimento para pagamento.

4ª - O facto de inexistir norma de Direito Fiscal que preveja o pagamento condicional da obrigação tributária não permite a conclusão de que tal não é permitido, tratando-se de uma lacuna que deve ser colmatada de modo a considerar-se admissível esse pagamento sem prejuízo da discussão dessa obrigação em sede de Oposição, i. é., não determinando o mesmo a extinção, por inutilidade, da instância da Oposição.

5ª - A tanto obriga quer o princípio do *in dubio contra fiscum*, quer o direito ao exercício da Oposição às Execuções Fiscais nos termos em que foi concedido, o que não permitir admitir-se, ao menos implicitamente, que esse exercício fique limitado pelo constrangimento de o contribuinte/executado ter de pagar a totalidade dos juros, quer ainda o disposto nos artigos 2º e 20º da Constituição.

6ª - Acresce que, o pagamento em causa foi efectuado condicionalmente, tendo sido aceite pela Administração Fiscal, que, assim, criou no ora recorrente a convicção de que o admitia nos termos em que foi efectuado, pelo que, o douto despacho em crise, ao não relevar essas circunstâncias, infringiu o princípio da boa fé, devendo, em consequência, ser revogado e prosseguir a instância da Oposição.

7ª - Por fim, e ainda por mera cautela e sem conceder, invoca-se, subsidiariamente, a inconstitucionalidade material das disposições conjugadas dos citados arts. 287º, al. e), e 44T, do CPC, e 176º, al. a), 246º, 264º, nº 1, e 269º do CPPT, com a interpretação de que o pagamento condicional da obrigação tributária extingue a instância da Oposição, por inutilidade, pois tais preceitos conjugados, com essa interpretação, ofendem as normas dos artigos 2º e 20º da Constituição.

Não houve contra-alegações.

Pelo Ex.º Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido da incompetência em razão da hierarquia do Supremo Tribunal Administrativo para conhecer do recurso por o mesmo, como resulta das conclusões 2ª, 3ª e 6ª, não versar exclusivamente matéria de direito.

Ouvindo o recorrente sobre tal questão prévia veio dizer que o Supremo Tribunal Administrativo só está impedido de apreciar matéria de facto respeitante à decisão da causa e não se estende aos factos processuais.

Logra prioridade de apreciação a questão prévia suscitada.

Nos termos dos artigos 167º do Código de Processo Tributário e 32º, nº 1, alínea b), do ETAF este Supremo Tribunal apenas conhece dos recursos dos tribunais tributários de 1ª instância com exclusivo fundamento em matéria de direito. Conforme este Tribunal tem vindo a decidir em inúmeros acórdãos, na esteira do ensinamento do Prof. Manuel de Andrade de que a competência se afere pelo *quid disputatum* e não pelo *quid decisum*, para a determinação da competência do tribunal não importa saber se a matéria invocada releva ou não para a decisão do recurso por a questão da competência ter de ser previamente decidida.

Nas alegações da recorrente e respectivas conclusões que acima se transcreveram sustenta a recorrente que não foi notificado de despacho declarando extinta a execução (conclusão 2ª), que efectuou um pagamento parcial e que o fez condicionalmente (conclusão 3ª) e que tal pagamento foi aceite pela Administração Fiscal e que esta lhe criou a convicção de que o admitia (conclusão 6ª). É com base em tais factos que o recorrente pretende questionar o despacho recorrido no sentido de revogar a declarada inutilidade superveniente da lide. Ora, quando o artigo 21º, nº 4, do ETAF explicita que a Secção de Contencioso Tributário apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª instância, não faz qualquer distinção entre factos relativos à decisão da causa e factos que questionem realidades processuais. Pelo que, não o distinguindo a lei, não deve o intérprete criar tal distinção. Donde ser mister concluir que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, o que determina a incompetência hierárquica deste Supremo Tribunal Administrativo para dele conhecer.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo.

Custas pela recorrente, fixando em 120 euros a taxa de justiça e em 40% a procuradoria.

— Lisboa, 28 de Janeiro de 2004. — *Vitor Meira* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 28 de Janeiro de 2004.

Assunto:

Nulidade de acto tributário. IRC. Acto que aplica norma inconstitucional. Anulabilidade. Prazo de impugnação. Acção para reconhecimento de um direito. Impossibilidade de usar tal acção para atacar tal acto (de liquidação).

Doutrina que dimana da decisão:

I — Apenas os actos que ofendam o conteúdo essencial de um direito fundamental são nulos.

- II — *Um acto que, em aplicação da lei ordinária, viole alegadamente o princípio da legalidade tributária não é nulo mas anulável.*
- III — *Assim, a propositura de uma impugnação com fundamento em inconstitucionalidade de um acto tributário está sujeita aos prazos fixados na lei para tal propositura.*
- IV — *A impugnação de acto de liquidação, em consonância com norma alegadamente inconstitucional, deve ser apresentada no prazo fixado no art. 102º do CPPT.*
- V — *O modo de atacar a autoliquidação de IRC, fundada em norma alegadamente inconstitucional, é a impugnação judicial.*
- VI — *A acção para reconhecimento de um direito, prevista no art. 145º do CPPT, quer seja entendida como tendo um campo de aplicação residual, quer seja entendida como sendo uma forma de assegurar a tutela judicial efectiva, não tem aplicação neste caso, uma vez que a impugnação é o modo mais eficaz e que mais garantias dá ao administrado para atacar tal liquidação.*

Recurso n.º 1709/03-30. Recorrente: TMG - Tecidos Plastificados para Automóveis, SA; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **TMG - Tecidos Plastificados para Automóveis, SA**, com sede no Lugar de Vilar, São Cosme do Vale, Vila Nova de Famalicão, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Braga, a liquidação de IRC dos anos de 1997, 1998 e 1999.

Subsidiariamente, pede o “reconhecimento dos direitos decorrentes do pagamento do imposto indevidamente liquidado e pago”.

O M.º Juiz daquele Tribunal absolveu a FP da instância, abstenendo-se de conhecer do pedido “por ilegalidade do meio de reacção utilizado, por falta da prévia reclamação . . .”.

Inconformada, a impugnante interpôs recurso para este STA. Apresentou as pertinentes alegações.

Conclusos os autos ao M.º Juiz, proferiu este um despacho em que refere que não teve em conta o disposto no art. 131º, n.º 3, do CPPT, e porque não conheceu do mérito da causa, decidiu o reparar “o agravo e, em substituição da sentença recorrida”, proferiu nova sentença em que declarou a caducidade do direito de impugnar, indeferindo “o pedido de apreciação da questão, sob a óptica de uma acção da previsão do art. 145º do CPPT”.

A impugnante, considerando-se mais agravada ainda por esta segunda decisão, apresentou contra ela um recurso para este Supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. A contribuinte, exercendo o direito de reavaliação consagrado nos diplomas que a autorizavam para efeitos fiscais sobre a matéria da reintegração dos bens do activo imobilizado, e cumprindo as ins-

truções genéricas sobre os modelos de autoliquidação, fez acrescer à matéria colectável 40% do valor da reavaliação, nos termos da alínea a) dos artigos 7º e 8º dos referidos diplomas.

2. Por acórdão do Supremo Tribunal Administrativo proferido em processo alheio ao presente, foi declarada a inconstitucionalidade de um daqueles decretos-lei quanto à violação do n. 2 do artigo 103º da Constituição pelo preceito da alínea b) dos artigos 7º e 8º do mesmo diploma, na qual se autorizava a reavaliação de tais bens mesmo depois de esgotado o tempo de vida útil.

3. Embora a matéria da situação tributária da Contribuinte fosse a das alíneas a) daqueles artigos - a restrição a 60% do valor da reavaliação na consideração dos custos - impugnou os actos de auto-liquidação com base em nulidade dos mesmos actos, face à inconstitucionalidade material e orgânica ou formal dos decretos-lei em que baseara os seus actos, segundo os n.ºs 1 e 2 do artigo 103º da Constituição. E, em termos subsidiários pediu o reembolso das importâncias indevidamente pagas por efeito daqueles actos, nos termos do artigo 145º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

4. A douda sentença recorrida absteve-se de conhecer do mérito da causa, com os seguintes fundamentos: A situação em causa consiste em erro do contribuinte na sua declaração, ou em pretensa ilegalidade do procedimento da Administração Fiscal no recebimento da declaração e do pagamento. E considerando que o erro na declaração é anulável e não ferido de nulidade nos termos do artigo 279º do Código Civil, tendo ocorrido a caducidade do direito de impugnação, E, quanto ao processo do artigo 145º considera-o inaplicável, por a anulabilidade da declaração ser matéria impugnável e não da acção nos termos daquele artigo 145º;

5. Sucede que na sentença ocorre manifesto erro de facto e de direito Quanto ao objecto do pedido e da causa de pedir: quanto ao objecto não se pedia a anulação da declaração mas sim a declaração de nulidade do acto de auto-liquidação; e pedia-se em consequência, o reembolso do indevidamente prestado. E como causa de pedir, a nulidade do mesmo acto por inconstitucionalidade dos diplomas que o impuseram;

6. Cometeu a sentença grave erro de direito ao confundir a auto-liquidação com o mero acto formal da declaração modelo 22;

7. Cometeu também mais outro erro de direito ao remover a situação tributária para o domínio do direito comum, designadamente o domínio do negócio jurídico, dos vícios de vontade e da responsabilidade reportando tudo, erradamente, a uma situação de erro na declaração, susceptível de anulação e não ferida de nulidade;

8. Contém a Sentença a violação do artigo 20º da Constituição, e do artigo 102º, n.º 3, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, enquanto negou o acesso ao direito e à justiça sem fundamentos legais que impedissem o Tribunal de conhecer do acto tributário a todo o tem o e da inconstitucionalidade dos diplomas que obrigavam a Contribuinte à realização dos actos de autoliquidação nos termos em que foram realizados.

9. É ainda juridicamente errada a sentença, na parte em que se recusou a conhecer do direito ao reembolso e indemnização nos termos do artigo 145º do C.P.P.T. em termos da acção condenatória da repetição de valores indevidamente recebidos, essa sim, matéria de direito comum decorrente de uma situação tributária ferida de nulidade.

10. Violou, finalmente, os artigos 20º e 130º, nºs 1 e 2, da Constituição, os artigos 120º, n. 3, e 145º do CPPT e os artigos 133º e 134º do Código do Procedimento Administrativo, na parte em que, abstendo-se do conhecimento do mérito da causa, sancionou situações de manifesta ofensa de tais normas e princípios fundamentais da ordem jurídica.

E, assim se pede:

a) A revogação ou anulação da dita Sentença recorrida, com base na preterição de formalidades legais essenciais e com base em ilegalidades de natureza substantiva de erros de facto e de direito e a violação de normas em garantias fundamentais;

b) O conhecimento ou ordenação do conhecimento do fundo da questão na base dos dados da Petição Inicial, bem como das respostas da Impugnante às notificações ordenadas pelo Meritíssimo Julgador, e nas observações desta Alegação.

Não houve contra-alegações.

Neste Supremo Tribunal, o EPGA defende que o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. É a seguinte a matéria de facto fixada na instância:

1. Relativamente aos exercícios em questão (exercícios), a impugnante acrescentou, para apuramento do lucro tributável respectivo, na linha 20 do quadro 17, da declaração de rendimentos modelo 22, de IRC, 40% do aumento das reintegrações resultantes da reavaliação do imobilizado corpóreo, a que procedera ao abrigo do disposto nos DLs 264/92 e 31/98.

2. A impugnante fez, relativamente ao IRC dos exercícios, os pagamentos por conta e finais a que se referem os documentos de fls. 58 a 66, sendo o último de 30.12.99.

3. O duto acórdão do STA, a que a impugnante se refere, data de 05.07.00.

4. A petição inicial desta impugnação data de 27.12.00.

3. Sendo estes os factos, vejamos agora o direito.

Como refere a recorrente, nos 6 primeiros artigos da petição inicial, liquidou e pagou os impostos em causa, em tempo oportuno, mais exactamente em 1998 e 1999 (fls. 58, 59 e 64).

Porém, tendo alegadamente conhecimento da declaração de inconstitucionalidade do DL n.º 49/91, de 25/1, por parte de acórdão deste STA, veio pedir se declarasse a nulidade dos actos tributários em causa “na parte em que neles se acresceram as importâncias correspondentes a 40% dos valores da reintegração efectuada na base da reavaliação dos bens do activo imobilizado”.

Como é bem de ver, a impugnação só será tempestiva se a ilegalidade apontada constituir uma verdadeira nulidade.

É que, a não ser assim, se os actos estiverem feridos de mera anulabilidade, então o prazo para impugnar [90 dias - art. 123º, nº 1, al. a), do CPT, e 102º, nº 1, al. a) do CPPT] estava há muito ultrapassado.

E no caso de autoliquidação, a impugnação dependia de prévia reclamação - 151º, nº 1, do CPT - só não sendo assim, já no domínio do CPPT, (art. 131º, nº 3), quando, como será o caso, o fundamento da impugnação “for exclusivamente matéria de direito e a autoliquidação tiver sido efectuada de acordo com orientações genéricas emitidas pela administração tributária”, sendo que, nesta hipótese, o prazo para a impugnação não depende de reclamação prévia, mas

deve ser apresentada no prazo já citado do n.º 1 do art. 102º do CPPT.

Quer isto dizer que, a menos que se esteja perante uma nulidade dos actos questionados (caso em que será necessariamente tempestiva), a impugnação será obviamente intempestiva.

Pois bem.

Concordamos que os actos que ferem princípios constitucionais são nulos.

Mas não todos.

Na verdade, só aqueles que contendem com o núcleo duro de princípios fundamentais.

É o que dispõe a al. d) do n.º 2 do art. 133º do CPA, que dispõe: «São, designadamente, actos nulos:

(. . .)

Os actos que ofendam o conteúdo essencial de um direito fundamental.»

Que, na nossa óptica, são aqueles que contendem com os direitos, liberdades e garantias dos cidadãos.

Mas já não aqueles que contendam com o princípio da legalidade tributária.

Tais actos, violadores do dito princípio da legalidade tributária, são anuláveis, mas não são nulos.

Assim, não podem eles ser impugnados a todo o tempo, mas só nos prazos previstos nas leis ordinárias adequadas.

No sentido ora exposto, pode ver-se o Acórdão deste STA de 9/10/96 (rec. n. 20.873) - in *Ap. DR* de 28/12/98, pp. 2843 e ss.

Escreveu-se:

«O acto que aplica norma interna desconforme àqueles direitos (constitucional ou comunitário) não é nulo, antes está viciado por erro nos pressupostos de direito, que integra a dita violação de lei, causa de mera anulabilidade.»

É que uma coisa é o vício do acto, outra, diversa, o vício da norma. Como se escreveu no Acórdão deste STA - Pleno - de 26/6/95, in *Ac. Dout.* 409-84:

«Além, uma norma ferida de morte, de nulidade, que os tribunais têm de ignorar; aqui, um acto administrativo, fazendo aplicação de uma norma no errado pressuposto da sua validade, da sua existência ou relevância jurídica, e que integra o vício de violação de lei por erro nos pressupostos de direito . . . causa de mera anulabilidade.»

Os actos impugnados seriam assim eventualmente anuláveis, e não nulos.

Não podem pois ser impugnados a todo o tempo, mas só no prazo fixado na pertinente lei.

Não sendo caso de actos nulos, é óbvio, face ao probatório, que a impugnação foi deduzida para além do respectivo prazo legal, pelo que é intempestiva.

Mas será que a recorrente pode fazer uso da acção de reconhecimento de direito, com previsão hoje no art. 145º do CPPT?

Tal acção tinha previsão inicial no art. 165º do CPT, que dispunha:

«1. As acções para obter o reconhecimento de um direito ou interesse legalmente protegido em matéria tributária podem ser propostas por quem invoque a titularidade do direito ou interesse a reconhecer, no prazo de cinco anos a partir da sua constituição, salvo o disposto em lei especial.

2. As acções só podem ser propostas quando os restantes meios contenciosos, incluindo os relativos à execução da sentença, não assegurem a tutela efectiva do direito ou interesse em causa.

3. As acções seguem os termos do processo de impugnação, considerando-se na posição de entidade que praticou o acto a que tiver competência para decidir o pedido.»

Tratava-se de um preceito novo, inexistente no CPCI, e que só tem tradução legal após a revisão da Constituição de 1982.

No âmbito do contencioso administrativo tais acções foram consagradas nos arts. 69º e 70º da LPTA, tendo agora consagração no domínio tributário.

Trata-se, segundo o entendimento de alguma jurisprudência, de procedimentos residuais, como resulta do disposto no n.º 2 do normativo acima transcrito (art. 165º do CPT).

Como aliás reconhecem expressamente Alfredo Sousa e José Paião, no seu *Código de Processo Tributário, Comentado e Anotado*, 4ª Edição, págs. 377 e segs.

Escrevem:

«Tais acções, de harmonia com o n.º 2, que reproduz o n.º 2 art. 69º da LPTA, têm um campo *residual* de aplicação: só podem ser usadas quando a tutela efectiva do respectivo direito ou interesse não possa ser assegurado pelos restantes meios contenciosos, incluindo os relativos à execução da sentença.»

E a seguir:

«A lei construiu assim esta figura com intenção restritiva, bem patente nessa sua natureza subsidiária e no carácter sumário da sua regulamentação . . .

Não admira por isso que esta acção seja de reduzida utilização na prática.

Aliás, no campo do direito administrativo, a despeito de já ter decorrido mais de meia dúzia de anos sobre o início da vigência da LPTA, o número de acções deste tipo (normalmente fracassadas) contam-se pelos dedos.»

Jurisprudência que teve também acolhimento neste STA.

Trata-se da chamada *teoria do alcance mínimo*, que atribuiu às acções de reconhecimento de um direito ou interesse legítimo um carácter meramente residual face aos restantes meios contenciosos.

Orientação jurisprudencial que foi pacífica nas Subsecções do Secção de Contencioso Administrativo do STA ⁽¹⁾.

Porém, tal jurisprudência tem sofrido desvios.

Há autores que defendem a corrente maximalista, segundo a qual a “regra do art. 69º, n.º 2, da LPTA (. . .) não subsiste no nosso ordenamento jurídico”, pelo que “o direito de acção jurisdicional perante os tribunais administrativos para reconhecimento de direito ou interesse legítimo perante (contra) a Administração não encontra hoje obstáculos de natureza processual, fundamentados em erro na forma do processo, ilegitimidade ou excepção dilatória inominada que se pretendiam consagrados naquela disposição” ⁽²⁾ ⁽³⁾.

Parece todavia mais decisiva uma terceira via, a chamada teoria do alcance médio, segundo o qual a interpretação daquele art. 69º, 2, da LPTA numa interpretação conforme com a Constituição, permite o exercício do direito de acção para reconhecimento de um direito

quando o recurso contencioso não mostre garantir uma efectiva tutela jurisdicional do direito ou interesse em causa. Em vez daquela ideia residual estaremos perante uma ideia de complementaridade ou alternatividade instrumental.

Ou seja, em vez de se estar perante uma ideia de subalternização ou de secundarização da acção em relação ao recurso (ou impugnação, no domínio do direito fiscal), estaremos perante uma ideia de complementaridade ou alternatividade. Esta via foi consagrada pelo Pleno da Secção de Contencioso Administrativo do STA de 31/3/98 (Proc. 38.367).

E na mesma linha de orientação aponta o acórdão desta Secção de Contencioso Tributário de 30/9/98 ⁽⁴⁾, onde se faz um estudo minucioso da problemática das acções para reconhecimento de um direito.

E as considerações feitas a propósito do art. 69º, n.º 2, da LPTA podem fazer-se a respeito do art. 165º do CPT.

Que dizer?

Afigura-se-nos excessiva a *corrente maximalista*, por isso que permitiria ao interessado usar toda a panóplia de meios que pretendesse. Ou seja, punha-se nas suas mãos a escolha do meio que pretendesse seguir, podendo usar, a seu alvedrio, o meio que entendesse mais pertinente, usando eventualmente um prazo mais alargado, como é o consentido pelo n.º 1 do citado artigo 165º do CPT. Podendo usar da acção para reconhecimento de um direito se deixasse, por incúria sua, de usar de um outro meio (v.g. a impugnação) previsto na lei.

O que nos parece obviamente excessivo, razão pela qual não aderimos a tal teoria.

Mas quer se siga a *teoria do alcance médio* (que parece proteger melhor o direito do administrado, e que é aquela a que aderimos), quer se siga a *teoria do alcance mínimo*, a solução no caso seria a mesma. Na verdade, e na hipótese que contemplamos, a recorrente tinha à sua mão o *processo de impugnação* para atacar o acto de liquidação, meio próprio por excelência para atacar tal acto supostamente eivado de um vício de violação de lei. Na verdade, e como decorre do art. 118º, n.º 1, do CPT, “o *processo judicial tributário tem por função a tutela judicial dos direitos e interesses legalmente protegidos em matéria fiscal*.”

E o art. 123º do CPT dá-nos conta dos prazos em que o recorrente pode deduzir a respectiva impugnação.

Isto obviamente para as liquidações efectuadas na vigência do CPT.

Para as anteriores, o meio próprio de reagir contra elas seria, seja o processo de impugnação previsto no art. 89º do CPCI, seja, para quem entendesse que não era possível usar tal meio (o processo de impugnação), o recurso contencioso, com previsão nos arts. 130º e 131º da LPTA.

Daí que funcione, na hipótese que vimos contemplando, o n.º 2 do citado art. 165º do CPT.

Daqui decorre que a recorrente não pode lançar mão do meio que pretende utilizar subsidiariamente, a saber, a acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária.

A possibilidade de uma tal acção de reconhecimento de um direito violaria o comando legal atrás referido (n.º 2 do art. 165º do CPT), pois que isso seria poder usar de um *outro meio* para fazer valer

⁽¹⁾ Vide *CJA*, n. 9, pág. 53 e 54, e jurisprudência aí citada.

⁽²⁾ Obra e local citados, e jurisprudência aí citada.

⁽³⁾ Vide *CJA*, n. 7, pág. 19 e segs., anotação de Alexandra Leitão.

⁽⁴⁾ *Acórdãos Doutriniais do Supremo Tribunal Administrativo*, n.º 445, pp. 59 e segs.

o seu direito O que aqui está em causa é que a recorrente não utilizou tempestivamente o meio que podia e devia utilizar para destruir a liquidação impugnada, a saber, o processo de impugnação.

Nem se diga que quer o art. 69º, n.º 2, da LPTA, quer o art. 165º, 2, do CPT, com o entendimento que dele temos, e que acima deixamos expresso, são inconstitucionais.

Não o são.

Pelas razões atrás expressas.

Não resultam pois violados os preceitos do art. 268º, n.ºs 4 e 5, da CRP, na redacção da LC 1/89, por isso que a recorrente tinha à sua disposição meios de impugnação autónoma dos actos de liquidação sindicados.

É certo que este é um entendimento que se reporta ao CPT.

Porém o mesmo entendimento se deve fazer com referência ao CPPT, cujo art.º 145º tem correspondência com o art. 165º do CPT.

É certo que o n.º 3 daquele artigo parece mais abrangente que a disposição homóloga do citado art. 165º.

Nele (art. 165º do CPT) diz-se (n. 2) que “as acções só podem ser propostas quando os restantes meios contencioso . . . não assegurem a tutela efectiva do direito ou interesse em causa”.

Neste (art. 145º do CPPT), mais abrangentemente, refere-se que “as acções apenas podem ser propostas sempre que esse meio processual for o mais adequado para assegurar uma tutela plena, eficaz e efectiva do direito ou interesse legalmente protegido”.

Porém, no caso concreto, o meio mais adequado (e previsto na lei) para o interessado fazer valer o seu direito era o processo de impugnação, uma vez que tal processo assegura a tutela plena, eficaz e efectiva do direito . . . legalmente protegido”.

Quer isto dizer que, no caso, a recorrente não podia fazer uso deste meio processual.

Em suma: a impugnação é intempestiva e a acção para o reconhecimento de um direito não é o modo processual adequado à pretensão formulada pela 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 50%.

Lisboa, 28 de Janeiro de 2004. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queirós*.

Acórdão de 28 de Janeiro de 2004.

Assunto:

Gradação de créditos. IRS. Privilégio creditório.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Os créditos do IRS, a pagar pelo produto da venda de bem imóvel, não gozam, face ao Código Civil, nem de privilégio mobiliário nem de privilégio imobiliário.*
- 2 — *Gozam, no entanto, de privilégio imobiliário previsto no art. 104º do C.I.R.S.*

Recurso n.º 1765/03-30, em que são recorrente a Fazenda Pública, recorrido o Banco Totta & Açores, S. A., e de que foi Relator o Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

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

A F.P., inconformada com a sentença do M.º Juiz de 1ª Instância do Porto, que lhe julgou improcedente a reclamação de créditos de IRS relativos aos anos de 1993, 1994 e 1995, daquela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

«A. Com a douta sentença proferida se não conforma a Fazenda Pública, na parte em que julgou não verificados os créditos reclamados pela Fazenda Pública relativos a IRS de 1993 (nota de cobrança 5322132776), 1994 (nota de cobrança 6410004183) e 1995 (nota de cobrança 6410004184) e respectivos juros de mora.

B. No processo executivo, que corre por dívida de contribuições ao CRSS, foi efectuada penhora, incidente sobre bem imóvel, em 14 de Julho de 1995.

C. Foi proferida decisão no sentido de beneficiar do invocado privilégio apenas o crédito inscrito para cobrança do ano de 1995, no valor de 1.731.14, sendo que os demais, porque inscritos para cobrança em data posterior à penhora, não beneficiam do invocado privilégio e, por isso, não merecem reconhecimento.

D. Conforme se decidiu nos Acórdãos do S.T.A., de 22.09.1999, in recurso n.º 15336, o que se mostra relevante para apurar quanto ao gozo do privilégio creditório não é o lançamento para cobrança, mas sim, nos termos do art.104º do CIRS, o ano da produção do facto gerador, sendo que os créditos reclamados se reportavam aos exercícios de 1993, 1994 e 1995, pelo que deveriam ter sido verificados e graduados.

E. Da mesma garantia dos créditos reclamados do IRS beneficiam os juros de mora desses créditos, pelo que, de igual forma, deveriam ter sido julgados verificados e graduados no lugar que lhes compete.

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

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

A dado passo, refere-se na sentença recorrida o seguinte:

«... datando a penhora de 1995, só beneficiam do invocado privilégio os créditos do IRS inscritos para cobrança nesse mesmo ano (e nos três anos anteriores.

(. . .). Os demais, porque inscritos para cobrança em data posterior à penhora, não beneficiam do invocado privilégio e, por isso, não merecem reconhecimento.»

Contra este entendimento se insurge a F.P., pois que afirma, o que releva “para apurar quanto ao gozo do privilégio creditório não é o lançamento para cobrança, mas sim, nos termos do art. 104º do CIRS, o ano da produção do facto gerador”.

A questão a decidir consiste, pois, em saber qual, para o efeito considerado, a data a relevar, isto é, se a do nascimento do facto tributário que originou o crédito ou a da sua inscrição para cobrança.

Segundo o art. 736º, n.º 1, do C. Civil, o Estado tem privilégio imobiliário geral para garantia de créditos por impostos directos inscritos para cobrança no ano corrente na data da penhora.

Por outro lado, nos termos do art. 744º daquele compêndio normativo, só têm privilégio imobiliário os créditos do Estado por contribuição autárquica, sisa e imposto sobre as doações e sucessões.

Face à lei civil, porque o bem penhorado foi um imóvel e o crédito reclamado é relativo a IRS, não há que falar em privilégio mobiliário geral, nem, porque não se trata de contribuição autárquica, sisa ou imposto sobre as sucessões e doações, há que falar em privilégio imobiliário.

Significa isto que os referidos preceitos não logram aqui aplicação. Sobre-nos, pois, o art. 104º do C.I.R.S., na redacção então vigente, cujo teor é o seguinte:

«Para pagamento do IRS relativo aos últimos três anos, a Fazenda Pública goza de privilégio mobiliário geral e privilégio imobiliário sobre os bens existentes no património do sujeito passivo à data da penhora ou outro acto equivalente.»

Ora, uma vez que este preceito abstrai da data em que o imposto é inscrito para cobrança, forçoso é concluir que a F.P. goza de privilégio imobiliário relativamente aos três últimos anos.

Ou seja, todos os créditos reclamados pela F.P., porque relativos a IRS dos anos de 1993 a 1995, gozam de privilégio imobiliário.

Por outro lado, “os juros de mora relativos a crédito de contribuições a impostos devidos ao Estado... devem ser graduados juntamente com os respectivos créditos dentro dos limites legais “(v. Ac. S.T.A. de 1/3/2000, rec. 24614).

Assim e procedendo à graduação de créditos verificados inscreve-se:

1º- os créditos reclamados e relativos a IRS dos anos de 1993 a 1995 e respectivos juros de mora.

2º- a quantia exequenda relativa a prestações à Segurança Social e juros de mora.

3º- o crédito do Banco Totta e Açores e respectivos juros de mora.

Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso e revogar a sentença recorrida, porém, apenas, na parte posta em crise.

Lisboa, 28 de Janeiro de 2004. — *Fonseca Limão* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 28 de Janeiro de 2004.

Assunto:

Dúvida sobre a existência do facto tributário. Questão de facto. Anulação do acto de liquidação. Art. 121º, n.º 1, do CPT.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Determinar, perante a prova produzida, se há dúvida sobre a existência de um facto tributário é uma questão de facto que está vedado ao Supremo Tribunal Administrativo conhecer.

II — Se da matéria de facto dada como provada resulta a fundada dúvida sobre a existência do facto tributário, impõe-se a anulação do acto de liquidação, como decorre do art. 121º, n.º 1, do CPT.

Recurso n.º 1836/03-30. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: José de Sousa Cintra; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **José de Sousa Cintra**, identificado nos autos, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, uma liquidação de imposto sobre as sucessões e doações.

O M.º Juiz do 4º Juízo daquele Tribunal julgou a impugnação improcedente.

Inconformado, o impugnante interpôs recurso para o TCA.

Este, por acórdão de 25 de Março de 2003, concedeu provimento ao recurso, revogou a sentença recorrida e julgou procedente a impugnação.

Foi a vez do representante da **FAZENDA PÚBLICA** interpor recurso para este Supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1.ª Resulta dos autos que a “Soporim - Sociedade Portuguesa Imobiliária, Limitada” liquidou responsabilidades pessoais do impugnante, José de Sousa Cintra, no valor de 47 058 090\$.

2.ª Fê-lo através de dação em pagamento, por escritura de 3 de Novembro de 1986.

3.ª O impugnante interveio pessoalmente no acto, aceitou a dação e o seu credor, o Banco Borges e Irmão deu a respectiva quitação.

4.ª Estes factos constam dos itens A a G dos factos provados descritos na MD decisão de que se recorre.

5.ª Não existe qualquer dúvida quanto à natureza desta dação, que consubstancia uma verdadeira liberalidade.

6.ª Não pode, pois, pôr-se em causa o acto tributário nem a sua existência.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o EPGA defende que o recurso não merece provimento. Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

A. Dá-se por reproduzido o documento de fls. 56 a 59 o qual constitui fotocópia de um documento com o título de “ACTA AVULSO” e na qual se lê que “aos dois dias de Outubro de mil novecentos e oitenta e seis (...) reuniu a Assembleia Geral Extraordinária da sociedade por quotas de responsabilidade limitada denominada “SOPORIM - Sociedade Portuguesa Imobiliária Limitada” prévia e devidamente convocada nos termos estatutários, encontrando-se presente apenas o seu sócio Senhor José de Sousa Cintra, que representa setenta e quatro vírgula setenta e cinco por cento do capital social a fim de deliberar sobre a seguinte Ordem de Trabalhos: Ponto Único -Regularização das responsabilidades da sociedade, do sócio, Senhor José de Sousa Cintra e da sociedade por quotas denominada SO-MUNDI -Sociedade Turística do Algarve, Limitada, perante o Banco Borges & Irmão Empresa Pública”. Aberta a sessão e verificando-se não haver quaisquer pontos prévios a tratar entrou-se directamente

na discussão votação do ponto único da Ordem de Trabalhos, tendo sido deliberado por unanimidade dos votos presentes regularizar as responsabilidades da sociedade no montante 424.270.038\$00 (...), bem como as responsabilidades do sócio Senhor José de Sousa Cintra no montante de 47.058.090\$20 (...) e ainda as responsabilidades da sociedade por quotas denominada “Somundi -Sociedade Turística do Algarve Limitada”, no montante de 751.623.624\$20 (...) através de dação em pagamento a este Banco do prédio misto pertencente esta sociedade denominado (...). Mais foi deliberado, igualmente por unanimidade dos votos presentes, designar o gerente da sociedade, Senhor José de Sousa Cintra, para em nome e representação da sociedade, outorgar e assinar a respectiva escritura (...).”

B. Dá-se por reproduzido o documento de fls. 61 a 64 o qual constitui fotocópia de um documento com o título “ACTA AVULSO” e na qual se lê que “aos dezasseis dias de Outubro de mil novecentos e oitenta e seis (...), reuniu a Assembleia Geral Extraordinária da sociedade por quotas, de responsabilidade limitada denominada “SOPORIM - Sociedade Portuguesa Imobiliária, Limitada”, prévia e devidamente convocada nos termos estatutários, encontrando-se presentes o seus dois únicos sócios Senhor José de Sousa Cintra e Dona Maria de Lurdes Rosado Marreiros de Sousa Cintra, que representam a totalidade do capital social, a fim de deliberar sobre a seguinte Ordem de Trabalhos: Ponto único “Ratificação da deliberação tomada por esta Sociedade em dois de Outubro de mil novecentos e oitenta e seis sobre a regularização das responsabilidades desta sociedade, do sócio Senhor José de Sousa Cintra e da sociedade por quotas denominada SOMUNDI - Sociedade Turística do Algarve, Limitada, perante o Banco Borges & Irmão, Empresa Pública”. Aberta a sessão e verificando-se não haver quaisquer pontos prévios tratar, entrou-se directamente na discussão e votação do ponto único da Ordem de Trabalhos, tendo sido deliberado, por unanimidade, ratificar a deliberação tomada por esta Sociedade, no passado dia dois de Outubro de mil novecentos e oitenta e seis, em Assembleia Geral extraordinária em que apenas participou o sócio Senhor José de Sousa Cintra, deliberação essa no sentido de regularizar a responsabilidades da sociedade, no montante de 424.270.038\$00 (...), bem como as responsabilidades do sócio Senhor José de Sousa Cintra, no montante de 47.058.090\$20 (...) e ainda a responsabilidade da sociedade por quotas denominada “Somundi -Sociedade Turística do Algarve, Limitada”, no montante de 751.623.624\$20 (...) através de dação em pagamento a este Banco do prédio misto pertencente a esta sociedade denominado (...). Mais foi deliberado, igualmente por unanimidade, ratificar a designação do gerente da sociedade, Senhor José de Sousa Cintra, para em nome e representação da sociedade, outorgar e assinar a respectiva escritura (...).”

C. Dos documentos indicados nas alíneas anteriores, consta o reconhecimento notarial efectuado em 3/10/86 e 30/10/86, respectivamente, no 22º Cartório Notarial, das assinaturas do impugnante e de Maria de Lurdes Rosado Marreiros de Sousa Pinto, na qualidade de únicos sócios da SOPORIM, conforme documento arquivado no respectivo Cartório.

D. Por escritura pública de 3 de Novembro de 1986, de DAÇÃO EM PAGAMENTO, em que foram outorgantes: -O aqui oponente

José de Sousa Sintra por si e em representação, na qualidade de sócio gerente, da sociedade SOPORIM - Sociedade Portuguesa Imobiliária, Ld.”; José Manuel Vaz Fragoso, na qualidade de sócio gerente da sociedade SOMUNDI -Sociedade Turística do Algarve, Lda.; Ernesto João da Costa Figueiredo Teixeira, em representação, na qualidade de procurador, do Banco Borges Irmão, ... a SOPORIM deu em pagamento a este Banco o prédio misto, sito na freguesia de Carnaxide, Concelho de Oeiras, descrito Conservatória do Registo Predial de Oeiras, segunda secção, sob o n. quatrocentos e trinta do livro G-cinco, composto de parte urbana inscrito na respectiva Matriz sob o artigo setecentos e trinta, e parte rústica inscrita na respectiva Matriz sob o artigo seiscentos sessenta e nove, secção quarenta e nove -cinquenta, conforme documento de fls. 66 a 77, que se dá por reproduzido;

E. Da mesma escritura de Dação em pagamento consta ainda que o impugnante, por si, e o segundo outorgante em representação da SOMUNDI “aceitam que a sociedade Soporim — Sociedade Portuguesa Imobiliária, Limitada, faça a presente dação para pagamento das suas respectivas dívidas antereferidas” e “pelo terceiro outorgante foi dito: Que, o Banco seu representado, aceita a presente dação em pagamento mediante a qual ficam extintas as responsabilidades atrás referidas, das quais dá quitação”;

F. A referida DAÇÃO foi dada em pagamento dos seguintes créditos do BBI sobre os seguintes devedores: - 47.058.090\$20, dos quais 13.460.553\$00 são juros de mora -José de Sousa Sintra; 424.270.038\$20, dos quais 145.346.959\$30 são de juros de mora SOPORIM; - 51.623.629\$20, dos quais 222.901.184\$90 são de juros de mora - SOMUNDI;

G. Da declaração de rendimentos para efeitos de Contribuição Industrial, Grupo B, relativa ao ano de 1984, consta que a declarante SOPORIM tem um débito a curto prazo de 99.968.506\$00, relativo a empréstimos de sócios e/ou associados, não discriminando os respectivos credores, conforme documento de fls. 31 a 38, que se dá por reproduzido;

H. Da declaração de rendimentos para efeitos de Contribuição Industrial -Grupo A, relativa ao ano de 1985, consta que a declarante SOPORIM obteve empréstimos de sócios no montante de 101.814.273\$00, não discriminando o nome dos credores, conforme documento de fls. 39 a 46, que se dá por reproduzido;

I. Da declaração de rendimentos para efeitos Contribuição Industrial Grupo A, relativa ao ano de 1987, consta que a declarante SOPORIM obteve empréstimos de sócios no montante de 54.651.742\$00, não discriminando o nome dos credores, conforme documento de fls. 47 a 55, que se dá por reproduzido.

J. As sociedades Somundi, Ld.^a e SOPORIM, Ld.^a não apresentaram declaração de rendimentos do ano de 1986, alegadamente por “não lhe ser materialmente possível reconstituir as contas e elaborar os balanços de 1986”, conforme documento de fls. 105 a 110, destes autos, e de fls.196 a 202-v da reclamação apensa, dando-se todos os documentos por reproduzidos;

K. A AF entendeu que o acto de dação em pagamento bens próprios da SOPORIM, para pagamento das responsabilidades de terceiros ao Banco beneficiário sem a prestação de qualquer contrapartida por parte do impugnante e da SOMUNDI, era considerada como transmissão sujeita a imposto sobre as sucessões e doações, pelo que, de

harmonia com o disposto no n.º 1 do artigo 70º do respectivo Código, instaurou o competente processo, conforme documentos de fls. 85 a 92, de 112 a 113-v., e de fls. 115 a 116, que se dão por reproduzidos.

L. Em resposta ao ofício de fls. 115 referido na alínea anterior, o impugnante apresentou a declaração de bens de fls. 121 a 122, que se dá por reproduzida, indicando como:

VERBA ÚNICA:

ACTIVO: Um crédito de Esc. 47.058.90\$20.

PASSIVO: Uma dívida de Esc. 101.814.273\$00, nada esclarecendo quanto à dívida indicada;

M. A AF liquidou ao impugnante, com base nos factos referidos nas alíneas anteriores, imposto no montante de 30.828.920\$00, adicional de 15% no montante de 4.624.338\$00 e juros compensatórios no montante de 37.629.506\$00, conforme documentos de fls. 151 a 152-v e informação de fls. 211 a 213, dando-se todos os documentos por reproduzidos;

N. O impugnante foi notificado em 26/11/93, para contestar, querendo, o valor das liquidações, conforme documentos de fls. 153 a 154, que se dão por reproduzidas;

O. O impugnante apresentou reclamação graciosa em 7 Janeiro de 1994, a qual não foi decidida, conforme apenso, que se dá todo por reproduzido;

P. A impugnação foi deduzida no dia 12 de Abril 1994, conforme carimbo de recepção apostado na primeira folha da p.i., que se dá por reproduzido;

Q. As testemunhas Dr. Vítor Manuel Alves Coelho e António da Silva Pires, antigo técnico de contas da Soporim declararam em julgamento que, para fazer face a negócios pontuais, bem como para despesas correntes, dada a falta fundo de maneio, a Soporim recorria ao impugnante que fazia empréstimos e os quais, à data da celebração da escritura de dação em pagamento, ultrapassavam os cem mil contos, ficando reduzidos para um saldo superior a cinquenta mil contos;

R. A testemunha Dr. Vítor Manuel Alves Coelho declarou que “o impugnante, enquanto sócio maioritário da Somundi e gerente da Soporim pretendeu que o Banco devolvesse à Soporim a importância que excedia o seu crédito sobre esta empresa. Todavia o Banco não aceitou porque, sendo as duas empresas do mesmo grupo, exigiu a regularização dos débitos das duas sociedades e do próprio impugnante perante o Banco Borges & Irmão. Foi por essa razão que na dação em pagamento se incluíram não só créditos do próprio impugnante como também da Somundi.

S. A mesma testemunha disse ainda que os suprimentos feitos à Soporim pelo impugnante andavam à volta de cem mil contos e depois do acordo consubstanciado na escritura de dação em cumprimento referida nos autos ficaram reduzidos a cerca de cinquenta e quatro mil contos, depois de deduzidos os cerca de quarenta e sete mil constantes daquela escritura, e tanto quanto sabe, o respectivo saldo, ou sejam os cerca de cinquenta e quatro mil contos, nunca chegaram a ser pagos ao impugnante apesar deste ter deixado de ser sócio da Soporim”.

T. O prédio onde se encontrava a sede da Soporim ficava situada no Campo Mártires da Pátria nunca ruiu, conforme depoimentos das mesmas testemunhas Dr. Vítor Coelho e António Pires;

U. A escrita da Soporim, relativa ao exercício de 1986 encontrava-se nas instalações da Somundi e de onde, por engano, teria sido enviada

como arquivo morto para Beirolas onde foi destruída, conforme depoimentos das mesmas testemunhas e ainda de José Manuel Vaz Fragoso.

V. A sociedade Soporim tem o capital social de 1.050.000\$00, do qual o impugnante detinha, desde data indeterminada e pelo menos até 1990, três quotas, nos valores nominais de 350.000\$00, 175.000\$00 e 260.000\$00, detendo a sua esposa Maria de Lurdes Rosa de Marreiros de Sousa Cintra as quotas nos valores nominais de 90.000\$00 e 175.000\$00 respectivamente, conforme documento da CRC de fls. 282 a 285, que se dá por reproduzido.

W. No registo comercial a que se refere a certidão indicada na alínea anterior, o impugnante estava casado com Maria de Lurdes Rosa de Marreiros de Sousa Cintra no regime de separação de bens.

X. No ano de 1986 a dívida da Soporim, Lda. ao impugnante era superior à quantia de Esc. 47.058.90\$20.

3. O cerne da divergência da recorrente com o acórdão recorrido está sucintamente expresso no nº 9, 11 das alegações respectivas.

Lê-se aí que:

«11. Se existisse qualquer encontro de contas a fazer, é necessário demonstrar que o devia ter sido de modo formalmente inatacável e não com base em testemunhos, indícios e suposições, que contrariam o provado documentalmente.»

Isto perante as seguintes afirmações conclusivas do acórdão recorrido, que se transcrevem na parte respectiva:

«Aliás, segundo o entendimento actual ... do princípio da legalidade administrativa, os actos administrativos em geral (aqui se incluindo o acto tributário) não gozam de presunção de legalidade, incumbindo à AT “o ónus de prova da verificação dos requisitos legais das decisões positivas e desfavoráveis ao destinatário, como sejam a existência dos factos tributários e a respectiva quantificação (ressalvadas as excepções do art. 121º, nº 2, do CPT), isto quando o acto por ela praticado tem por fundamento a existência do facto tributário e a sua quantificação.

No caso, a AT procedeu à liquidação perante a prova, apenas, do pagamento da dívida do recorrente por parte da sociedade SOPORIM, Lda., inferindo, porque na escritura de dação em pagamento se diz que o B.B.I. dá quitação da dívida e porque não existe na escritura qualquer cláusula em que a Soporim se constitua com o direito a sub-rogação relativamente à dívida, se infere que o recorrente obteve uma vantagem patrimonial (extinção pura e simples da dívida sem a prestação de qualquer contrapartida por parte dele).

Ora, por um lado, aquele pagamento não consubstancia, por si só, a citada transmissão gratuita (não se provando, portanto, a ocorrência do facto tributário) e de todo o modo, por outro lado, face à factualidade apurada, sempre resultaria, ao menos, dúvida fundada sobre se aquele acto da sociedade (pagamento da dívida do recorrente ao BBI) consubstancia um acto de compensação de dívidas e créditos, prestação de serviços da sociedade ao sócio, nos termos dos arts. 1154º e 747º do C. Civil, ou a doação (transmissão gratuita) inferida pela AT.

Pelo que, em aplicação do disposto no citado art. 121º do CPT (aqui aplicável visto que estamos perante acto praticado pela AT com fundamento em que existe facto tributário, sendo que a dúvida não resulta de facto imputável ao contribuinte, já que, como se disse, a lei nem sequer sujeita a forma especial os financiamentos questionados), sempre a impugnação teria que proceder.»

A divergência funda-se primacialmente no campo das inferências de facto que o acórdão retira dos factos levados ao probatório, e da interpretação do art. 121º do CPT.

E, em função dessa dúvida, que, na expressão do acórdão recorrido, consiste na inexistência dos pressupostos legais (vinculativos) da sua actuação (pois a recorrente não logrou provar que se verificam os factos que integram o fundamento previsto na lei para liquidar o imposto em causa), o tribunal a quo, fazendo funcionar a regra do disposto no art. 121º do CPT, decidiu que a liquidação impugnada não podia manter-se, por isso que a fundada dúvida sobre o facto tributário funciona contra a administração (*in dubio contra fiscum*).

Está pois em causa unicamente a interpretação do art. 121º do CPT.

Disponha o n.º 1 do citado artigo:

«Sempre que da prova produzida resulte a fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, deverá o acto impugnado ser anulado.»

Comentando este artigo, escrevem Alfredo de Sousa e José Paixão ⁽¹⁾:

«...afigura-se-nos irrecusável, por o mesmo exprimir um princípio estruturante não só do processo contencioso tributário como do processo *administrativo* tributário, que a *fundada dúvida sobre a existência do facto tributário* deve implicar que a administração fiscal se abstenha, quer da respectiva quantificação, quer da subsequente liquidação do imposto.

É a consagração do princípio de que a dúvida reverte a favor do contribuinte, em substituição do princípio *in dubio pro fisco* que, na prática era acatado no regime anterior à Reforma Fiscal (CIRS e CIRC).

O preceito em anotação, todavia, carece de aprofundado esforço interpretativo, a fim de se aferir do seu correcto alcance.

A *prova produzida* de que há-de resultar a *fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário* há-de ser, não só a prova aduzida pelas partes, como também e sobretudo a prova que ao juiz se impõe diligenciar.

Com efeito, os juizes dos tribunais tributários devem realizar ou ordenar todas as diligências que considerarem úteis ao *apuramento da verdade* (art. 40º, n.º 1).

A dúvida que implica a anulação do acto impugnado não pode considerar-se fundada, se assentar na ausência ou na inércia probatória das partes, sobretudo do impugnante.

Este não deve limitar-se a alegar factos que ponham em dúvida a *existência e quantificação do facto tributário*.

Cabe-lhe o ónus da prova de tais factos, sem embargo de o juiz, no âmbito do seu poder-dever inquisitório, diligenciar também comprová-los.

Só mediante a prova concludente de tais factos é que é possível concluir-se pelo fundamento daquela dúvida.»

É uma perspectiva jurídica que colhe o nosso acordo.

⁽¹⁾ Código de Processo Tributário, Comentado e Anotado, 4ª Edição, págs. 275 e segs.

Avançando agora para o caso dos autos, constatamos que a Fazenda Pública não logrou - na tese do acórdão recorrido - fazer a prova sobre a existência do facto tributário. Daí a dúvida.

Ora, saber se há dúvidas sobre a existência de um facto tributário é uma questão de facto que está vedado a este Supremo Tribunal conhecer.

Daí que, existindo, como existe, fundada dúvida sobre a existência do facto tributário, impunha-se a anulação do acto de liquidação, como decorre do já citado art. 121º, n.º 1, do CPT.

Acresce finalmente dizer que não seria possível a este Tribunal considerar provados os factos que o recorrente entende (e pretende) provados - alterando deste modo a matéria de facto dada como provada -, já que este Supremo Tribunal é um tribunal de revista, que apenas conhece matéria de direito nos casos - como o presente previstos no art. 21º, n.º 4, do ETAF.

E os casos em que o pode fazer, ou seja, em que pode sindicat o erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais são os previstos no art. 722º, n.º 2, do CPC. Situação limite que não acontece na hipótese dos autos e nem sequer foi alegada.

A decisão recorrida não pode pois ser censurada.

4. Face ao exposto, acorda-se em negar provimento ao recurso. Sem custas, por delas estar isenta a recorrente.

Lisboa, 28 de Janeiro de 2004. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queirós*.

Acórdão de 4 de Fevereiro de 2004.

Assunto:

Recurso per saltum. Matéria de facto. Incompetência do S.T.A. Competência do T.C.A.

Doutrina que dimana da decisão:

Questionando-se, nas conclusões do recurso per saltum, matéria de facto, é de concluir pela incompetência, em razão da hierarquia, do S.T.A. e pela competência do T.C.A. para daquele conhecer.

Recurso nº 1241/03-30, Recorrente: a Fazenda Pública; Recorrida: Sorgest - Serviços, Organização e Gestão, Ld.ª; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

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

A Fazenda Pública, inconformada com a sentença, a fls 115 e seguintes, do T.T. de 1ª Instância de Lisboa, que julgou procedente a impugnação deduzida por Sorgest - Serviços, Organização e Gestão, Ld.ª contra a liquidação adicional do IRC/94, daquela interpôs,

a fls 130, recurso para este S.T.A., terminando as sus alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

“1) A fundamentação jurídica na qual assentou o, aliás, douto aresto, em ordem a julgar procedente a impugnação recorrida sustenta: - a errónea qualificação da matéria tributável e de reporte de rendimentos, porquanto AF considerou como distribuição de lucros quando “foi intenção daquela Assembleia (Geral) atribuir tais rendimentos como gratificações a título de participações no resultado do exercício de 1993;”

- independentemente da qualificação jurídica de tais rendimentos, a sua atribuição só pode influenciar o resultado do exercício em que foram gerados, no caso o de 1993 e nunca o de 1994.

- que por parte da AF não foi demonstrado que se verificaram os pressupostos que conduziram à correcção das quantias relativas às ajudas de custo.

2) - No douto aresto não foi feita a correcta interpretação dos factos nem da prova documental que, subejamente, revelam tratar-se de distribuição de lucros aos sócios e não, como foi decidido, de gratificações aos membros dos órgãos sociais a título de participação nos resultados.

3)- Dos boletins de itinerários não constam o início e fim das deslocações o que inviabiliza a prova de que essas deslocações foram efectuadas no período temporal em que decorriam as acções de formação que os sócios gerentes da recorrida alegam ter acompanhado, bem assim a prova da indispensabilidade de tais custos.

4)- Foi violado o disposto nos arts. 18º, nº 2, e 23º, nº1, al. d), do CIRC.

5 - Advém do exposto que a decisão recorrida fez uma inadequada interpretação dos segmentos normativos supra citados, pelo que deverá ser revogada com as legais consequências.

Contra-alegou a recorrida, batendo-se pela manutenção do julgado.

O relator, porém, no entendimento de que na 2ª conclusão a F.P. afrontava o probatório fixado na decisão recorrida e que na 3ª controvertia o facto fixado no nº 10 daquele probatório, pondo em crise as datas aí fixadas, e, por isso, não tinha o recurso por exclusivo fundamento matéria de direito, propendeu a declarar este S.T.A. incompetente para o apreciar, sendo, para tanto, competente, o T.C.A.

Notificadas as partes para, a este propósito, se pronunciarem, nada disseram; porém, o Ex.^{mo} Magistrado do Mº. Pº., junto deste S.T.A., convergiu com o entendimento do relator.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir, começando por conhecer da questão suscitada pelo relator.

Confrontadas as conclusões atrás referidas com a peça recorrida, desde logo resulta que, na 2ª, a F.P. censura, em geral, a matéria de facto fixada e, nomeadamente, na 3.ª, afronta o nº 10 do probatório onde se inscreveu que “a impugnante no ano de 1994, elaborava boletins de itinerário em relação a cada viatura e respectivo utilizador, deles fazendo constar, designadamente, a data, os quilómetros percorridos, o percurso efectuado e ainda, de um modo genérico, o trabalho realizado ao longo de cada mês”.

Significa isto que o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito, pois que não se trata apenas de interpretar e aplicar a lei, mas também de resolver questões de facto.

Assim, por força dos arts. 21º, nº 4, 32º, nº 1, al. b), 39º e 41º nº 1, al. a), do E.T.A.F. e 280º, nº 1, do C.P.P.T., não é este S.T.A. competente para o conhecimento do recurso mas sim o T.C.A.

Termos em que se acorda em declarar este S.T.A. incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso e competente, para tanto, o T.C.A. (Sul), pela Secção do Contencioso Tributário.

Sem custas.

Lisboa, 4 de Fevereiro de 2004. — *Fonseca Limão* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 4 de Fevereiro de 2004.

Assunto:

IRC. Reintegrações e amortizações. Decreto-Lei nº 41/49, de 25/1. Ampliação da matéria de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

Se a sentença recorrida não fixou a matéria de facto pertinente a saber se, no ano a que se reporta a liquidação, havia já decorrido ou não o período máximo de vida útil dos bens reavaliados e amortizados e, no caso de resposta afirmativa, se esses bens estavam ou não aptos a desempenhar e se, efectivamente, desempenharam ou não a sua função, bem como a matéria de facto suficiente para o julgamento do vício da falta de fundamentação do acto tributário, impõe-se ordenar a ampliação da matéria de facto nos termos do disposto nos arts. 729º, nº 3, e 730º, nº 1, do CPC por forma a constituir base suficiente para a decisão de direito.

Recurso n.º 1411/03-30. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Construções S. Jorge, L.^{da}; Relator: Ex.^{mo} Cons. Dr. Pimenta do Vale.

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

1 - A Fazenda Pública, não se conformando com a sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por Construções S. Jorge, Lda, com sede em Lorvão-Penacova, contra o acto de liquidação de IRC relativo ao ano de 1997, no valor de 22.121.890\$00 e juros compensatórios, no valor de 2.975.373\$00, vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1 - A impugnação recorrida refere-se à correcção efectuada pela AF, que não aceitou como custo as reintegrações de bens do activo imobilizado resultantes de reavaliação efectuada ao abrigo do DL 49/91, de 25 de Janeiro, em virtude de terem sido praticadas relativamente a bens cujo período máximo de vida útil já tinha expirado;

2 - A sentença recorrida desconsiderou completamente os requisitos referidos no Decreto Regulamentar 2/90, de 12 de Janeiro, para o

qual remetia o art.º 7º do DL 49/91, bem como o n.º 2 do art.º 1º deste diploma legal.

3 - Da conjugação do disposto nos artigos 1º, 6º e 7º do DL 49/91 com o disposto no DR n.º 2/90 e no CIRC decorre naturalmente que só poderão considerar-se custos fiscais as amortizações de bens reavaliados dentro do período máximo de vida útil desses bens, sendo este período determinado de acordo com a noção dada na alínea b) do n.º 2 do art.º 3º do DR 2/90 (cfr. expressão literal do n.º 5 da mesma norma);

4 - Na sua fundamentação, a douda sentença aceitou demasiado literalmente a doutrina referida à Portaria n.º 20258, de 28.12.1963, que pela sua obsolescência não é compaginável com o CIRC e com o DR 2/90 e, portanto, não pode recorrer-se aos seus ensinamentos com a finalidade de decidir um litígio gerado pela aplicação do DL 49/91.

5 - Diferentemente do acontecia quando vigorava aquela Portaria, o conceito que agora importa relevar é o de “período máximo de vida útil” do elemento a reintegrar ou amortizar, definido na alínea b) do n.º 1 do art.º 3º do DR 2/90;

6 - Contrariamente ao que sucedia em 1963, hoje não podem ser aceites como custos fiscais os valores das amortizações ou reintegrações de bens praticadas para além do período máximo de vida útil (n.º 5 do art.º 3º DR n.º 2/90);

7 - A correcção (meramente técnica) efectuada pela Administração Fiscal teve como único fundamento a violação do disposto no art.º 3º do DR n.º 2/90, por remissão do art.º 7º do art.º 49/91, e do disposto no n.º 2 do art.º 1º deste diploma. Esta violação veio a constituir-se, também e principalmente, na violação do disposto no art.º 32º, n.º 1, alínea d), do CIRC;

8 - Esta fundamentação consta, de forma contextual, expressa, clara, congruente e suficiente no ponto VI.A do Relatório, a fls. 20 vº e 21 dos autos, cuja cópia foi notificada ao S.P., conforme art.º 7º p.i.;

9 - A douda sentença, agora recorrida, referindo-se à expressão literal usada pela AF no art.º 9º da contestação à petição inicial, considerou que o acto não se encontra devidamente fundamentado. Ora, é pacífico que a fundamentação do acto não deve procurar-se naquela peça processual;

10 - Provado que não existiram quaisquer vícios imputáveis à AF, sendo de manter a liquidação, são devidos juros compensatórios (a favor do Estado) e não são devidos juros indemnizatórios (a favor do contribuinte) por o erro ser imputável ao impugnante.

A impugnante não contra-alegou.

O Ex.º Procurador-Geral-Adjunto emitiu doudo parecer no sentido de, ao abrigo do disposto nos arts. 729º e 730º do CPC, ser ampliada a matéria de facto, uma vez que, para a decisão da causa, se torna indispensável apurar o teor da fundamentação do acto correctivo praticado pela AF e a data de aquisição da maquinaria reavaliada.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

A ora impugnante é uma sociedade por quotas e exerce a actividade de “empreiteiro de obras públicas”, CAE n.º 5000.9, pela qual está tributada em IRC pela Repartição de Finanças de Penacova;

Em causa estão “amortizações” decorrentes da circunstância de haverem sido avaliados bens que estavam ao serviço da empresa;

Tratando-se de máquinas que ainda hoje, tal como então, se encontram ao serviço da empresa;

Os bens existiam, existem, e tinham o valor adequado que foi indicado;

Tratava-se, fundamentalmente, de máquinas de pedra, pás, carregadoras e cilindros que, de resto, ainda estão em serviço;

A empresa dedica-se à construção de estradas e todas as máquinas a tal respeitavam;

Os bens de equipamentos reavaliados configuravam activo imobilizado e produziam;

O que, ainda hoje, acontece.

3 - A questão objecto do presente recurso consiste em saber se as amortizações efectuadas pela impugnante, no exercício de 1997, relativas a bens do seu activo imobilizado corpóreo reavaliados ao abrigo do Decreto-Lei n.º 49/91 de 25/1 podem ser consideradas como custos daquele exercício, apesar de aqueles bens já estarem totalmente amortizados.

A este propósito estabelece o art.º 7º, n.º 1, do citado Decreto-Lei n.º 49/91 que o regime geral das reintegrações dos elementos reavaliados ao abrigo deste diploma regular-se-á pelas disposições sobre reintegrações e amortizações do CIRC (arts. 27º a 32º) e pelo Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12/1.

Por sua vez, dispõe o art.º 3º, n.º 1, deste Decreto Regulamentar que a vida útil de um elemento do activo imobilizado é, para efeitos fiscais, o período durante o qual se reintegra ou amortiza totalmente o seu valor, excluído, quando for caso disso, o respectivo valor residual. Acrescenta no seu n.º 2, als. a) e b), que, qualquer que seja o método de reintegração ou amortização utilizado, considera-se o período mínimo de vida útil de um elemento do activo imobilizado o que se deduz das taxas que podem ser aceites fiscalmente segundo o método das quotas constantes e período máximo de vida útil do mesmo elemento o que se deduz de uma taxa igual a metade das referidas na alínea anterior.

Por outro lado, os períodos mínimo e máximo de vida útil contam-se, relativamente aos elementos do activo imobilizado corpóreo, a partir da sua entrada em funcionamento e, relativamente aos elementos do activo imobilizado incorpóreo, a partir da sua aquisição ou do início da actividade, se for posterior, ou ainda, quando se trate de elementos especificamente associados à obtenção de proveitos ou ganhos, a partir da sua utilização com esse fim [cfr. arts. 3º, n.º 4, e 1º, n.º 2, als. a) e b)].

Não são aceites como custos ou perdas para efeitos fiscais a reintegrações ou amortizações praticadas para além do período máximo de vida útil, ressalvando-se os casos devidamente justificados e aceites pela Direcção-Geral das Contribuições e Impostos.

Ora, da análise do elenco probatório, ressalta à evidência que nenhuma referência ali é feita sobre se os bens reavaliados já tinham excedido o período máximo de vida útil admissível, tal como vem definido pelo prérito Decreto Regulamentar 2/90.

E para se encontrar a solução jurídica adequada torna-se necessário fixar os factos indispensáveis para saber se no ano a que se reporta a liquidação em causa havia já decorrido ou não aquele período máximo de vida útil das máquinas reavaliadas e, no caso de a resposta ser afirmativa, se, apesar disso, as referidas máquinas estavam ou não aptas a desempenhar e se, efectivamente, desempenharam ou não a sua função.

4 - Por último, o acto tributário cuja fundamentação se questiona e como bem salienta a recorrente FP, não é o que consta do documento de fls. 52 a 53 (item 9º da contestação), mas sim o de fls. 18 e segs. (relatório da AF).

E para se verificar se tal acto se encontra ou não fundamentado, importa, em primeiro lugar fixar os factos pertinentes a saber qual o acto cuja fundamentação se questiona e, em segundo lugar, a matéria atinente à sua fundamentação.

Assim sendo e só depois de fixados estes factos poder-se-á aplicar o correspondente direito, atento o disposto no artº 729º, nº 3, do CPC.

5 - Nestes termos e face ao disposto no artº 730º, nº 1, do CPC, acorda-se em conceder provimento ao recurso e ordenar a baixa do processo ao Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra para que seja ampliada a matéria de facto nos termos referidos, de modo a constituir base suficiente para a decisão de direito.

Sem custas.

Lisboa, 4 de Fevereiro de 2004. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 4 de Fevereiro de 2004.

Assunto:

*Falta de fundamentação de decisão de Comissão de Revisão.
Ampliação da matéria de facto.*

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Sendo alegada no recurso ausência de fundamentação de decisão da Comissão de Revisão que fixou a matéria tributável que serviu de base à liquidação impugnada, para se verificar se tal acto se encontra, ou não, fundamentado importa fixar os factos pertinentes, a saber: qual o acto cuja fundamentação se questiona e, em segundo lugar, a matéria atinente à sua fundamentação.*
- 2 — *Tal não tendo acontecido no quadro factual desenhado pelo tribunal a quo (TCA), impõe-se revogar o aresto recorrido e determinar a indispensável ampliação da matéria de facto, em ordem a constituir base suficiente para ulterior aplicação do direito previamente apontado.*

Recurso n.º 1561/03-30. Recorrente: Maria Estrela Pereira dos Reis Pascoal; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

Maria Estrela Pereira dos Reis Pascoal, casada, farmacêutica, residente no Largo Caras Direitas, 72, em Buarcos - Figueira da Foz, inconformada com o acórdão do TCA de fls.127-134, que, concedendo

provimento a recurso da FP interposto de sentença do TT de 1ª Instância de Coimbra, julgou improcedente esta impugnação judicial, por si deduzida contra liquidação adicional de IRS relativo ao ano de 1992, vem até nós, culminando a sua alegação de recurso com as seguintes

CONCLUSÕES:

A) Com base no mesmo Relatório da Inspeção Tributária foram liquidados 4 ora recorrente adicionalmente IRS relativos aos anos de 1990, 1991, 1992, 1993 e 1994, bem como IVA relativo aos mesmos anos e porque foram liquidados autonomamente, o IRS de cada um dos anos deram lugar a outras tantas impugnações fiscais, em número de 5, que foram todas julgadas procedentes pela 1ª Instância.

B) Recorreu de todas as sentenças a Fazenda Pública e desses recursos foram confirmadas as decisões, *ainda que com fundamentação diversa*, relativas aos IRS de 1991 - *recurso 6888/02, acórdão de 26 de Novembro de 2002* -, IRS de 1993 - *recurso 6891/02, acórdão de 5 de Novembro de 2002* - e IRS de 1994 - *recurso 6887/02, acórdão de 12 de Novembro de 2002* -, as quais transitaram em julgado, por falta de recurso da Fazenda Pública.

C) Nesses recursos e conforme resulta da acta da Comissão de Revisão (fls. 80) que, não tendo comparecido o perito da impugnante, não foi possível a deliberação por parte da mesma. E, sendo assim, o Sr. Director Distrital de Finanças decidiu manter a quantificação da matéria tributável, tendo ficado exarado na acta o seguinte: *"Dada a não comparência do contribuinte, do perito indicado, nem de advogado com procuração, não obstante as devidas notificações decorrida uma hora, o presidente da Comissão decidiu pela manutenção dos valores fixados, caso o vogal não justifique a falta de comparência no prazo de cinco dias face ao disposto no artº. 86º, nº 2, do CPT"*.

D) Não consta da acta qualquer remissão para a fundamentação do relatório da fiscalização tributária, nem qualquer razão é aduzida para justificar os referidos valores e, em termos de fundamentação do acto tributário é admissível a remissão para relatórios, pareceres ou outras peças do procedimento em que exista já fundamentação de facto e de direito do mesmo acto, caso o mesmo seja mantido em termos idênticos em sede de reclamação ou recurso hierárquico, no caso em apreço, a decisão do Sr. Director Distrital, que manteve a matéria tributável apurada na acção de fiscalização, não contém qualquer fundamentação, nem sequer por remissão.

E) A situação é exactamente igual à tratada no acórdão transcrito, com a diferença apenas de que nos presentes autos está em causa o exercício de 1992. Ora, examinando a acta que constitui fls. 80, ela abrange também este exercício e não se mostra fundamentada quanto às razões da fixação da matéria tributável que serviu de base à liquidação impugnada.

F) Só que o acórdão ora recorrido ultrapassou esta questão omitindo qualquer referência à mesma e limitou-se a declarar que "O acto que veio a fixar à recorrida o lucro tributável de que resultou a liquidação impugnada foi a decisão da Comissão de Revisão, em que o seu Presidente com o vogal da Fazenda Pública fizeram maioria, e perante a ausência do vogal da contribuinte, que não compareceu, consubstanciada na acta que constitui fls. 80 dos autos, *suportando-se para o efeito, e no essencial, no relatório elaborado aquando da visita da Fiscalização Tributária às instalações daquela, realizada em Julho de 1995, a cujo critério critério ali encontrado se deu guarida na fixação desse lucro tributável.*"

G) O acórdão recorrido considerou, na falta de uma fundamentação expressa, a existência de uma fundamentação implícita, o que é absolutamente contrário ao que a lei determina e ao que consta da jurisprudência, pois o art.º 21.º, n.º 1, do Cod. Proc. Trib., em vigor ao tempo dos factos, as decisões em matéria tributária que afetem os direitos ou interesses legalmente protegidos dos contribuintes conterão os respectivos FUNDAMENTOS DE FACTO OU DE DIREITO.
(...).

Cidadão-contribuinte, cabendo ao Fisco fundamentar não apenas o seu uso, mas a própria matéria tributável apurada, a qual é, finalmente, susceptível de completa apreciação pelos Tribunais Tributários”;

M) Deste modo, também com base no fundamento da dúvida fundada, deve ser a anulação da liquidação efectuada e ora impugnada, com fundamento na ausência ou vício da fundamentação legalmente exigidas, pois a Fazenda Pública não provou os fundamentos da ampliação do volume de negócios que atribui à ora impugnante.

N) É absolutamente contrária à lei a afirmação contida no acórdão recorrido de que “o impugnante não deve limitar-se a alegar factos que ponham em dúvida a existência e a quantificação do acto tributário. Cabe-lhe o ónus de prova de tais factos, sem embargo de o juiz, no âmbito do seu poder-dever inquisitório, diligenciar também comprová-los.

O) O acórdão ora recorrido não atenta minimamente na matéria de facto que, ele próprio, deu como provada, pois se o fizesse, veria que os pressupostos do relatório da Inspeção Tributária são infundados.

P) Está provado que a impugnante diariamente encomenda medicamentos a duas empresas [ponto b) da matéria de facto] e, ao recebê-los, assinala-se a sua entrada através de leitura óptica [ponto c) da matéria de facto] e que a maior parte das vendas respeita a medicamentos [ponto d) da matéria de facto], sendo que os outros produtos de “cosmética e artigos de puericultura” atingem cerca de 5% das vendas [ponto e) da matéria de facto], pelo que a venda de medicamentos atinge os 90 % do volume de negócios [(ponto i1) da matéria de facto].

Q) Está provado que, assim, é possível, em cada momento, prestar contas [ponto f) da matéria de facto] e a Farmácia tem, por outro lado, os custos inerentes ao seu próprio funcionamento, o que pode determinar, conjuntamente, lucros inferiores [(ponto g) da matéria de facto] e que o desconto concedido pelas empresas fornecedoras é sempre o mesmo [(ponto h) da matéria de facto] e os preços dos remédios variam de ano para ano e até no mesmo ano [ponto x) da matéria de facto] e que, nos produtos não farmacêuticos, a impugnante sofre a concorrência próxima de um supermercado [ponto i) da matéria de facto].

R) Está provado que, no fim do dia, é feito um apuro diário [ponto j) da matéria de facto] e, no ano em causa, as entradas eram feitas pelo mesmo modo, através de leitura óptica [ponto l) da matéria de facto], a que acrescia, ainda, o controlo da própria caixa registadora (ponto m) da matéria de facto) e que os apuros diários, agora como então, reflectem o nome do medicamento, o preço e o respectivo IVA [ponto o) da matéria de facto] e as existências e os preços reais estão controlados informaticamente [ponto p) da matéria de facto], sendo possível e seguro fazer o controlo do total das compras e das

vendas da impugnante porque está tudo informatizado [ponto q) da matéria de facto].

S) Está provado que o controlo final das existências (finais) é feito com base no valor de aquisição [ponto s) da matéria de facto], não havendo possibilidade de qualquer fuga [ponto t) da matéria de facto] e o sistema informático permite o controlo da realidade do IVA, o mesmo é dizer das taxas diferenciadas dos medicamentos e dos outros produtos [ponto u) da matéria de facto] e que o preço de venda ao público dos medicamentos é o preço de factura com o desconto aí referido, correspondente à margem de lucro [ponto v) da matéria de facto] e o preço de venda ao público dos medicamentos está fixado legalmente; [ponto x) da matéria de facto].

T) Está provado que, nos produtos não farmacêuticos já não existe fixação a nível legal [ponto b1) da matéria de facto], só se podendo basear qualquer análise, para o efeito, do custo das existências vendidas e numa margem ponderada aparada com base em tabelas de fornecedores e preços afixados nos respectivos produtos [ponto c1) da matéria de facto], mas os produtos não farmacêuticos têm uma expressão mínima no contexto geral das vendas [ponto r) da matéria de facto].

U) Por fim, está provado, pelo depoimento do técnico, autor do Relatório, Sr. Júlio do Espírito Santo Duarte, perito tributário, que ela não conferiu quantidades, apenas procedeu a quantificações de valores, em termos de CEV [ponto d1) da matéria de facto], acrescentando que, no respeitante aos fornecedores, que a Cofarbel, extrafactura, concede um rapel que é considerado “proveito financeiro” e que não vai influenciar a margem apurada [ponto e1) da matéria de facto] e que a Farbeira, por sua vez, já não pratica descontos financeiros, é tudo processado na factura [ponto f1) da matéria de facto].

V) E está provado, ainda pelo depoimento do técnico, autor do Relatório, Sr. Júlio do Espírito Santo Duarte, perito tributário, que o mesmo constatou, ainda, “que não existem compras não documentadas, nem encontrou saída não documentada de medicamentos [ponto g1) da matéria de facto].

X) Definitivamente a ora impugnante não omitiu quaisquer proveitos resultantes de transacções, apenas não foi contabilizada, por erro de contabilidade, a quantia de 3.352.279\$00, resultante de rapéis concedidos pela Cofarbel que são proveitos financeiros. E mais nada.

Y) Não tem assim qualquer fundamento a alteração da matéria colectável em tudo quanto exceda este valor, pois só nesta medida a contabilidade é inexacta, pelo que deve ser anulada a liquidação efectuada, por a mesma não ter qualquer fundamento, não corresponder a valores obtidos pelo perito tributário, que, ao fim e ao cabo, confessou que esteve a manipular números.

Z) Padece assim o acórdão o recorrido do defeito de não ter conhecido do vício de fundamentação de que padece o acto de fixação da matéria colectável para efeitos de IRS feita à ora recorrente e relativamente ao ano de 1992 pelo Despacho do Director Distrital de Finanças que serviu de base à liquidação ora impugnada, pelo que tem de ser anulado.

AA) Por outro lado, o acórdão recorrido padece ainda do defeito de não ter feito uma correcta avaliação da matéria de facto dada por ele próprio como provada, estipulando absurdos e ilegais ónus probatórios a impor à ora impugnante, quando resulta até da confissão

do técnico tributário que nada encontrou, mas se limitou a manipular números.

AB) Consequentemente, tem de proceder a presente impugnação, devendo ser revogado o acórdão recorrido para ficar a substituir a decisão da primeira instância, como é de lei.

Não houve contra-alegação.

O distinto PGA emitiu duto parecer no sentido do não provimento do recurso.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

O aresto recorrido assentou nos seguintes factos:

a) A impugnante concede haver lugar às correcções técnicas resultantes de não terem sido contabilizados os rafeles da Cofarbel e dos lapsos de contabilidade referidos no relatório e demonstrados a fls 16 do Relatório, para o ano individualizado em análise;

b) A impugnante, diariamente encomenda medicamentos a duas empresas;

c) E, ao recebê-los, assinala-se a sua entrada através de leitura óptica;

d) A maior parte das vendas respeita a medicamentos;

e) Sendo que os outros produtos de "cosmética e artigos de puericultura" atingem cerca de 5% das vendas ;

f) É, assim, possível, em cada momento, prestar contas;

g) A Farmácia tem, por outro lado, os custos inerentes ao seu próprio funcionamento, o que pode determinar, conjuntamente, lucros inferiores;

h) O desconto concedido pelas empresas fornecedoras é sempre o mesmo;

i) Nos produtos não farmacêuticos a impugnante sofre a concorrência próxima de um supermercado;

j) No fim do dia, fazem um apuro diário;

l) Nos anos em causa, as entradas eram feitas pelo mesmo modo, através de leitura óptica;

m) Acrescia, ainda, o controlo da própria caixa registadora;

n) Os preços dos remédios variam de ano para ano e até no mesmo ano; o) Os apuros diários, agora como então, reflectem o nome do medicamento, o preço e o respectivo IVA;

p) As existências e os preços reais estão controlados informaticamente;

q) É possível e seguro fazer o controlo do total das compras e das vendas da impugnante porque está tudo informatizado;

r) Os produtos não farmacêuticos têm uma expressão mínima no contexto geral das vendas;

s) O controlo final das existências (finais) é feito com base no valor de aquisição;

t) Não há possibilidade de qualquer fuga;

u) O sistema informático permite o controlo da realidade do IVA, o mesmo é dizer das taxas diferenciadas dos medicamentos e dos outros produtos;

v) O preço de venda ao público dos medicamentos é o preço de factura com o desconto aí referido, correspondente à margem de lucro;

x) O preço de venda ao público dos medicamentos está fixado legalmente;

a1) Nos produtos não farmacêuticos m situação é diferente;

b1) Já não existe fixação a nível legal;

c1) Só se podendo basear qualquer análise, para o efeito, do custo das existências vendidas e numa margem ponderada apurada com base em tabelas de fornecedores e preços afixados nos respectivos produtos;

d1) Do depoimento da testemunha, Sr. Júlio do Espírito Santo Duarte, perito tributário, resulta que "não conferiu quantidades, apenas procedeu a quantificações de valores, em termos de CEV (processo de Impugnação n.º 310/96);

e1) Que acrescentou ainda que, no respeitante aos fornecedores, que, a Cofarbel, extrafactura, concede um papel que é considerado "proveito financeiro" e que não vai influenciar a margem apurada;

f1) A Farbeira, por sua vez, já não pratica descontos financeiros, é tudo processado na factura;

g1) Constatou, ainda, "que não existem compras não documentadas, nem encontrou saída não documentada de medicamentos.

h1) Foi liquidado adicionalmente à impugnante o IRS de 7.565.270\$00 (onde se incluem os juros compensatórios), relativo ao ano de 1992, com base em exame à sua escrita dos anos de 1990 a 1994, onde foram corrigidos os montantes do volume de negócios declarados - docs. de fls 10 e relatório da fiscalização de fls 27 e segs dos autos (cópia);

i1) Tal rendimento provém de uma farmácia - CAE 620220 - sita em Buarcos, da comercialização a retalho de especialidades farmacêuticas, que representam cerca de 90% do volume de negócios, e os restantes, de venda de artigos de higiene, cosmética e produtos para lactentes - mesmo relatório;

j1) A impugnante dispunha de contabilidade regularmente organizada, de acordo com a lei comercial e fiscal - mesmo relatório;

l1) Para proceder à correcção ao volume de negócios, através de métodos indiciários, quanto ao exercício supra, fundou-se a Administração Fiscal nas seguintes irregularidades e omissões:

(...).

Do cruzamento dos dados constantes dos extractos das contas correntes (contas 211 e 268), recolhidos nos registos contabilísticos da Cofarbel, com os elementos contabilísticos do S. Passivo, constatou-se terem sido omitidos na totalidade desde 1990 a 1994 inclusivé, os rappéis atribuídos quinzenalmente nos montantes a seguir indicados, conforme cópias dos respectivos extractos que se juntam em anexo 6:

(...)

1992 - 3.352.279\$.

(...)

Trata-se de uma farmácia em que os principais fornecedores são a Cofarbel e Farbeira, representado estas Cooperativas cerca de 90% dos fornecimentos/ano.

Em termos de política comercial seguida pelas citadas entidades de referir o seguinte:

- Cofarbel, concede os descontos na factura de 24% s/venda, nas especialidades farmacêuticas e 5% s/v., nos medicamentos de venda livre e restantes produtos. Fora da factura a Cooperativa concede ainda um rappel, que é atribuído quinzenalmente, em função das compras efectuadas;

- Farbeira, pratica o desconto na factura de 27,8% fixos s/v., que correspondem às percentagens de (20+5+4), sobre o preço de venda ao público dos medicamentos.

Em função dos descontos s/PVP, praticados pelas referidas entidades e sendo os preços de venda de medicamentos fixados pela

Administração o Pública (preço afixado na embalagem pelo laboratório) não restam dúvidas que as margens reveladas pela contabilidade não correspondem à realidade. (...)

Quanto à venda de outros produtos fornecidos pela Cofarbel e Farbeira (medicamentos de venda livre e outros), sujeitos a IVA às taxas de 5% e 16%, baseiam-se em margens de comercialização fixas para produtos à mesma taxa. Nestes termos, segundo nos foi declarado pela director técnica e confirmado por amostragem em anexo 7, os referidos artigos são marcados com as seguintes margens:

Fornecedor	Percentagem s/custo c/IVA	Percentagem s/custo liq. IVA
Artigos à taxa de 5-Cofarbel	1,50	1,42
Artigos à taxa de 17-Cofarbel	1,70	1,45
Artigos à taxa de 5-Farbeira	1,55	1,47
Artigos à taxa de 17-Farbeira	1,74	1,48

Em relação aos produtos fornecidos pela Cofarbel, a percentagem de marcação de 1,50 e 1,70 é efectuada sobre o preço ilíquido das facturas, no entanto dado que a cooperativa, sobre o preço de custo concede na factura, um desconto fixo de 5%, donde resulta uma margem efectiva, superior.

Desta análise, constata-se claramente que as margens s/vendas declaradas pelo contribuinte através das demonstrações de resultados, (ver anexo II) não se ajustam às efectivamente praticadas no estabelecimento. Verifica-se inclusive, margens negativas no anos de 1992 e 1994 nos produtos à taxa normal.

Perante os fatos anteriormente referidos, conclui-se que os registos contabilísticos não oferecem qualquer credibilidade. E para calcular o volume de negócios, procedeu da seguinte forma :

(...)

A) Especialidades farmacêuticas Para a obtenção da margem quantificaram-se as compras efectuadas aos principais fornecedores, Cofarbel, Farbeira e Drogaria Central (anos de 1990 e 1991), para ponderação com as margens praticadas por cada fornecedor, da seguinte forma:

(...)

B) Produtos sujeitos a 17% As margens de comercialização destes produtos foram apurados através de amostragem em anexo e situam-se em cerca de 50% s/custo. Os produtos considerados na amostragem incluem artigos fornecidos pela Farbeira, Cofarbel, Vichy e Chico que representam maior peso no cômputo das vendas.

Cálculo das vendas estimadas:

(...)

Apuramento das vendas omitidas:

(...)

CONCLUSÃO:

Face à análise efectuada, verificaram-se diversas inexactidões e omissões, que nos permitem concluir que os registos contabilísticos não reflectem a exacta situação patrimonial, nem os resultados efectivamente obtidos, designadamente porque:

- Foram contabilizados custos indevidamente;

- As margens de comercialização declaradas não se coadunam com as efectivamente praticadas;

- Foram praticadas omissões de proveitos financeiros relativamente a rappéis concedidos, e - Omissões de proveitos extraordinários mais-valias fiscais - não declaradas respeitantes alienação de 2 viaturas em 1991 - referido relatório.

Exposto o quadro factual desenhado pelo tribunal *a quo*, importa, desde logo, debruçarmo-nos sobre a questão da nulidade do acórdão recorrido, por "não ter conhecido do vício de fundamentação de que padece o acto de fixação da matéria colectável para efeitos de IRS feita à ora recorrente e relativamente ao ano de 1992, pelo despacho do Director Distrital de Finanças que serviu de base à liquidação ora impugnada" - conclusão Z).

Na verdade, como bem se nota no acórdão desta Secção de 26 de Fevereiro ultimo, tirado no recurso n.º 1789/02-30, é "regra, nos recursos jurisdicionais, que o tribunal de recurso comece por apreciar as nulidades da decisão impugnada. E a razão é que da sentença nula não poderá dizer-se se julgou bem ou mal, se incorreu, ou não, em erro de julgamento".

Vejam, pois, se na decisão em apreço se perfila o sobredito vício de limite.

É sabido que a nulidade de acórdão por omissão de pronúncia se verifica quando o Tribunal deixa de pronunciar-se sobre questões que devia apreciar - artigo 668º, n.º 1, al. d), do CPC, aplicável *ex vi* artigos 716º do mesmo compêndio adjectivo e 2º, al. e), do CPPT (as nulidades de sentença estão previstas no artigo 125º do CPPT, mas nele inexistente norma que determine a aplicação deste preceito aos acórdãos).

Como bem se nota no acórdão desta Secção de seis do corrente rec. n.º 26 174, "na falta de norma neste diploma sobre os deveres de cognição do Tribunal, há que recorrer, em primeiro lugar, à norma do artigo 660º, n.º 1, do Código de Processo Civil, em conformidade com o disposto no referido artigo 2º. Nesta disposição, impõe-se ao juiz o dever de conhecer de todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras.

No entanto, esta norma, prevista para decisões da 1ª instância, não esgota a matéria dos poderes de cognição dos tribunais em recurso jurisdicional, pois nestes há limitações dos poderes de cognição derivadas de outras disposições.

Assim, há que ter em conta que o objecto do recurso jurisdicional é delimitado pelas conclusões das respectivas alegações, como se infere do preceituado no n.º 3 do artigo 684º do CPC, pelo que, em recurso jurisdicional, é à face das conclusões que têm de ser definidos os deveres de cognição do Tribunal de recurso.

Para além disso, há ainda a considerar que os recursos jurisdicionais se destinam à impugnação das decisões recorridas (art.º 676º, n.º 1, do CPC), pelo que, salvo questões de conhecimento officioso ou que sejam suscitadas pelo recorrido nos casos previstos no art.º 684º A do CPC, não podem neles ser conhecidas questões que não tenham sido submetidas à apreciação do Tribunal recorrido." Pois bem, atendendo na concreta situação destes autos, temos que na conclusão 4) da alegação do recurso da FP para a 2ª Instância se suscitou a questão da fundamentação da determinação do lucro tributável.

Ora, o TCA debruçou-se sobre a mesma, como bem se vê da seguinte passagem do aresto recorrido:

“O acto que veio a fixar à recorrida o lucro tributável de que resultou a liquidação impugnada foi a decisão da Comissão de Revisão, em que o seu Presidente, com o vogal da Fazenda Pública, fez maioria e, perante a ausência do vogal da contribuinte, (...), suportando-se para o efeito, e no essencial, no relatório elaborado aquando da visita da Fiscalização Tributária às instalações daquela, realizada em Julho de 1995, a cujo critério ali encontrado se deu guarida na fixação desse lucro tributável.”

Bem se evidencia, assim, que a sobredita questão de fundamentação não foi ignorada pelo tribunal *a quo*, por isso que o mesmo acórdão não enferma do alegado *vício de limite*, im procedendo, pois, a conclusão Z).

E a questão decidenda nuclear que poreja das conclusões do presente recurso jurisdicional é a da ausência de fundamentação da decisão da Comissão de Revisão quanto às razões da fixação da matéria tributável que serviu de base à liquidação impugnada - cfr. conclusões A) a I) e M).

No que concerne a fundamentação, a Constituição garante aos administrados o direito a fundamentação expressa e acessível de todos os actos que afectem direitos ou interesses legalmente protegidos - artigo 268º n.º 3.

Como bem notam Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, *a fundamentação deve consistir, no mínimo, numa sucinta exposição dos fundamentos de facto e de direito que motivaram a decisão, ou numa declaração de concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas, incluindo os que integrem o relatório da fiscalização tributária.*

(...).

Nos casos de fundamentação por remissão, em face da exigência constitucional de que a fundamentação seja expressa, deverá referir-se explicitamente a concordância com os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas - LEI GERAL TRIBUTÁRIA comentada e anotada, 3ª edição, p.382, nota 3.

De onde a razão de ser dos artigos 19º, al. a), 21º, 81º e 82º do CPT (vigente ao tempo dos factos ajuizados) e 77º, n.ºs 1 e 4, da LGT.

Isto realçado, importa referir que o quadro factual desenhado pelo tribunal *a quo* não nos revela o teor integral da decisão final da AT que procedeu à fixação da matéria tributável que serviu de base à liquidação adicional impugnada nestes autos. Aliás, tampouco retrata alegada reclamação da impugnante para a Comissão de Revisão.

Ora, tal é absolutamente essencial para que esta formação (operando como tribunal de revista - cfr. artigos 21º, n.º 4, do anterior ETAF e 12º, n.º 5, do vigente, Lei n.º13/2002, de 19.II) possa ajuizar sobre a observância, ou não, do apontado dever legal de fundamentação.

Segue-se que se impõe ao tribunal recorrido, tendo em consideração, sobremaneira, o documento de fls. 80, proceder a pertinente alargamento do quadro factual, em ordem a constituir base suficiente para ulterior aplicação do direito apontado - artigos 729º, n.º 3, e 730º, n.º 1, do CPC, *ex vi* artigo 2º, al. e), do CPPT.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se o aresto recorrido e determinando-se a ampliação da matéria de facto, conforme o atrás indicado.

Não é devida tributação.

Li sboa, 4 de Fevereiro de 2004. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Almeida Lopes* — *António Pimpão*.

Acórdão de 4 de Fevereiro de 2004.

Assunto:

Taxas sobre comercialização de produtos de Saúde. Artº 72º da Lei 3-B/2000 (Orçamento do Estado para 2000). Natureza Jurídica. Impostos. Taxas. Incidência. Princípio da determinabilidade. Impostos sobre o volume de negócios. Artº 33º da Directiva 77/388/CEE, do Conselho (6ª Directiva). Reenvio prejudicial.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *As “taxas sobre comercialização de produtos de saúde”, previstas no artº 72º da Lei 3-B/2000 (Orçamento do Estado para 2000) são verdadeiros impostos - que não taxas - pois que constituem prestações pecuniárias, sempre coactivas, sem carácter de sanção, exigidas por um ente público com vista à realização de fins públicos, inexistindo o vínculo sinalagmático característico daquelas.*
- 2 — *Incidindo sobre o volume de vendas de cada produto e sendo o seu valor pago mensalmente com base nas declarações de venda mensais, a referência, no nº 3 do mesmo normativo, ao «respectivo preço de venda ao consumidor final» surge apenas de modo subordinado, não constituindo mais do que mero limite à tributação.*
- 3 — *Pelo que não há ofensa ao disposto no artº 103º, nº 2, da Constituição, já que tal incidência aparece ali suficientemente densificada e concretizada. nos respectivos termos - princípio da determinabilidade.*
- 4 — *Aquele inciso normativo não padece, pois, de inconstitucionalidade por ofensa ao mesmo preceito constitucional.*
- 5 — *As imposições em causa não são proibidas pelo artigo 33º da 6.ª Directiva nº 77/388/CEE, do Conselho, de 17/05/77, na redacção da Directiva nº 91/680/CEE, do Conselho, de 16Dez91 -, por não constituírem impostos sobre o volume de negócios, na acepção da mesma, já que não oneram a circulação dos bens e dos serviços de modo comparável ao do IVA.*
- 6 — *Não há lugar ao reenvio prejudicial a que se refere o artº 234º do Tratado de Roma, quando o TJCE tiver*

já apreciado a questão essencial debatida no processo, sobretudo se se trata de jurisprudência recente e (ou) constante.

Recurso nº 1634/03. Recorrente: Johnson & Johnson Ld.^a; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Almeida Lopes.

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

Com fundamento na natureza de taxa do tributo pago e em invalidade da autoliquidação, Johnson & Johnson, Ld.^a, com sede na Estrada Consiglieri Pedroso, nº 69-A, Queluz de Baixo, 2745-555 Barcarena, deduziu impugnação judicial do acto de autoliquidação da taxa incidente sobre a comercialização de produtos de saúde, relativa ao mês de Agosto de 2001, no montante de € 29 248,46 pago por transferência bancária a favor da INFARMED.

Por sentença de fls. 67 e seguintes, o 1º Juízo do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa julgou a impugnação improcedente.

Não se conformando com esta sentença, dela recorreu a impugnante para este STA, tendo apresentado as suas alegações e conclusões de fls. 87 e seguintes.

Neste STA, o Mº Pº emitiu douto parecer nos termos do qual se deve negar provimento ao recurso.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

Este STA já se pronunciou várias vezes sobre as questões que vêm postas no recurso. Assim, no acórdão de 4.6.03, proferido no Recurso nº 61/03-30 ⁽¹⁾, este STA concluiu que o tributo em causa é um imposto e que a autoliquidação não padece das invalidades que lhe foram assacadas. Para maiores desenvolvimentos remete-se para o referido acórdão, nos termos do artº 705º do CPC.

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em negar provimento ao recurso e em confirmar a sentença recorrida.

Custas pela recorrente, com 50% de procuradoria.

Lisboa, 4 de Fevereiro de 2004. — Almeida Lopes (relator) — Fonseca Limão — Pimenta do Vale.

Recurso nº 61/03-30, de 4 de Junho de 2003

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

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pela Fazenda Pública da sentença do TT de 1.ª Instância de Lisboa, proferida em 0810ut102, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por JOHNSON & JOHNSON, LDA, contra o acto de auto liquidação da taxa incidente sobre a comercialização, de produtos de saúde, relativa a Mai12001, no montante de 2 547 689\$00, consequentemente o anulando.

⁽¹⁾ Já se encontra publicado no respectivo *Apêndice do DR*, inserindo-se novamente em anexo.

Fundamentou-se a decisão em estar em causa um imposto, já que “não se vislumbra o carácter signalagmático necessário à qualificação do tributo como taxa”, dado o seu destino, não tendo “como contrapartida uma vantagem em especial para o pagador da mesma taxa . . . (mas) antes uma finalidade geral, que tanto pode beneficiar a impugnante como qualquer outro cidadão”, sendo que, no caso, “as normas regulamentares produzidas pelo INFARMED” (circular 112000 e “declaração de vendas”) são inovadoras relativamente à lei que visam regulamentar (Artº 72º da Lei 3-B/2000, de 04ABR), ao não considerarem, para efeitos de determinação da base de incidência, o preço de venda ao consumidor final, que, aliás, é indeterminável, como tal impossibilitando a liquidação do imposto.

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

«1 - O tributo em questão configura uma verdadeira taxa, porquanto, corresponde, compositamente, à contrapartida de serviços efectivamente prestados a beneficiários perfeitamente individualizáveis e, bem assim, ao desenvolvimento de uma actuação tendente à remoção de um obstáculo legal real ao exercício de uma actividade particular;

2 - O tributo em questão apoia-se, assim, no «princípio da proporcionalidade taxa/prestação estadual proporcionada ou taxalcustos específicos causados à comunidade» (J. CASALTA NABAIS) e não no exigente princípio da legalidade fiscal, que tem por base, o princípio da capacidade contributiva.

3 - Ainda que de um imposto se tratasse, o que apenas por mera cautela se admite, os seus elementos essenciais resultariam com suficiente e adequado grau de concreção (sendo, nessa precisa medida, determinados ou, ao menos, determináveis), ou seja, com a densidade ou espessura normativas bastantes, directa e imediatamente da lei.

4 - A circular normativa e o modelo de declaração de vendas elaborados pelo INFARMED dão corpo a uma regulamentação de feição estritamente executiva, não se afastando, em nenhum ponto e qualquer detalhe, da moldura legal, correspondendo, assim, a uma sua concretização absolutamente *secundum legem*;

5 - Ao criar por lei da Assembleia da República a presente taxa, o Estado português não violou, de forma alguma, qualquer das suas obrigações, enquanto Estado membro da Comunidade

Europeia, isto é, não criou qualquer disposição interna que contrariasse o disposto na legislação legitimamente emanada dos órgãos comunitários competentes.

Pelo que, Venerandos Juízes Conselheiros, concedendo provimento ao recurso, revogando a douta sentença recorrida e substituindo-a por outra que considere legal a liquidação da taxa em apreço, V. Ex.^{as} Farão JUSTIÇA e cumprirão a Lei.»

E, contra-alegando, concluiu a impugnante:

«1. A denominada «taxa sobre comercialização de produtos de saúde» não corresponde a uma contrapartida pela prestação de um serviço público aos respectivos sujeitos passivos, nem implica a remoção de um obstáculo jurídico à actividade dos particulares, devendo ser, como tal, em função do seu carácter unilateral, materialmente qualificada como um verdadeiro e próprio imposto.

2. Consequentemente, a referida «taxa» está sujeita às exigências do princípio da legalidade em matéria de impostos, decorrentes do artº 103º, nº 2, da Constituição da República Portuguesa, designa-

damente, a respectiva criação, taxa e incidência deverão constar de lei formal.

1. A taxa sobre a comercialização de produtos de saúde é devida pela entidade responsável pela colocação dos produtos no mercado nacional, que só em casos excepcionais será a entidade que vende ao consumidor/utilizador final.

2. A taxa é, pois, devida uma única vez, no circuito de comercialização do mesmo produto.

3. A taxa incide sobre vendas efectuadas a partir de 1 de Janeiro de 2000.

4. Os produtos abrangidos pela taxa encontram-se previstos nos seguintes diplomas:

- Cosméticos e produtos de higiene corporal: Dec-Lei nº 296/98, artº 2º, de 25/09;

- Dispositivos Médicos Não Activos: Dec-Lei nº 273/95, de 23/10;

- Dispositivos Médicos para Diagnóstico *in vitro*: Dec-Lei nº 306/97, artº 2º, de 11/11;

- Produtos Farmacêuticos Homeopáticos: Dec-Lei nº 94/95, artº 4º, de 9/05.

5. A taxa não incide sobre produtos exportados.

Na expectativa de lhe serem úteis os esclarecimentos patentes nesta Circular personalizada continuamos disponíveis para lhe fornecer outros eventuais esclarecimentos através dos seguintes contactos: telefone 217987100, do fax 217987316 ou do endereço de email: infarmed_publico@infarmed.pt.

Com os melhores cumprimentos

Lisboa, 10 de Maio de 2000.»

Vejamos, pois:

O conceito de taxa tem sido alvo de larga explanação doutrinal e jurisprudencial, podendo hoje terem-se por definidos, com suficiente base dogmática, os seus elementos essenciais.

Assim, Teixeira Ribeiro, define-a «como a quantia coactivamente paga pela utilização individualizada de bens semi-públicos, ou como o preço autoritariamente fixado por tal utilização» - cfr. RLJ 117294.

E o parecer da P. G. Rep. de 15/Dez/91 in *D. Rep.*, II de 04-06-93, reproduzindo o parecer nº 64180, tal como o Ac. deste Tribunal, de 10/Fev/83 in *Acad. Douc.* 257-579, sustentam ser a taxa «o preço autoritariamente estabelecido, pago pela utilização individual de bens semi-públicos, tendo a sua contra-partida uma actividade do Estado ou de outro ente público, especialmente dirigida ao obrigado ao pagamento».

Para Alberto Xavier, *Manual de Direito Fiscal*, pág. 42143, as taxas individualizam-se «no terreno mais vasto dos tributos, por revestirem carácter sinalagmático, não unilateral, o qual, por seu turno, deriva funcionalmente da natureza do acto constitutivo das obrigações em que se traduzem e que consiste ou na prestação de uma actividade pública ou na utilização de bens do domínio público, ou na remoção de um limite jurídico à actividade dos particulares».

Para Sousa Franco, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, págs. 491 e segs., «a taxa é uma prestação tributária (ou tributo) que presuppõe ou dá origem a uma contra-prestação específica, resultante de uma relação concreta (que pode ser ou não de benefício) entre um contribuinte e um bem ou serviço público, isto é, trata-se de uma receita pública ligada a relações normalmente de utilidade, entre quem é obrigado a pagá-la e um serviço ou bem público».

Assim, temos como elementos essenciais do conceito de taxa: prestação pecuniária imposta coactiva ou autoritariamente; pelo Estado ou outro ente público; sem carácter sancionatório; utilização individualizada pelo contribuinte, solicitada ou não; de bens públicos ou semipúblicos; com contrapartida numa actividade do credor especialmente dirigida ao mesmo contribuinte.

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

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

Ora, nos termos do preâmbulo do Dec-Lei 455/99, de 18Nov, que regula a orgânica e funcionamento do Infarmed, a criação do instituto procurou responder às necessidades “de assegurar um elevado nível de protecção da saúde pública em matéria de medicamentos e produtos de saúde e de desenvolver a informação ao público” bem como “reforçar as regras e o controlo dos produtos sanitários, que passarão a designar-se por produtos de saúde, em termos de protecção de saúde pública”.

Pelo que o seu artº 6º lhe atribuiu, como refere a impugnante, «a prossecução de atribuições nos domínios de avaliação, autorização, disciplina, inspecção e controlo da produção, distribuição, comercialização e utilização de medicamentos de uso humano e veterinários, incluindo os medicamentos à base de plantas e homeopáticos, e de produtos de saúde, nos termos da respectiva legislação específica, incumbindo-lhe especialmente, entre outras actividades - seu nº 3:

ai a) contribuir para a formulação da política geral de saúde, designadamente na definição e execução de políticas de produtos de saúde.

(...)

al c) garantir a qualidade dos produtos de saúde.

al e) assegurar o acesso dos profissionais de saúde e dos consumidores às informações necessárias à utilização racional dos produtos de saúde.

(...)

al f) assegurar sistemas de vigilância dos produtos de saúde.

Por sua vez, o nº 1 do artº 72º da Lei 3-B/2000 que criou a taxa em causa, refere destinar-se a mesma “ao sistema de garantia da qualidade e segurança de utilização daqueles produtos, à realização de estudos de impacto social e acções de formação para os agentes de saúde e consumidor, a realizar pelo INFARMED”.

Trata-se, assim, fundamentalmente, de concretizar a protecção da saúde pública, defendendo-a e promovendo-a, nos termos constitucionais - artº 64º -, o que passa nomeadamente por assegurar a garantia de que os produtos de saúde se encontram conformes às exigências legais.

Assim, os seus beneficiários directos não são os respectivos importadores ou produtores mas os cidadãos utentes ou consumidores ou, reproduzindo os dizeres da impugnante, ora recorrida, “a comunidade” - beneficiária directa do sistema.

Pelo que não pode afirmar-se a existência de uma vantagem específica para o devedor individualmente considerado, surgida da correspondente actividade pública e, assim, da contraprestação de um serviço prestado com vantagens imediatas para os a ela sujeitos.

Pelo contrário, está-se perante uma forma de financiar uma actividade do Estado vocacionada para a satisfação de necessidades públicas em geral: garantia da qualidade e segurança de utilização dos respectivos produtos e realização dos ditos estudos e acções de formação.

Não se verificando, pois, no caso os referidos elementos definidores, da taxa, nomeadamente a predita relação bilateral ou sinalagmática, a correspectividade entre as duas prestações: a paga pelo utente do serviço público e a prestada pelo Infarmed.

Por outro lado, não pode ver-se, no tributo em causa, uma qualquer remoção, por parte do Instituto, de um obstáculo jurídico à actividade da Johnson - cfr. artº 44º, nº 2, da LGT.

Tal modalidade é própria das chamadas autorizações e licenças, o que não é patentemente o caso - cfr. Casalta Nabais, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, pág. 260.

“No concernente às taxas devidas por licenças ... apenas estamos perante taxas quando o limite ou obstáculo levantado à actividade dos particulares, por cujo acto administrativo de remoção se cobra a respectiva taxa, constitua um limite ou obstáculo substantivo, atinentemente sobretudo à concretização e realização prática da liberdade individual e à sua articulação com os interesses públicos de ordem geral” - pág. 26213.

Ora o tributo em causa é de pagamento mensal, não antecedendo sequer o exercício da actividade.

Nada tendo, assim, a ver com qualquer autorização para a impugnantemente exercer a sua actividade.

Pelo que a imposição em causa é de qualificar como um imposto ou, ao menos, como um tributo que, dada a sua natureza, há-de ter um tratamento constitucional semelhante.

Cfr., aliás, em situação algo, idêntica e, por todos, os Acs. do TC de 16Fev00 in *Acórdão do Tribunal Constitucional*, vol 46º, págs. 21 e segts. e do STA, de 24/11/99, Rec. 18.911, 28/04/99, Rec. 18.911, 28/4/99, Rec. 21.843, e 24/3/99, Rec. 21.649.

Está, assim, sujeita ao disposto no artº 103º nº 2 da constituição, devendo a lei delimitar, nomeadamente, a respectiva incidência, em termos da sua determinabilidade, assegurando aos interessados um suficiente grau de densificação - cfr. Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 2ª edição, pág. 142.

Ora, o nº 3 do referido artº 72º dispõe que “a taxa incide sobre o volume de vendas de cada produto, tendo por referência o respectivo preço de venda ao consumidor final . . . e sendo o seu valor pago mensalmente com base nas declarações de vendas mensais, nos termos e com os elementos a definir pelo mesmo Instituto”.

Assim, a incidência real concretiza-se «no volume de vendas» de cada produto e o seu valor é pago mensalmente com base nas respectivas, “vendas mensais”.

Certo que deve ter “por referência, ‘o preço de venda ao consumidor final’ mas tal aparece apenas de modo subordinado, de um mero «valor de referência limite”.

Se se quisesse erigir como factor de incidência real o preço de venda ao consumidor final, a lei não se teria referido ao volume de vendas e às respectivas declarações de venda.

Pelo que a dita circular e o impresso “declaração de vendas” surgem como mero regulamento executivo e instrumental.

A parte final do dito inciso normativo refere-se apenas ao pagamento do tributo, cujos termos e elementos serão definidos pelo Instituto, a entidade credora: nenhum elemento de incidência resta, pois, para o Regulamento.

Quanto à violação do direito comunitário: artº 33º da Directiva nº 77/388/CEE do Conselho, de 17Mai77, na redacção da Directiva nº 91/680/CEE, do Concelho, de 16Dez91. Tal directiva impede a manutenção ou a introdução, por um estado membro, de encargos com as características de impostos sobre o volume de negócios.

Dispõe aquele normativo:

«Salvo o disposto - noutras normas comunitárias, designadamente nas disposições comunitárias em vigor relativas ao regime geral da detenção, circulação e controlo dos produtos sujeitos a impostos especiais sobre o consumo, as disposições da presente directiva não impedem que um estado membro mantenha ou introduza impostos sobre os contratos de seguros, sobre jogos ou apostas, sobre consumos especiais, direitos de registo e, em geral, todos os impostos, direitos e taxas que não tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios, desde que esses impostos direitos e taxas não dêem origem, nas trocas comerciais entre Estados membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira.»

O ponto foi já objecto de jurisprudência vária do TJCE, esclarecendo que tal disposição proíbe os Estados-Membros de instituírem ou de manterem impostos, direitos e taxas que tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios, pelo facto de onerarem a circulação de bens e dos serviços de modo comparável ao do IVA, comprometendo o funcionamento do sistema comum deste último, o que acontece quando tais tributos apresentarem as características essenciais do IVA: aplicação genérica às transacções que tenham por objecto bens ou serviços; proporcionalidade em relação ao preço dos mesmos; cobrança em cada fase do respectivo processo de produção e distribuição; aplicação ao seu valor acrescentado, “sendo um imposto devido por ocasião de uma transacção calculado após dedução do imposto pago no momento da transacção anterior”.

Cfr., por todos, os Acds. de 17/Set/97, Procº C-28196 - Fricarnes, S A. e Proc. C. 347/95 - UCAL; de 26/16/97, Careda, S.A., in *Colecção de Jurisprudência*, 1, pág. 3734 e de 13/03/97 - Solisnor, S A, in cit., I, pág. 5053.

Ora, a imposição em causa não possui nenhuma das referidas características: não se aplica de maneira geral mas apenas a certos produtos (de saúde); não é proporcional ao respectivo preço; não é cobrada em cada fase do processo de produção e distribuição mas apenas sobre o volume de vendas dos produtores e importadores; finalmente, não é aplicável ao valor acrescentado dos produtos.

Assim, nos termos da mesma jurisprudência, é permitido aos Estados-Membros cumular o IVA com impostos, direitos ou taxas diferentes dos impostos sobre o volume de negócios - cf. o Ac. 13/07/89, Procs. 93 e 94/88 in *Colecção*, pág. 2671 - WisselinK - e de 8/7/86 Proc. 73/85, in *Colecção*, pág. 2219 Kerrutt - e de 27/11/95, Procº 295/94 in *Colecção*, págs 3759 - Rousseau Wilmot.

Pelo que se não mostra violado o dito artº 33º

Refira-se finalmente que, como aliás já resulta do exposto, não se mostra necessária a consulta ao TJCE, em termos do reenvio prejudicial a que se refere o artº 234º do tratado, propugnada pelo MP.

Na verdade, a jurisprudência proferida por aquele tribunal, em termos do predito reenvio, visto que se destina a definir o sentido dos respectivos normativos, tem carácter interpretativo, em abstracto, dispensando-se, assim, o reenvio, sempre que a questão de interpretação suscitada nos tribunais nacionais tenha sido já objecto de apreciação e julgamento pelo tribunal internacional, já que se não justifica que, a propósito de cada caso concreto, o tribunal seja consultado para interpretar disposição legal ou princípio de direito comunitário que não pode deixar de ter o alcance que o TJCE já antes lhe tenha atribuído, sobretudo se a decisão for recente, justamente porque aquele carácter abstracto implica a respectiva generalidade.

Cfr. Mota Campos, *Direito Comunitário*, vol II, pág. 436.

Assim, quando a questão suscitada é materialmente idêntica a outra já decidida por aquele tribunal, a título prejudicial, num caso análogo, ou se trate de jurisprudência constante, o tribunal nacional, atenta a autoridade do ali decidido, fica dispensado da consulta, seja, de repor a questão de interpretação perante o mesmo tribunal, como é o caso.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida e julgando-se improcedente a impugnação.

Custas pela impugnante, tanto na instância como neste STA, ficando-se aqui a procuradoria em 60 %.

Lisboa, de 4 de Junho de 2003. — (*Assinaturas ilegíveis.*)

Acórdão de 4 de Fevereiro de 2004.

Assunto:

Caducidade do direito à liquidação do imposto. Conhecimento oficioso. Anulabilidade. Juros Compensatórios. Falta de fundamentação.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A caducidade do direito à liquidação, tanto do imposto como dos respectivos juros compensatórios, gera mera anulabilidade, pelo que não é de conhecimento oficioso, devendo, antes, ser invocada pelo impugnante.*
- 2 — *A liquidação dos juros compensatórios tem de ser fundamentada, sob pena de igual anulabilidade, minimamente com indicação da taxa, período de contagem, valor do imposto sobre que incidem e normas legais aplicadas.*

Recurso: 1733/03-30. Recorrente: Fazenda Publica; Recorrido: José Maria Gonçalves Extremina.; Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons.^o Dr. Brandão de Pinho.

Acordam, em conferência, na Secção de Contencioso Tributário do S.T.A.:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pela Fazenda Pública, da sentença do então Tribunal Tributário de 1ª Instância do

Porto, proferida em 29Maio03, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por José Maria Gonçalves Extremina contra a liquidação dos juros compensatórios efectuada quanto ao IRS de 1998 e 1999, consequentemente a anulando.

Fundamentou-se a decisão, em que teria caducado o direito à liquidação quanto ao ano de 1998 e, quanto ao de 1999, ela não estava minimamente fundamentada pois dela não constava “nomeadamente a taxa de juros aplicada e número de dias sobre os quais foram contados, para além das normas legais aplicáveis”.

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

«1- A douda sentença sob recurso julgou procedente a presente impugnação deduzida contra a liquidação de juros compensatórios efectuada relativamente ao IRS de 1998 e 1999, por haver concluído ter caducado o direito à liquidação no que respeita ao ano de 1998 e, no que respeita ao ano de 1999, enfermar o acto tributário do vício de forma por falta de fundamentação.

2- Quanto à primeira questão, entende a Fazenda Pública que no caso *sub judice* não ocorreu a caducidade do direito à liquidação dos juros compensatórios, porquanto não se tratando de erro evidenciado na declaração do contribuinte, muito menos erro resultante, como refere a douda sentença, “da não aceitação da incapacidade declarada”, pois não foi feita prova dessa incapacidade, não lhe é aplicável o prazo especial de caducidade de 3 anos a que se refere o n.º 2 do art. 45.º da LGT, mas sim o prazo geral de 4 anos estabelecido no n.º 1 do mesmo normativo.

3- O erro da liquidação não estava evidenciado na própria declaração, ou seja, não era detectável pelo simples exame de coerência desta, pois que para aferir da veracidade dos seus elementos, existiu a necessidade de os confrontar com elementos em poder do impugnante, no caso, o atestado médico comprovativo da deficiência invocada.

4- Tendo sido efectuada em 29 de Janeiro de 2002, a liquidação de juros compensatórios referente ao IRS de 1998 (cfr. documento a fls. 18 dos autos) e, tratando-se de imposto sobre o rendimento, em que o facto tributário só se completa, em regra, no último dia do ano civil da sua obtenção (n.º 4 do art. 45.º da LGT), não se mostra precludido o direito à referida liquidação, pois que o prazo de caducidade apenas se concluí a 31 de Dezembro de 2002.

5- Sem conceder, a caducidade do direito à liquidação não foi invocada pelo impugnante na petição inicial, como causa da ilegalidade da liquidação dos juros compensatórios.

6- Tem sido doutrina predominante nos tribunais superiores de “que não sendo a caducidade do direito de liquidar impostos estabelecida no interesse público, não constitui a mesma fundamento de impugnação de que o tribunal conheça oficiosamente. O carácter peremptório do prazo de caducidade não imporia a apreciação oficiosa, ao contrário do que dispõe o art. 333.º, n.º 1 do C.Civil para os direitos de natureza privada.

7- A segunda questão controvertida prende-se com a sentenciada falta de fundamentação da liquidação de juros compensatórios referentes ao IRS de 1999.

8- Tem sido jurisprudência uniforme do STA que “a falta de notificação da fundamentação não afecta a legalidade do acto. E um elemento exterior ao acto e não um requisito da sua perfeição.”

9- Contra a omissão de fundamentação na notificação da liquidação, poderia e deveria o impugnante, nos termos do art. 37.º, n.º 1, do

CPPT, requerer a notificação da fundamentação do que considerou haver omitido.

10- A liquidação de juros compensatórios não é uma liquidação principal, mas sim uma liquidação meramente acessória da principal que será a liquidação do imposto em si.

11- A liquidação de juros compensatórios resulta da simples aplicação da lei às circunstâncias concretas do caso, o que o impugnante não pode ignorar.

12- A douta sentença recorrida violou o disposto nos arts. 35º e 45º, nºs 1, 2 e 4 da LGT, art. 37º, nº 1, do CPPT, art. 83º do CIRS e art. 333º do C. Civil.

Nestes termos, deve ser dado provimento ao presente recurso revogando-se a douta decisão recorrida, com as legais consequências.” O impugnante não contra-alegou.

O Ex.^{mo} Magistrado do M.P. emitiu parecer no sentido do provimento do recurso “porque, nas alegações, o recorrente fez a melhor interpretação da lei, quer no que toca à questão do conhecimento officioso da caducidade do direito de liquidar (não é de conhecimento officioso), quer no que diz respeito ao prazo de liquidação (é de 4 e não de 3 anos) e quer no que concerne à fundamentação de liquidação dos juros (necessita apenas de mera operação aritmética).”

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

Em sede factual, vem apurado que:

«a) O impugnante apresentou a declaração de rendimentos de 1998 e 1999, para efeitos de IRS indicando que possuía uma incapacidade superior a 60% - cfr. fls. 7 a 9 e 11 a 13.

b) Para o efeito possuía o atestado cuja cópia se encontra em folhas 15 e aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais.

c) Em 13-10-1999 e 01-08-2000 a Administração Fiscal procedeu à liquidação de IRS referente a 1998 e 1999, respectivamente, com base nos elementos declarados apurando o valor de imposto a restituir de 446.845\$00 e 923.448\$00, respectivamente - cfr. fls. 16 e 17.

d) Por ofício datado de 09-04-1997 foi o impugnante notificado para apresentar no prazo de trinta dias declaração emitida pelo respectivo Centro de Saúde de acordo com os termos ali referidos, dando-se aqui por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais o ofício de folhas 20 e 21.

e) Por ofício datado de 11-01-2002 foi o impugnante notificado de que haviam sido alterados os elementos constantes da declaração de rendimentos referentes a 1998 e 1999, tudo conforme consta do documento cuja cópia consta de folhas 10 e 14 e aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais.

f) Em 29-01-2002 a Administração Fiscal procedeu a liquidação de IRS referente a 1998 nos termos constantes do documento de folhas 18 e que aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais apurando o valor de imposto a pagar de 5.529,40 Euros dos quais 695,97 Euros são de juros compensatórios g) Em 13-02-2002 a Administração Fiscal procedeu a liquidação de IRS referente a 1999 nos termos constantes do documento de folhas 19 e que aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais apurando o valor do imposto a pagar de 8.133,18 euros dos quais 556,53 euros são de juros compensatórios.»

Vejam, pois:

Quanto à questão do conhecimento officioso da caducidade:

Mau grado a não unanimidade da resposta, por nós ela é negativa.

Na verdade, não basta, nem sequer é decisivo, o recurso às normas do Código Civil para o efeito.

A aplicar-se este diploma legal, nenhuma dúvida de que a caducidade era de conhecimento officioso - cfr. Jorge de Sousa, *CPPT*. Isto quer se considerasse estarem em causa relações jurídicas disponíveis ou indisponíveis.

Neste último caso, o conhecimento officioso deriva directamente da própria indisponibilidade da relação.

E, no primeiro, a lei remete para a prescrição que, no direito e contencioso tributário, é de conhecimento officioso.

Tal solução será, todavia, de repudiar dada a especial natureza daquele.

Aí, a impugnação do acto tributário consiste na invocação das ilegalidades ou vícios de que ele padeça e só as que determinam a sua inexistência ou nulidade é que são de conhecimento officioso.

As restantes têm de ser invocadas e é essa a regra geral.

Ora, no caso, a caducidade do direito à liquidação não determina a sua nulidade, mas mera anulabilidade.

Certo que a prescrição é de conhecimento officioso e, por isso, poderia parecer que a mesma regra se deveria seguir quanto à caducidade.

Mas não é assim.

Por um lado, a lei só refere expressamente o conhecimento officioso da prescrição e não da caducidade e, pois, se pretendesse consagrar o mesmo regime, tê-lo-ia referido sem margem para dúvidas.

Depois, trata-se de institutos substancialmente diferentes: enquanto a prescrição tem em vista a inércia do credor, a caducidade visa a certeza e segurança jurídica das relações jurídicas respectivas, tendo esta a ver com a legalidade da liquidação e aquela com a extinção da dívida exequenda.

Pelo que se justificará o conhecimento officioso da prescrição, que não da caducidade.

Esta constitui um vício da liquidação, tal qual outro que implique a respectiva anulabilidade, só podendo ser de conhecimento officioso se determinasse inexistência ou nulidade, o que não é reconhecida-mente o caso.

Quanto à falta de fundamentação:

Como, com rigor, se refere na sentença, “ela visa dar a conhecer ao destinatário os motivos do acto e a permitir o controlo judicial do mesmo, particularmente nas situações em que a Administração Fiscal actua de acordo com um poder discricionário, ainda que essa discricionariedade seja meramente técnica”, o que, todavia, não é, este último, o caso.

Ora, desde logo e ao contrário do que afirma a Fazenda Pública, a sentença apreciou a falta de fundamentação da liquidação dos juros, que não a não inclusão da fundamentação na notificação respectiva pelo que é despidendo tudo o que a recorrente discorre sobre o ponto.

A questão é efectivamente a da falta de fundamentação da liquidação dos juros compensatórios.

Certo que esta não é uma liquidação principal mas, antes, meramente acessória da do imposto, resultando “automaticamente da simples aplicação da lei ” nem carecendo de “fundamentação especial”, como refere a mesma Fazenda.

Mas isso não dispensa a fundamentação suficiente para o efeito.

O contribuinte tem de ser esclarecido à cerca da imputabilidade do comportamento que lhe é as sacado - maxime da “ culpa ” no retardamento da liquidação.

E, bem assim, das normas jurídicas aplicadas, da respectiva taxa e período de contagem e valor do imposto sobre que incidem. Sem o que não ficará minimamente informado, de modo a poder fazer a opção que está na base da fundamentação (exógena): conformar-se com a legalidade do acto ou discuti-la, graciosamente ou contenciosamente.

Tanto mais que os juros podem constituir verbas avultadas, com reflexos nomeadamente patrimoniais não despididos.

Ora, como bem refere a sentença “no que à liquidação dos juros compensatórios concerne, não consta qualquer fundamentação, nomeadamente taxa de juros aplicada e número de dias sobre os quais foram contados, para além das normas legais aplicáveis” e “sendo certo que, como defende alguma jurisprudência, a liquidação dos juros compensatórios resulta automaticamente da lei, a verdade é que a referência àqueles elementos é o mínimo legalmente exigível para se apurar da sua legalidade”.

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

Sem custas.

Lisboa, 4 de Fevereiro de 2004. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Alfredo Madureira* (com a declaração de que, quanto ao julgado sobre a caducidade do direito à liquidação do imposto e regime legal do conhecimento pelas instâncias, de harmonia com entendimento expresso em acórdão que relatei — processo n.º 564/02.40, de 24 de Setembro de 2003 — continuo a entender que, à semelhança do que se verifica ocorrer com a prescrição (arts. 259.º do CPT e 175.º do C.P.P.T.), o seu conhecimento integra matéria do conhecimento oficioso).

Acórdão de 4 de Fevereiro de 2004.

Assunto:

Créditos da Segurança Social. Privilégio imobiliário geral. Admissibilidade ao concurso de Credores.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Os créditos da Segurança Social por contribuições que lhe sejam devidas e gozem, apenas, de privilégio imobiliário geral, devem ser admitidos ao concurso de credores por apenso à execução fiscal, não obstante não beneficiarem de um direito real de garantia.*
- 2 — *O n.º 1 do artigo 240.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, ao afirmar que “podem reclamar os seus créditos (...) os credores que gozem de garantia real sobre os bens penhorados”, deve ser interpretado amplamente, de modo a terem-se por abrangidos na sua*

estatução, não apenas os credores que gozem de garantia geral, stricto sensu, mas também aqueles a quem a lei substantiva atribui causas legítimas de preferência, designadamente, privilégios creditórios.

Recurso n.º 2078/03. Recorrente: Instituto Gestão Financeira da Segurança Social, Delegação de Aveiro; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. Baeta Queiroz.

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

1.1. O INSTITUTO DE GESTÃO FINANCEIRA DA SEGURANÇA SOCIAL, DELEGAÇÃO DE AVEIRO, recorre da sentença do Mm.º Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Aveiro que, no apenso de verificação e graduação de créditos à execução fiscal em que é executada **MARIA ISABEL SILVA QUEIRÓS FERREIRA CASTRO**, não admitiu, e, conseqüentemente, não graduou os créditos por si reclamados, relativos a contribuições devidas pela executada, respeitantes aos anos de 1998 a 2000, e juros de mora.

Formula as seguintes conclusões:

«1. Nos termos dos artigos 10.º e 11.º do D. L. 103/80, de 9 de Maio e do art.º 747.º, n.º 1, do Código Civil, os créditos por contribuições para a Segurança Social e respectivos juros de mora gozam de privilégio mobiliário e imobiliário geral (sublinhado nosso), não se verificando quanto a esta questão qualquer restrição de eficácia.

2. A figura do privilégio creditório define-se com três particularidades:

- tal garantia deriva da lei, pelo que não pode ser estabelecida no âmbito da liberdade contratual das partes;

- é por atenção à causa do crédito que a lei o confere a certos credores;

- dispensando-se que se proceda ao seu registo.

3. Sendo assim, nos termos do art.º 733.º do C. C., “a faculdade que a lei, em atenção à causa do crédito, concede a certos credores, independentemente de registo, de serem pagos com preferência a outros”.

4. Assim, a consagração deste privilégio geral a favor da Segurança Social, obriga à aplicação do art.º 751.º do C. Civil.

5. Pode ler-se o seguinte no Ac. TC que se fez referência e que é o n.º 363 do Tribunal Constitucional, publicado no *D. R.*, I Série, de 16 de Outubro de 2002, referido que:

(...) O princípio da confiança é violado na medida em que, gozando de privilégio de preferência sobre direitos reais de garantia de que terceiros sejam titulares, sobre bens onerados, esses terceiros são afetados sem, no entanto, lhes ser acessível o conhecimento (...) da existência do crédito (sublinhados nossos) (...)” continuando a ler-se no ponto IV do citado Acórdão do Tribunal Constitucional:

“Nestes termos, o Tribunal Constitucional decide declarar a inconstitucionalidade (...) por violação do princípio da confiança (sublinhados nossos) (...) das normas constantes do art.º 11.º do Decreto-Lei n.º 103/80, de 9 de Maio, e do art.º 2.º do Decreto-Lei n.º 512/76, de 3 de Julho, na interpretação segundo a qual o privilégio imobiliário geral nelas conferido à segurança Social prefere à hipoteca, nos termos do art.º 751.º do Código Civil.” (sublinhados nossos).

6. Salvo o devido respeito por melhor opinião, parece-nos que, a questão da inconstitucionalidade, deve ter sempre por objecto normas que tenham de ser aplicadas na causa concreta, na mesma medida em que para a mesma são relevantes.

7. E aí sempre, para defesa do princípio da confiança, postulando-se “um mínimo de certeza no direito das pessoas e nas expectativas que lhes são juridicamente criadas, censurando as afectações (...) com as quais não se poderia moral e razoavelmente contar”.

8. O Ac. TC. apenas se refere à inconstitucionalidade dos artigos dos diplomas referidos na interpretação segundo a qual o privilégio imobiliário geral nelas conferido à segurança Social prefere à hipoteca, nos termos do art.º 751.º do Código Civil.” (sublinhados nossos).

9. Nada dizendo quanto á não existência do privilégio creditório relativamente ao crédito da Segurança Social quanto a contribuições e juros decorrentes do seu não pagamento.

10. E apenas se refere ao privilégio imobiliário geral!

11. E tão só quanto á hierarquia de graduação em relação a hipotecas que possivelmente existam!

12. Assim sendo, salvo melhor opinião, a questão desta inconstitucionalidade nem sequer se chega a colocar.

13. Importa sim, como questão decidenda, afirmar que a segurança Social, ao abrigo da possibilidade conferida por lei, pode e deve, reclamar os seus créditos invocando os privilégios creditórios que protegem os seus créditos, nos termos legais.

14. Contudo e também, o Tribunal entendeu que estes privilégios não constituíam uma “garantia real”.

15. Parecendo, ao ora recorrente que, mal andou!

16. Veja-se o Ac. STA de 02/07/03 no processo 0882/03, (<http://www.dgsi.pt>) que assim reza:

17. “Segundo o n.º 1 do art.º 865.º do Código de Processo Civil diploma aplicável ex vi artigo 246.º do CPPT - só o credor que goze de garantia real sobre os bens penhorados pode reclamar, pelo produto destes, o pagamento dos respectivos créditos. Como ressalva Salvador da Costa, concurso de credores, p. 292, “os pressupostos essenciais da reclamação são a titularidade de um crédito com garantia real sobre os bens penhorados - pressuposto material - e a disponibilidade de um título executivo - pressuposto formal.”

18. Podendo continuar a ler-se no referido Acórdão que, **“os direitos reais de garantia são o arresto, a penhora, o penhor, a hipoteca, os privilégios creditórios** (sublinhados nossos) (vide, ac. STJ de 18.XI.1997, *B.M.J.* 471 - 325) e o direito de retenção (...)” *op. cit.*, p. 243 (aditado nosso).

19. Continuando, “Pois bem, de harmonia com os sobreditos artigos 10.º e 11.º, os créditos por contribuições patronais para a Segurança Social gozam de privilégio mobiliário geral e de privilégio imobiliário sobre os bens imóveis existentes no património das entidades patronais à data da instauração da execução do processo executivo. Do que vem de referir-se decorre resposta afirmativa à questão de que nos ocupamos, **sendo que mal se compreenderia que apontando a lei (sobreditos preceitos do DL n.º 103/80) o lugar preferente (cfr. art.º 733.º do CC) reservado a tais créditos na graduação, se vedasse ativamente reclamação visando justamente, a sua consideração na fase derradeira da sentença de verificação e graduação de créditos (...)**” (sublinhado nosso).

20. Termos em que, deve ser dado provimento ao presente recurso, revogando-se o despacho liminar em apreço, devendo a Instância Tributária proferir outro em que admita a reclamação de créditos da Segurança Social, e os gradue em conformidade com as garantias reais que os acompanham nos termos legais, nomeadamente, no caso concreto, privilégio creditórios gerais”.

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Ex.^{mo}. Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso merece provimento, pois o “respeitável argumento doutrinário” em que se sustenta a sentença “deve ceder perante ponderoso argumento normativo segundo o qual a circunstância de a lei determinar o lugar reservado aos privilégios creditórios gerais e especiais na graduação de créditos (...) seria incompatível com a impossibilidade do seu acesso ao concurso de credores.”

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

2. Vem estabelecida a factualidade seguinte:

“3.1.1.

Contra MARIA ISABEL SILVA QUEIRÓS FERREIRA CASTRO, contribuinte fiscal n.º 180 609 882, com domicílio em Carcavelos, Oliveira de Azeméis, tendo por base dívidas de I.V.A. e de Juros Compensatórios do período de 9809T e do período de 9812T, tituladas pelas certidões n.ºs 990033632 e 990046121 no montante total de Esc. 659.432\$00 (Eur. 3.289,23), foi instaurada pelo Serviço de Oliveira de Azeméis - 1.ª em 99.03.11, a execução fiscal n.º 0132-99/100509.0, tendo por base dívida de I.V.A. e de Juros Compensatórios do período de 9809T, titulada pela certidão n.º 990033632 no montante total de Esc. 254.752\$00 (Eur. 1.270,70) - fls. 1 e 2 da execução em apenso;

3.1.2.

Contra a mesma executada foi instaurada em 99.03.31, pelo mesmo Serviço de Finanças, a execução fiscal n.º 0132-99/100567.7, tendo por base dívida de I.V.A. e de Juros Compensatórios do período de 9812T, titulada pela certidão n.º 990046121 no montante total de Esc. 404.680\$00 (Eur. 2.018,54) - fls. 1 e 2 da execução respectiva em apenso;

3.1.3.

Em 2000.03.30, é lavrado termo de apensação do processo a que se alude em 3.1.1. supra ao processo identificado em 3.1.2. supra (cfr. fls. 4 do apenso);

3.1.4.

Na execução fiscal a que se alude em 3.1.1. supra foi penhorado, em 2000.04.04, o seguinte bem:

«Prédio composto de rés do chão amplo com uma casa de banho, para comércio, andar com dois quartos, sala, cozinha e casa de banho, confronta a norte - estrada, sul - José da Costa Ferreira, nascente estrada e poente - Amadeu Ferreira de Castro, S.C. - 80 m², Desc. 714 m², com o rendimento de 75.600\$00 e o valor patrimonial de 1.134.000g00 e o artigo urbano 1351 da freguesia de S. Tiago de Riba Ul» - fls. 6 a 6 v. do apenso;

3.1.6.

Em 2000.06.09, foi solicitado o registo da penhora na Conservatória do Registo Predial de Oliveira de Azeméis pela apresentação n.º 70, encontrando-se o registo ali efectuado desde 2000.06.12 sob a cota “F-4” - fls. 10 a 17 do apenso;

3.1.6.

Sobre o mesmo imóvel encontram-se registados e em vigor ainda e com interesse os seguintes encargos:

- desde 92.07.28, hipoteca voluntária a favor do Banco do Comércio e Indústria, SA, para garantia do pagamento de crédito no montante máximo de 8.000.000\$00(cota C-1);

- desde 99.06.23, penhora a favor da C.C.A.M. de Oliveira de Azeméis, C.R.L., ordenada por despacho de 99.06.22 no processo de execução ordinária n.º 21/99 do 2.º Juízo Cível do Tribunal Judicial de Oliveira de Azeméis, para cobrança da quantia de 10.397.260\$00 (cota F-1);

- desde 99.06.23, penhora a favor da C.C.A.M. de Oliveira de Azeméis, C.R.L., efectuada em 99.06.22 no processo de execução n.º 24/99 do 1.º Juízo Cível do Tribunal Judicial de Oliveira de Azeméis, para cobrança da quantia de 8.425.320\$00 (cota F-2);

- desde 99.06.23, penhora a favor da C.C.A.M. de Oliveira de Azeméis, C.R.L., ordenada por despacho de 99.06.22 no processo de execução n.º 27/99 do 2.º Juízo Cível do Tribunal Judicial de Oliveira de Azeméis para cobrança da quantia de 22.580.878\$00 (cota F-3) Idem;

3.1.7.

Banco do Comércio e Indústria, S.A., encontrava-se registado na Conservatória do Registo Comercial do Porto sob o n.º 40 612, e desde 98.05.26 na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa sob o n.º 7.536, ali constando sob a cota 34 a alteração do contrato social, tendo sido adoptada a denominação «Banco Santander Portugal, S.A.» - fls. 7 e seguintes destes autos.»

3.1. O crédito reclamado pelo ora recorrente não foi admitido ao concurso de credores pela sentença recorrida no entendimento de que, nos termos do artigo 240º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT), só podem reclamar os seus créditos os credores com garantia real, sendo que pelo credor ora recorrente não foi «invocada qualquer garantia real para além do privilégio imobiliário geral», o qual não constitui garantia real.

É contra esta decisão que se insurge o recorrente, defendendo ser imperativo legal que os créditos por si reclamados sejam admitidos e graduados no lugar que lhes compete.

A questão a dirimir no presente recurso jurisdicional consiste, pois, em saber se o privilégio imobiliário geral de que gozam os créditos da segurança social é, ou não, de molde a permitir que sejam admitidos e graduados no apenso de reclamação de créditos à execução, de modo a poderem ser pagos pelo produto da venda do bem penhorado.

3.2. A execução fiscal não é uma execução geral, isto é, não pretende exaurir todo o património do devedor, em benefício de todos os seus credores, antes se nos apresenta como uma execução parcial do mesmo património, na medida necessária à satisfação do crédito exequendo.

Não obstante, estabelece o CPPT, no seu artigo 240º, n.º 1, que nessa execução «podem reclamar os seus créditos (...) os credores que gozem de garantia real sobre os bens penhorados». A semelhança do que consta do artigo 865º do Código de Processo Civil (CPC): qualquer «credor que goze de garantia real sobre os bens penhorados pode reclamar, pelo produto destes, o pagamento dos respectivos créditos».

Para alguma doutrina, direitos reais de garantia em sentido próprio serão, apenas, a penhora, o penhor, a hipoteca, o direito de retenção

e a consignação de rendimentos. Já quanto aos privilégios creditórios, que o artigo 733º do Código Civil (CC) define como «a facultade que a lei, em atenção à causa do crédito, concede a certos credores, independentemente do registo, de serem pagos com preferência a outros», não há unanimidade, entendendo alguns que não serão verdadeiros direitos reais de garantia, mas qualidades do crédito, atribuídas pela lei em atenção à sua origem. Praticamente unânime é o entendimento quanto aos privilégios gerais: estes não são qualificáveis como direitos reais de garantia.

Em todo o caso, há, na doutrina, como na jurisprudência, concordância quanto a que os privilégios creditórios conferem preferência sobre os credores comuns. Aponte-se que o mesmo acontece, aliás, com o arresto não convertido em penhora, ao qual é, comunmente, recusada a qualificação como direito real de garantia. Conforme dispõe o artigo 406º, n.º 2, do Código de Processo Civil, «o arresto consiste uma apreensão geral de bens, à qual são aplicáveis as disposições relativas à penhora»; e o artigo 622º, n.º 2, do Código Civil estabelece que «ao arresto são extensivos, na parte aplicável, os demais efeitos da penhora». Por seu turno, o artigo 822º, n.º 1, do Código Civil dispõe que «salvo nos casos especialmente previstos na lei, o exequente adquire pela penhora o direito a ser pago com preferência a qualquer outro credor que não tenha garantia real anterior». Assim, e ainda que o arresto não seja mais do que uma medida cautelar, um meio de conservação da garantia patrimonial dos credores, cuidando de evitar a sua dissipação, visando prevenir a possibilidade de o crédito ficar insatisfeito por inexistência de bens do devedor, mas que não constitui, antes de convertido em penhora, uma garantia real, tem os efeitos que lhe atribuem os artigos 662º, n.º 2, e 822º, n.º 1, do Código Civil, sendo admitido a disputar o concurso de credores conjuntamente com créditos que gozam de garantia real.

3.3. Para o nosso Código Civil, há privilégios creditórios mobiliários ou imobiliários; mas, enquanto que os primeiros tanto podem ser gerais com especiais, já os segundos são, necessariamente, especiais vd. o artigo 735º do referido diploma.

Porém, os privilégios imobiliários gerais existem na nossa ordem jurídica, aonde foram introduzidos pelo Decreto-Lei n.º 512/76 de 3 de Julho, secundado pelo Decreto-Lei n.º 103/80, de 9 de Maio, e depois seguido pelos Códigos do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares e Colectivas. O que vem suscitando a questão de saber como tratá-los, uma vez que o Código Civil, que os não conhece, não estabelece, especificamente, um regime para eles. Num entendimento, raro na jurisprudência deste Tribunal, o privilégio da Segurança Social é especial, porque geral é coisa que não existe; e, assim, e por força do disposto nos artigos 751º e 735º do Código Civil, prevalece sobre a hipoteca, mesmo anterior. No outro entendimento, que é o maioritário, o privilégio, sendo geral, deve ser tratado como tal, por isso que se lhe não aplica a previsão daquele artigo 751º, que só se refere aos privilégios imobiliários especiais, únicos que o Código reconhece.

Interpretado no sentido de consagrar a preferência do crédito com privilégio imobiliário geral sobre o crédito hipotecário, nos termos do apontado artigo 751º do Código Civil, o artigo 11º do decreto-lei n.º 103/80 é inconstitucional, por violar o princípio da confiança ínsito no Estado de Direito democrático, consagrado no artigo 2º da Constituição, em conjugação com o artigo 18º, n.º 2, do mesmo diploma

fundamental, pois a tutela dos interesses de terceiro adquirente do imóvel impede que venha a ser confrontado, inesperada e imprevisivelmente, com a existência de um privilégio oculto (porque dispensado de registo), assim dotado de direito de seqüela sobre todos os imóveis do devedor à data da instauração da execução, não tendo o adquirente, por obra do sigilo fiscal, a possibilidade de se informar sobre as dívidas do alienante.

Esta afirmação foi feita pelo Tribunal Constitucional em repetidos arestos, culminando com a declaração de inconstitucionalidade, com força obrigatória geral, do aludido preceito, daquela maneira interpretado - cfr. o acórdão nº 362/2002, de 17 de Setembro (*D. R.*, 1.ª série - A de 16 de Outubro de 2002).

No caso que temos entre mãos, o privilégio creditório de que gozam os créditos reclamados é o imobiliário geral consagrado no artigo 11º do Decreto-Lei nº 103/80 transcrito, porquanto, embora o recorrente invoque, também, no seu requerimento de reclamação, o privilégio mobiliário geral do artigo 10º, n.ºs 1 e 2, do mesmo diploma, tal lhe não aproveita aqui, por ser um imóvel o bem penhorado.

Mas não temos que nos ocupar, neste momento, das questões de constitucionalidade atinentes à norma do artigo 11º do Decreto-Lei nº 103/80, se interpretada no sentido de atribuir ao privilégio imobiliário geral que confere aos créditos da Segurança Social preferência relativamente aos créditos que gozem de hipoteca. Por ora, não estão em confronto os interesses do credor que goza de privilégio imobiliário geral e do que beneficia de hipoteca; tudo o que há a decidir, como se viu, é da admissibilidade dos créditos em causa serem verificados e graduados para serem pagos pelo produto da venda dos bens penhorados, independentemente do lugar que na graduação lhes venha a tocar, em confronto com os demais créditos reclamados.

Ao que acresce que aquela interpretação, que torna inconstitucional a norma, não é fatal, podendo dela fazer-se outra, que a compatibilize com a Constituição.

3.4. Estabelece o artigo 10º, nº 1, do Decreto-Lei nº 103/80, de 9 de Maio, que “os créditos das caixas de previdência por contribuições e os respectivos juros de mora gozam de privilégio mobiliário geral, graduando-se logo após os créditos referidos na alínea a) do nº 1 do artigo 747º do Código Civil”.

O artigo 11º do mesmo diploma dispõe que «os créditos pelas contribuições, independentemente da data da sua constituição, e os respectivos juros de mora, gozam de privilégio imobiliário sobre os bens imóveis existentes no património das entidades patronais à data da instauração do processo executivo, graduando-se logo após os créditos referidos no artigo 748º do Código Civil».

Esta redacção foi quase integralmente decalcada do artigo 2º do antecessor Decreto-Lei nº 512/76, de 3 de Julho, que, todavia, não continha a expressão “independentemente da data da sua constituição”.

Sendo geral o privilégio de que nos ocupamos - o que significa que não atribui um poder específico sobre um bem, não conferindo direito de seqüela -, nem por isso deixa de assumir relevo no momento do concurso de credores, atribuindo uma preferência geral anómala, conforme estabelece o falado artigo 11º do Decreto-Lei nº 103/80. O facto de a preferência atribuída pelo privilégio imobiliário geral ser anómala, ou seja, não resultar de uma garantia real, em sentido próprio, não significa que o credor que goza do privilégio não deva

ser admitido a requerer a verificação e graduação do seu crédito, tendo em vista obter pagamento pelas forças do produto da venda do imóvel penhorado. De resto, o nº 2 do artigo 604º do Código Civil aponta como “causas legítimas de preferência, além de outras admitidas na lei, a consignação de rendimentos, o penhor, a hipoteca, o privilégio e o direito de retenção”. E “para não prejudicar as causas legítimas de preferência é que o Código de Processo Civil não obstante a natureza singular que a execução passou a revestir depois de 1961, manda citar para a execução, na altura própria, todos os credores que tenham garantia real, relativamente aos bens penhorados (art. 864º, nº 1)” - FERNANDO ANDRADE PIRES DE LIMA e JOÃO DE MATOS ANTUNES VARELA, *CÓDIGO CIVIL ANOTADO*, nota ao artigo 604º.

Esta a razão por que inúmera jurisprudência, quer do Supremo Tribunal de Justiça, quer deste Supremo Tribunal Administrativo, tem, ao longo dos anos, apreciado questões de escalonamento de créditos, no respectivo apenso de verificação e graduação, envolvendo créditos da Segurança Social que não gozam senão de privilégio geral, sem questionar a sua admissão ao concurso, não obstante não beneficiarem, esses créditos, de garantia real, no sentido próprio. Em alguns acórdãos tem-se, mesmo, qualificado como garantia real o privilégio imobiliário de que gozam os créditos por contribuições devidas à segurança social - veja-se, do Supremo Tribunal de Justiça, o acórdão de 18 de Novembro de 1997, no recurso nº 97A804, e, deste Supremo Tribunal Administrativo, o de 22 de Outubro de 2003, no recurso nº 946/03.

E, nas raras vezes em que a questão colocada é, declaradamente, a daquela (in)admissibilidade, a jurisprudência deste Tribunal (veja-se a contida nos acórdãos proferidos em 2 de Julho e 22 de Outubro de 2003, nos recursos n.ºs 882/03 e 946/03, respectivamente), é no sentido de que eles podem ser reclamados, admitidos e graduados no lugar que lhes competir.

Assim o impõe a unidade do sistema jurídico, pois não faria sentido que a lei substantiva estabelecesse uma prioridade no pagamento do crédito, como faz o artigo 11º do Decreto-Lei nº 103/80, e a lei adjectiva obstasse à concretização da preferência, impedindo o credor privilegiado de acorrer ao concurso.

Exigir a esse credor que, para fazer valer o privilégio, obtivesse penhora ou hipoteca, seria deixar sem sentido útil o falado artigo 11º do Decreto-Lei nº 103/80 pois, nesse caso, o seu crédito passaria a dispor de garantia real, sendo-lhe inútil o privilégio.

Privilégio que, acrescente-se, só na execução singular pode ser frutuoso, não o sendo já na execução universal, por força do estatuído no artigo 152º do Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência.

Deste modo, o artigo 240º, nº 1, do CPPT deve ser interpretado amplamente, de modo a terem-se por abrangidos na sua estatuição, não apenas os credores que gozam de garantia real, stricto sensu, mas também aqueles a quem a lei substantiva atribui causas legítimas de preferência, designadamente, privilégios creditórios.

Daí a procedência das conclusões das alegações de recurso, a implicarem a insubsistência da sentença, no segmento impugnado.

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

para ser substituída por outra que não deixe de admitir os créditos reclamados pelo recorrente pelo motivo aqui apreciado e afastado. Sem custas.

Lisboa, 4 de Fevereiro de 2004. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 11 de Fevereiro de 2004.

Assunto:

Declaração de ilegalidade de normas.

Doutrina que dimana da decisão:

Se a questionada norma, cuja declaração de ilegalidade, com força obrigatória geral havia sido pedida, não prejudica efectivamente a recorrente nem, dentro de um juízo normal de previsibilidade, pode ser, em momento próximo, pela mesma norma prejudicada, não sendo a mesma norma imediatamente eficaz, contra a recorrente, é de manter a decisão recorrida que rejeitou aquele pedido.

Recurso n.º 921/03, em que são recorrente a Agência de Viagens Tellus, recorrente o Governo Regional da Madeira e de que foi relator o Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. António Pimpão.

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

1. Agência de Viagens Tellus, recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1.^a Instância do Funchal, rejeitou o pedido de declaração de ilegalidade de normas com força obrigatória geral.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1. A Recorrente foi notificada do despacho do Conselho de Administração do Centro de Segurança Social da Madeira (C.S.S.M.), datado de 3 de Janeiro de 2000, de que aqui se junta cópia (Doc. 1).

2. De acordo com aquele despacho, comunicava-se que eram “*devidas as contribuições respeitantes às remunerações pagas aos guias-intérpretes*”.

3. Que prestaram serviço à Recorrente “desde o mês de Julho do corrente ano”.

4. De acordo com o despacho do Conselho de Administração do C.S.S.M., o acto administrativo aí materializado baseia-se na Resolução 1690/99, de 16 de Novembro, do Governo Regional da Madeira (G.R.M.).

5. Esta Resolução (que tem por referência o Despacho Normativo n.º 38/87, de 10 de Abril, e o Despacho n.º 39/SESS/92, de 14 de Abril, e publicado em 11 de Maio) vem exigir ao C.S.S.M. que diligencie junto dos interessados no sentido da imediata normalização da situação contributiva das guias intérpretes perante a Segurança Social, com a retoma, a partir de Julho de 1999, do regime contributivo

anteriormente adoptado, ou seja, o regime contributivo dos trabalhadores por conta de outrem.

6. O aludido Despacho constitui um regulamento administrativo.

7. Na verdade, se atendermos à definição de regulamento administrativo que nos é transmitida pelo Prof. Freitas do Amaral, vemos que regulamentos administrativos são “*as normas jurídicas emanadas por uma autoridade administrativa no desempenho do poder administrativo*” (in *Direito Administrativo* do Professor Freitas do Amaral, Vol. III, 1989, pág. 13).

8. Do conceito de regulamento administrativo avançado pelo Professor Freitas do Amaral decorre que o Despacho em causa integra todas as características de um verdadeiro regulamento administrativo, pois trata-se de uma norma jurídica porquanto exprime regras de conduta (verdadeiras e próprias regras de direito que podem ser impostas) dotadas de generalidade e abstracção, i.e., aplicam-se a uma pluralidade de destinatários (leia-se agências de viagens e turismo e hotéis), definidos através de conceitos ou categorias universais, e os seus comandos não se esgotam numa aplicação; aplicam-se sempre que se verifiquem as situações típicas que nele se encontrem previstas.

9. Por outro lado, verifica-se também que as normas são editadas por uma autoridade administrativa, qual seja, o Secretário de Estado da Segurança Social (cfr. *Direito Administrativo* do Prof. Freitas do Amaral, Vol. III, 1989, pág. 16).

10. Ora, da sua leitura atenta resulta a verificação de uma série de vícios, que, em primeira análise, tornam o Despacho inaplicável a qualquer situação e, em última análise, tornam-no verdadeiramente ilegal.

11. Relativamente aos vícios acima aludidos, e por uma questão metodológica, passa-se, desde já, a enunciá-los:

a) Má técnica legislativa;

b) Violação de normas de valor reforçado, e consequente inconstitucionalidade indirecta (por violação do princípio da hierarquia das normas, plasmado no art.º 112º da Constituição da República Portuguesa);

c) Violação de outras normas hierarquicamente superiores, e consequente inconstitucionalidade indirecta (por violação do princípio da hierarquia das normas, plasmado no art.º 112º da Constituição da República Portuguesa).

12. Este Despacho tem por âmbito de aplicação subjectiva (i) “*as entidades públicas e privadas, nomeadamente as agências de viagens e de turismo e os hotéis, que contratem trabalhadores nas condições referidas na norma I ...*” [cfr. Norma III] e (ii) “*os profissionais de informação turística que sejam contratados, com carácter eventual, por empresas ou outras entidades que beneficiam do exercício da sua actividade, sem que façam parte dos respectivos quadros de pessoal...*” (cfr. Norma I).

13. É que, como é sabido, à altura da publicação do Despacho 39/SESS/92 já não existiam trabalhadores contratados com carácter eventual (ou “*trabalhadores eventuais*” como refere o preâmbulo daquele diploma).

14. No entanto, a lógica inerente ao Despacho 39/SESS/92 parece ser a de alargar o regime geral da segurança social dos trabalhadores por conta de outrem a todos os P.I.T..

15. Depois de se fazer menção a “*trabalhadores eventuais da actividade turística*” no preâmbulo do Despacho, a Norma I refere-se

a “*profissionais de informação turística que sejam contratados, com carácter eventual . . .*”.

16. Ou seja, o legislador, depois de efectuar um preâmbulo “justificador” e “legalizante” do corpo do Despacho, vem, de forma atabalhoada, alargar o âmbito de aplicação do mesmo a P.I.Ts. sem qualquer relação laboral com as entidades que ficariam vinculadas ao pagamento das contribuições no regime geral da segurança social dos trabalhadores por conta de outrem.

17. De facto, ao fazer uso da expressão “. . . *sem que façam parte dos respectivos quadros de pessoal . . .*” (cfr. Norma I), o legislador parece procurar a aplicação deste Despacho aos profissionais independentes.

18. Se assim for, entramos no campo da ilegalidade do Despacho, senão vejamos:

a) se o despacho visa contemplar no seu âmbito os P.I.Ts. que mantêm com as agências de viagens e turismo e hotéis vínculos de natureza não laboral, i.e., que são prestadores de serviços, necessário se torna concluir que este Despacho enferma de inconstitucionalidade indirecta e ilegalidade por violação de norma de valor reforçado, dado contrariar o princípio da hierarquia das normas, uma vez que tal matéria está regulada em Leis da Assembleia da República ou Decretos-Lei do Governo, e

B) No que ao regime geral da segurança social diz respeito, refira-se que a Lei 28/84, de 14 de Agosto, estabelece, desde logo, uma diferenciação entre o regime dos trabalhadores por conta de outrem e os trabalhadores independentes (vd. arts. 18º e 20º), diferenciação esta igualmente estabelecida na sucessiva legislação relativa a esta matéria, pelo que também se viola a Lei de Bases da Segurança Social, não sendo respeitado o art.º 112º da Constituição da República Portuguesa — princípio da hierarquia das normas.

20. De facto, da leitura do art.º 5º, nº 1, do Decreto-Lei 328/93 resulta que são considerados trabalhadores independentes os indivíduos que, sem subordinação jurídica (traço distintivo das relações laborais), prestem a outrem o resultado da sua actividade.

21. Pelo que, perante o mesmo feixe de casos — P.I.Ts. que desenvolvam materialmente o seu trabalho como trabalhadores independentes encontramos duas previsões normativas em si mesmo antagónicas, quais sejam:

a) As diversas normas do Despacho 39/SESS/92, que, nestas situações, estipulam que será aplicável o regime dos trabalhadores por conta de outrem;

b) O Decreto-Lei 328/93, nomeadamente o art.º 5º, que, nestas situações, estipula que será aplicável o regime dos trabalhadores independentes;

22. Os requisitos para intentar uma acção de declaração de ilegalidade com força obrigatória geral são, a saber, (i) que a citada Resolução tenha sido julgada ilegal por três decisões judiciais ou, ainda, (ii) que se trate de norma regulamentar que se dirija e seja imediatamente eficaz contra os impugnantes e como tal lesiva dos interesses destes.

23. O acto em causa é uma decisão que visa produzir, por si só, efeitos lesivos na situação individual concreta da recorrente e, como tal, encontra-se abrangido pela garantia de recurso contencioso assegurada constitucionalmente pelo art. 20º e 268º da CRP, sendo susceptível de declaração de ilegalidade nos termos do art. 66º da Lei de Processo dos Tribunais Administrativos.

24. A Resolução 1690/99 apresenta-se como directamente operativa perante a recorrente, podendo a mesma socorrer-se da tutela que a própria CRP lhe assegura no art. 268º, n.º 4, em virtude de estarem a ser lesados interesses constitucionalmente protegidos.

25. Nos termos do art. 66º e respectiva remissão para o art. 63º da Lei de Processo, a Declaração de ilegalidade com força obrigatória geral pode ser pedida “por quem seja prejudicado pela aplicação da norma ou venha a sê-lo, previsivelmente num futuro próximo”, o que acontece.

26. Face a todo o exposto, é manifesta a ilegalidade do Despacho em crise, pelo que deverá a mesma ser declarada, com os legais efeitos devendo o Despacho 39/SESS/92 ser declarado ilegal por contrariar (i) o regime jurídico das contribuições dos trabalhadores independentes, nomeadamente o art.º 5º do Decreto-Lei 328/93, de 25 de Setembro, e, consequentemente, (ii) a Lei de Bases da Segurança Social (Lei 28/84, de 14 de Agosto), bem como (iii) o art. 6º, nº1, do Decreto-Lei 519-F/79, de 28 de Dezembro (com as sucessivas alterações) e (iv) do princípio da hierarquia das normas previsto no artº 112º da Constituição da República Portuguesa.

Sob promoção do EMMP foi notificada a recorrente para apresentar conclusões das suas alegações, nos termos do artº 690º, n.º 4, do CPCivil (cfr. fls. 161).

Juntas as conclusões que se deixaram transcritas promoveu o EMMP que se fizesse funcionar a cominação deste preceito normativo.

2. Conforme consta de fls. 110 e 111 a decisão recorrida sustentou, em síntese, que, no caso presente, está em causa a Resolução nº 1690/99 do Conselho de Governo Regional da Região Autónoma da Madeira, dirigida ao Centro de Segurança Social da Madeira (CSSM), a quem o Governo determina, com base em considerando vários que lhe dão aparente natureza de norma administrativa em matéria tributária, que diligencie junto dos interessados no sentido dos guias intérpretes passarem a ser integrados no regime contributivo dos trabalhadores por conta de outrem.

Que não se alega nesta acção que tal Resolução foi julgada ilegal por 3 decisões judiciais e que por outro lado, trata-se de norma regulamentar que não se dirige e não é imediatamente eficaz contra a impugnante.

Conclui, por isso, que se não verificam os requisitos exigidos na 2ª parte da al. j) do nº 1 do art. 62º ETAF pelo que decidiu rejeitar o pedido de declaração de ilegalidade de normas com força obrigatória geral.

3.1. Sob promoção do EMMP foi notificada a recorrente para apresentar conclusões das suas alegações, nos termos do artº 690º, nº 4, do CPCivil (cfr. fls. 161).

É que a recorrente havia apresentado as alegações, em 14 páginas (fls. 134 a 147), não tendo formulado conclusões. Após aquela notificação apresentou, em 7 páginas (fls. 162 a 168), as conclusões que se deixaram transcritas.

Estas não podem ser consideradas modelares pois se afastam da forma sintética exigida pelo nº 1 do mencionado artº 690º, nº 1, do citado CPCivil.

Contudo não sendo objectivamente sintéticas sempre se poderá concluir que a recorrente algum esforço de síntese fez ao apresentar conclusões em 7 páginas quando havia alegado em 14 páginas.

Do exposto parece-nos podermos concluir que o presente recurso deve ser apreciado particularmente tendo em consideração o princípio

informador do processo da prevalência da substância sobre a forma e das decisões de mérito às de forma.

3.2. A decisão recorrida julgou procedente a questão prévia da falta de requisitos para este tipo de pedido.

É que se com o ETAF de 1984 poderia pensar-se que o recurso foi concebido sobretudo para uma consideração da situação concreta do particular, enquanto o pedido de declaração de ilegalidade sugeria uma fiscalização abstracta da norma a Lei de Processo nos Tribunais Administrativos 1985 veio “nublar” as coisas ainda que permaneçam algumas diferenças claras entre os dois tipos de processo (v. arts. 66º e 67-1º parte da Lei de Processo nos Tribunais Administrativos) .

No “recurso” não é exigível a existência das 3 decisões de quaisquer tribunais a que alude o nº 1 do art. 66º da Lei de Processo nos Tribunais Administrativos”, não tendo sentido falar em norma de efeitos imediatos na esfera jurídica do particular recorrente, uma vez que a lei de 1985 (Lei de Processo nos Tribunais Administrativos) exige apenas a previsibilidade do prejuízo no particular que recorre (art. 63º da Lei de Processo nos Tribunais Administrativos) até porque “os cidadãos têm igualmente direito de impugnar as normas administrativas com eficácia externa lesivas dos seus direitos ...” (art. 268º, n.º 5, da Constituição da República Portuguesa).

Acrescentou, ainda, que a norma aqui impugnada foi emitida no âmbito da função administrativa da Administração Pública Regional (da Região Autónoma da Madeira) — art. 51º, n.º 1, al. e), 1ª parte, do ETAF.

Contudo fazendo-se a distinção entre regulamentos exequíveis por si mesmos e não exequíveis por si mesmos resultará do ETAF 1984 conjugado com a Lei de Processo nos Tribunais Administrativos 1985 que o “recurso de impugnação de normas” tem a ver apenas com normas regulamentares que prejudiquem ou possam prejudicar o particular; e o “pedido de declaração de ilegalidade” tem a ver com aquelas mesmas normas mas com a especificidade exigida na 2ª parte da al. e) do nº 1 do art. 51º do ETAF (v. ainda art. 40º, al. c), 41º, n.º 1, al. b), e 62º, n.º 1, al. j), do ETAF), ou seja, terem as normas sido julgadas ilegais por 3 vezes ou serem elas imediatamente operativas.

Referiu, ainda, que o que a lei exige para o pedido de declaração de ilegalidade é o que consta do art. 63º da Lei de Processo nos Tribunais Administrativos e ainda que tais normas tenham sido desapplicadas 3 vezes por quaisquer tribunais ou que sejam de efeitos imediatos contra o particular [art. 51º, n.º 1, al. e), 2ª parte, do ETAF e 66º e segs. da Lei de Processo nos Tribunais Administrativos] tendo o pressuposto processual específico contido na 2ª parte da al. e) do nº 1 do art. 51º do ETAF a ver apenas com o pedido de declaração de ilegalidade de normas.

Concluiu, por isso, que caso presente, está em causa a Resolução nº 1690/99 do Conselho de Governo Regional da Região Autónoma da Madeira, dirigida ao Centro de Segurança Social da Madeira (CSSM), a quem o Governo determina, com base em considerandos vários que lhe dão aparente natureza de norma administrativa em matéria tributária, que diligencie junto dos interessados no sentido dos guias intérpretes passarem a ser integrados no regime contributivo dos trabalhadores por conta de outrem.

Que não se alega nesta acção que tal Resolução foi julgada ilegal por 3 decisões judiciais e que por outro lado, trata-se de norma re-

gulamentar que não se dirige e não é imediatamente eficaz contra a impugnante.

Que não se verificando os requisitos exigidos na 2ª parte da al. j) do nº 1 do art. 62º do ETAF é de rejeitar o pedido de declaração de ilegalidade de normas com força obrigatória geral.

3.3. Este STA apreciou já em 8-12-2002, Rec. 25763, e 12-11-2003, Rec. 567-02 o acto consubstanciado no ofício de fls. 24 tendo-se pronunciado pela sua irrecorribilidade contenciosa no entendimento de que estamos perante actos informativos, não lesivos por não constituírem acto final do procedimento tributário respectivo.

Este ofício é, conforme consta de fls. 24, do seguinte teor:
«REGIAO AUTÓNOMA DA MADEIRA - Secretaria Regional dos Assuntos Parlamentares — Centro de Segurança Social da Madeira.

Assunto. - Pagamento de contribuições à Segurança Social respeitantes aos guias-intérpretes ao seu serviço.

No cumprimento do disposto na Resolução nº 1690/99 do Conselho de Governo publicada no *Jornal Oficial da Região Autónoma da Madeira (JORAM)* nº 126, Suplemento, I Série, de 16 de Novembro de 1999, comunica-se a V. Ex.^{as} que são devidas as contribuições respeitantes às remunerações pagas aos guias-intérpretes que vos prestaram serviço, desde o mês de Julho do corrente ano, uma vez que é entendimento da Administração Regional, face à legislação em vigor, que aqueles profissionais, na sua generalidade, se enquadram no regime geral da segurança social dos trabalhadores por conta de outrem.

Mais se informa que a apresentação das folhas de remunerações e o respectivo pagamento de contribuições, referentes aos meses de Julho a Outubro do corrente ano, deverá ler lugar até ao fim do mês de Janeiro do ano 2000, sem lugar a encargos adicionais, os quais serão considerados após aquela data.

Com os melhores cumprimentos.

O Conselho de Administração.»

Entendeu aquele primeiro acórdão que este ofício não faz referência a qualquer deliberação do Conselho de Administração da Segurança Social ou a qualquer despacho de algum dos seus membros, que tenha decidido a aplicação à recorrente da obrigação de pagamento de contribuições pois que dos seus termos resulta apenas que se comunica que se entende que são devidas as contribuições respeitantes às remunerações pagas aos guias-intérpretes e se informa que a apresentação das folhas de remunerações e respectivo pagamento de contribuições referentes aos meses de Julho a Outubro de 1999 podia ser feita até ao fim de Janeiro de 2000, sem encargos adicionais, os quais seriam considerados após aquela data.

Acrescenta que não se fixa qualquer prazo para a recorrente efectuar qualquer pagamento nem se indica qualquer quantia que deva pagar pelo que é de entender que a finalidade do ofício referido é informar a recorrente da possibilidade de efectuar tal entrega de folhas e pagamento sem encargos, não resultando dele, por si só, qualquer alteração da esfera jurídica da recorrente pois que se a recorrente não efectuar tal entrega de folhas e não efectuar qualquer pagamento, a sua esfera jurídica permanecerá intocada, pois enquanto não for praticado um acto que determine a quantia a pagar, não haverá possibilidade de cobrança coerciva de qualquer quantia.

Refere, ainda, que se for praticado um acto que determine a quantia que a recorrente tem de pagar, através da aplicação da taxa legal à matéria colectável constituída pelas remunerações, esse acto é um acto de liquidação de tributos, que é contenciosamente impugnável, como resulta do preceituado nos arts. 95.º, n.º 2, alínea a), da L.G.T., 62.º, n.º 1, alínea a), do E.T.A.F. e 97.º, n.º 1, alínea a), do C.P.P.T.

Ainda segundo o mesmo acórdão nestes casos, em que a esfera jurídica dos interessados não pode ser atingida sem a prática de um acto de liquidação, este Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a entender, uniformemente, que é este, e apenas este o acto materialmente definitivo e lesivo e, por isso, é ele, e apenas ele, o acto contenciosamente impugnável, à face do preceituado nos arts. 25.º, n.º 1, da L.P.T.A. e 268.º, n.º 4, da C.R.P. o que igualmente resulta do preceituado no art. 54.º, n.º 1, do C.P.P.T. (aplicável ao presente processo, instaurado no ano 2000) que estabelece que “salvo quando forem imediatamente lesivos dos direitos do contribuinte ou disposição expressa em sentido diferente, não são susceptíveis de impugnação contenciosa autónoma os actos interlocutórios do procedimento, sem prejuízo de poder ser invocada na impugnação da decisão final qualquer ilegalidade anteriormente cometida”.

Para o mesmo acórdão na situação em apreço, sem qualquer acto ulterior, a administração não tem a possibilidade de extrair imediatamente uma certidão para efeitos de execução fiscal pois que, não constando do acto que pode estar subjacente ao ofício referido qualquer determinação do valor das quantias a pagar pela recorrente, será inviável para a administração instaurar uma execução sem fazer tal determinação, o que só pode vir a ser efectuado através da aplicação da taxa legal das contribuições para a segurança social às remunerações dos trabalhadores em causa, seja na sequência da apresentação das folhas respectivas, seja através da obtenção desses dados através de inspecção. E este acto de aplicação de uma taxa de um tributo à matéria colectável apurada, será qualificável como de liquidação estando sempre a sua eficácia em relação ao destinatário dependente da sua notificação (arts. 77.º, n.º 6, da L.G.T. e 36.º do C.P.P.T.).

Conclui o acórdão que vimos acompanhando que, em qualquer caso, antes ou depois da instauração da execução fiscal, haverá possibilidade legal de impugnar contenciosamente o acto que determina o tributo a pagar não sendo o acto em apreciação contenciosamente recorrível.

E na situação concreta dos presentes autos a recorrente sustenta (cfr. fls. 2) que foi notificada do despacho constante de fls. 24 comunicando-lhe que eram devidas as contribuições respeitantes remunerações pagas às guias intérpretes (art.º 1.º), que prestavam serviço à recorrente desde o mês de Julho de 1999 (art.º 3.º), que de acordo com o despacho do Conselho de administração do CSSM, o acto aí materializado baseia-se na Resolução 1690/99, de 16-11, do Governo Regional da Madeira (art.º 4.º) e que (esta) Resolução ... vem exigir ao CSSM que diligencie junto dos interessados no sentido da imediata normalização da situação contributiva das guias intérpretes perante a Segurança Social, com a retoma, a partir de Julho de 1999, do regime contributivo anteriormente adoptado, ou seja, o regime contributivo dos trabalhadores por conta de outrem (art.º 5.º).

E esta Resolução 1690/99, de 16-11, com o conteúdo que a recorrente lhe imputa e que se deixa transcrita não se dirige nem é imediatamente eficaz contra a recorrente conforme se sustenta na decisão recorrida.

É que, conforme a recorrente alega, esta Resolução não tem como destinatária imediata a recorrente mas antes o dito CSSM que por sua vez dirigiu à recorrente o ofício de fls. 24.

E ao ser dirigida à recorrente apenas a informa do entendimento desta entidade e do entendimento do Governo Regional da Madeira. Daí que seja de manter a decisão recorrida que rejeitou o pedido de declaração de ilegalidade da norma indicada com força obrigatória geral.

Com efeito por uma lado não é fundamento do presente pedido de declaração a invocação de que tal norma foi julgada ilegal por 3 decisões judiciais e por outro a questionada norma não prejudica efectivamente a recorrente nem, dentro de um juízo normal de previsibilidade, pode ser, em momento próximo pela mesma norma prejudicada pois que a mesma norma não é imediatamente eficaz contra a impugnante.

Daí que, nos termos do art.º 66.º, n.º 1, e 63.º da LPTA e da 2.ª parte da al. j) do n.º 1 do art. 62.º do ETAF seja de manter a decisão recorrida.

4. Nos termos expostos nega-se provimento ao recurso.

Custas pela recorrente fixando-se em 400 euros a taxa de justiça e em 60% a procuradoria.

Lisboa, 11 de Fevereiro de 2004. — *António Pimpão* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Almeida Lopes*.

Acórdão de 11 de Fevereiro de 2004.

Assunto:

Recurso interlocutório, interposto para o TCA. Recurso da Sentença Interposto para o sta. Remessa dos autos ao TCA para conhecer do recurso interlocutório.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Interposto recurso interlocutório para o TCA, a subir a final, e interposto recurso da sentença para o STA, devem os autos ser remetidos ao TCA para conhecer desse recurso interlocutório, se a decisão sobre esse recurso interlocutório, a proceder, puder ter consequências sobre a sentença proferida.

II — Decidido esse recurso, devem os autos ser de seguida remetidos ao STA, que decidirá sobre a sorte do recurso para si interposto.

Recurso n.º 1330/03-30, em que são recorrentes Maria Engrácia Ferreira Malheiro e Outra, recorrida a Fazenda Pública e de que foi relator o Ex.º JuiZ Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. Nos presentes autos de verificação e graduação de créditos, em que é executada COCEME - Companhia Comercial de Estruturas Metálicas, SA, veio esta interpor recurso para o TCA do despacho do Mm. Juiz do 2.º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa que considerou intempestiva a oposição da agravante à reclamação de créditos do BPI.

Apresentou alegações.

O M.^{mo} Juiz admitiu o recurso, que, como decidiu no seu despacho “subirá juntamente com o primeiro que haja de subir imediatamente”.

O M.^{mo} Juiz proferiu então sentença, tendo julgado improcedente a reclamação de créditos apresentada por António Coelho de Lima, por entender que os créditos por este reclamados (créditos indemnizatório e salarial) não gozam do privilégio previsto no art. 12.º, n.º 1, al. a), da Lei n.º 17/86, de 14/6.

As herdeiras do dito António Coelho de Lima (Maria Engrácia Pereira Malheiro e Maria de Lurdes Malheiro Lima) inconformadas com a sentença, dela interpuseram recurso para este Supremo Tribunal.

Apresentaram as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. Os créditos reclamados sub *judice*, estão titulados por sentença transitada em julgado e são referentes a salários, indemnização por despedimento ilícito e juros moratórios.

2. Os referidos créditos têm a sua origem na violação das normas enformadoras do contrato de trabalho, designadamente nas respeitantes à sua cessação.

3. A Lei n.º 96/2001, de 20 de Agosto, vem estabelecer no seu art. 4.º que os créditos dos trabalhadores emergentes de contrato de trabalho ou da sua violação não abrangidos pela Lei 17/86 gozam de

a) Privilégio mobiliário geral;

b) privilégio imobiliário geral.

4. Em conformidade com o estabelecido no art. 3.º do citado diploma legal tais disposições têm aplicação imediata e aos processos em que não tenham sido proferidas as sentenças de verificação e graduação de créditos.

5. Os privilégios creditórios constituem garantia real sobre todos os bens móveis e imóveis do devedor.

6. A sentença recorrida ao não considerar procedente a reclamação das ora recorrentes, herdeiras do reclamante António Coelho Lima violou as disposições legais constantes dos arts. 3.º e 4.º da Lei 96/2001 de 20 de Agosto.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o EPGA defende que o recurso versa matéria de facto, razão porque este STA é incompetente para dele conhecer.

As recorrentes discordam.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. A primeira questão tem a ver com o facto de estarem pendentes dois recursos: um para o TCA e outro para o STA.

Quid juris?

Aquele é de um despacho interlocutório.

Este é da sentença proferida a final.

Rege para o caso o n.º 3 do art. 285.º do CPPT:

«Em caso de cumulação de impugnação do despacho interlocutório com fundamento em matéria de facto ou de direito e de direito e da impugnação judicial da decisão final com fundamento exclusivamente em matéria de direito, o recurso do despacho interlocutório é processado em separado.»

Quer isto dizer que, no caso, o recurso interlocutório, interposto para o TCA será decidido em separado.

A menos que este recurso da decisão final, interposto para o STA, inclua matéria de facto (como defende o MP), caso em que a competência para conhecer de ambos os recursos radica no TCA.

Ou que, como veremos depois, ambos os recursos tenham conexão entre si, caso em que o processo será remetido ao TCA, para julgar o recurso por si interposto, subindo depois ao STA para decidir o recurso para aqui interposto.

Avancemos então.

3. Já vimos que o EPGA defende que o recurso interposto para este Tribunal contém matéria de facto.

Que dizer?

Importa liminarmente decidir a questão prévia suscitada pelo Ex.^{mo} Magistrado do MP.

Na verdade, o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria (vide arts. 101.º e 102.º do C. P. Civil, 45.º do CPT, 5.º do anterior ETAF, e 2.º e 3.º da LPTA), prejudicando, se procedente, a apreciação e julgamento de todas as restantes questões suscitadas no recurso.

Vejamus então.

Dispõe o art. 32.º, al. b), do anterior ETAF:

Compete à Secção de Contencioso Tributário conhecer:

(...)

b) Dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª Instância com exclusivo fundamento em matéria de direito.»

Quer isto significar que, se o recurso versar unicamente matéria de direito, este Supremo Tribunal será competente para o apreciar.

Porém, se o recurso envolver a apreciação de matéria de facto, não será este Supremo Tribunal o competente mas sim a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, face ao disposto no art. 41.º, n.º 1, al. a), do anterior ETAF.

O EPGA suscita, como vimos, a questão da incompetência, em razão da hierarquia, deste Supremo Tribunal.

Vejamus então.

Escreveu o EPGA no seu douto parecer:

«A 1ª conclusão das alegações de recurso enuncia facto (abaixo discriminado) não incluído na fundamentação fáctica da sentença recorrida (limitada às proposições constantes de V, 1/2 fls.159), sujeito à formulação de um juízo pelo tribunal, expresso no binómio provado/não provado, independentemente da sua relevância para a decisão da causa: os créditos reclamados do falecido António Coelho Lima estão titulados por sentença transitada em julgado e são referentes a salários, indemnização por despedimento ilícito e juros moratórios.»

Pois bem.

Parece-nos evidente que não estamos perante uma questão de facto, no sentido de atribuir a competência ao TCA, por isso que os factos acima referidos constam de sentença junta aos autos e que este STA pode apreender de imediato.

É certo que não são actos processuais - do próprio processo ou juízos efectuados sobre eles (caso em que inequivocamente este STA deles tomaria necessariamente conhecimento, por isso que seriam actos do próprio tribunal ou praticados perante ele), mas trata-se de decisão judicial, junta aos autos, e a que o M.^{mo} Juiz faz aliás expressa referência na sua sentença (vide fls. 160).

Não pode assim falar-se, na nossa perspectiva, de questão de facto sujeita a controvérsia, susceptível de fazer radicar a competência, em razão da hierarquia, no TCA.

Improcede assim a questão prévia suscitada pelo MP.

3. Estamos agora em condições de conhecer o destino deste recurso, bem como do interposto para o TCA.

Pois bem.

O recurso interposto para o TCA condiciona o seguimento e a sorte deste recurso interposto para o STA.

Na verdade, está em causa uma oposição do executado a uma reclamação de créditos do BPI, sendo que o recurso, a proceder, poderá eventualmente, contender com a sentença proferida nos autos.

Assim, devem os autos ser remetidos ao TCA, a fim de ser decidido o recurso para aí interposto, sendo depois remetidos a este STA, a fim de ser decidida a sorte do recurso para aqui interposto.

4. Face ao exposto, acorda-se em ordenar a baixa dos autos ao TCA, a fim de ser decidido o recurso interlocutório interposto para aquele Tribunal.

Sem custas.

Lisboa, 11 de Fevereiro de 2004. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 11 de Fevereiro de 2004.

Assunto:

Incompetência do STA em razão da hierarquia. Questão de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Se nas conclusões das alegações de recurso são referidos factos que o recorrente - diferentemente da sentença recorrida - considera provados (ou seja, se o recorrente questiona o probatório) é competente para dele conhecer o Tribunal Central Administrativo e não o STA, independentemente do relevo de tais factos na solução jurídica.

II — Na verdade, a competência do Tribunal, em razão da hierarquia, tem a ver com o quid disputatum e não com o quid decisum.

Recurso n.º 1570/03-30. Recorrente: A. Simões & Ferreira - Sociedade de Construções, Lda; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. A. SIMÕES & FERREIRA - Sociedade de Construções, Lda., com sede no lugar de Ramalhais de Baixo, Abiul, Pombal, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1.^a Instância de Leiria, as liquidações de IRC de 1993 e 1994.

O M.^{mo} Juiz daquele Tribunal julgou a impugnação improcedente. Inconformada, a impugnante trouxe recurso para este Supremo Tribunal.

Apresentou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. Por visita inspectiva dos SIT, e, de uma forma totalmente simplista, à recorrente foram-lhe “cortados custos por facturação fictícia” e o mesmo montante adicionado a proveitos.

2. Não foi verificada a proporcionalidade entre os resultados obtidos na relação custos/proveitos.

3. Os SIT nem sequer descrevem as condições objectivas em que recorrente exerceu a actividade nos referidos anos.

4. A todos os proveitos, correspondem custos necessários, à realização dos mesmos.

5. A sentença ora recorrida sacralizou uma liquidação de ilegalidade derivada, padecendo do mesmo vício.

6. Isto porque não aquilatou da mesma proporcionalidade.

7. Foram carreados para os autos matéria probatória, que poderia ter sido devidamente averiguada pela Administração Fiscal, e não o foi.

8. A sua omissão só por si gera vício no procedimento. Foram violadas as seguintes regras e princípios:

Princípio do Inquisitório - arts. 13.^o do CPPT e 58.^o e 99.^o da LGT;
Princípio da justiça e da proporcionalidade - artigos 55.^o da LGT, 3.^o e 23.^o do CIRC e 104.^o da CRP.

Não houve contra-alegações.

Neste Supremo Tribunal, o EPGA defende a incompetência hierárquica deste Supremo Tribunal.

As partes nada disseram.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. Importa liminarmente decidir a questão prévia suscitada pelo Ex.^{mo} Magistrado do MP.

Na verdade, o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria (vide arts. 101.^o e 102.^o do C.P.Civil, 45.^o do CPT, 5.^o do anterior ETAF, e 2.^o e 3.^o da LPTA), prejudicando, se procedente, a apreciação e julgamento de todas as restantes questões suscitadas no recurso. Vejamos então.

Disponha o art. 32.^o, al. b), do anterior ETAF (aqui aplicável): «Compete à Secção de Contencioso Tributário conhecer:

(...);

b) Dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1.^a Instância com exclusivo fundamento em matéria de direito.»

Quer isto significar que, se o recurso versar unicamente matéria de direito, este Supremo Tribunal será competente para o apreciar.

Porém, se o recurso envolver a apreciação de matéria de facto, não será este Supremo Tribunal o competente mas sim a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, face ao disposto no art. 41º, nº 1, al. a), do ETAF.

O EPGA suscita, como vimos, a questão da incompetência, em razão da hierarquia, deste Supremo Tribunal.

Vejamos então.

Escreveu a EPGA no seu douto parecer:

«Da conjugação das 2ª, 3ª e 4ª conclusões, iluminadas pelo trecho pertinente do texto das alegações (art. 30º) resulta que a recorrente questiona o julgamento do tribunal sobre matéria de facto (factos não provados, 2º parágrafo, fls. 381) ao afirmar que a mão-de-obra africana a quem o Arlindo Simões pagava constituem custos da sociedade (texto das alegações - art. s. 8/18º).

Pois bem.

Conjugando o teor das alegações de recurso, no ponto citado pelo EPGA, devem ler-se aquelas conclusões no sentido de infirmar o probatório, como bem anota o EPGA Ou seja: o recorrente questiona a matéria de facto que a sentença (não) deu como provada.

É pois de concluir que o recurso questiona o probatório.

E isto entende-se quando nas suas alegações de recurso, a impugnante, ora recorrente refere nos arts. 22º e 23º das suas alegações que “pediu justiça e identificou todos os intervenientes, a empresa que dominava todo o processo de construção e todos os trabalhadores que prestaram trabalho no mesmo processo, locais de obra e fez a sua prova testemunha”, sendo que tal “alegação não colheu junto da 1ª instância”.

Há assim efectivamente matéria de facto a apreciar no recurso.

Logra pois êxito a questão prévia suscitada pelo Ilustre Magistrado do MP, mas pelas razões acima expostas.

Do exposto, é legítimo pois concluir-se que o recurso versa também matéria de facto.

E como, por outro lado, a competência do Tribunal se afere pelo *quid disputatum* e não pelo *quid decisum* importa apreciar aquela matéria de facto. E isto independentemente dessas questões de facto serem ou não relevantes para a solução jurídica da causa. É que o Tribunal *ad quem* define primeiro a sua competência em face das conclusões das alegações, e, só depois de definida a sua competência é que, se competente, avança para a solução da questão que lhe é posta.

Assim, e porque o recurso versa também matéria de facto, não é este Supremo Tribunal o competente para o apreciar, mas sim o Tribunal Central Administrativo, face aos normativos legais atrás citados.

3. Face ao exposto, acorda-se em julgar este Supremo Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso interposto.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 150 euros e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 11 de Fevereiro de 2004. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 11 de Fevereiro de 2004.

Assunto:

Taxas sobre comercialização de produtos de Saúde. (Artº 72º da Lei 3-B/2000. Orçamento do Estado para 2000). Natureza Jurídica. Impostos. Taxas. Incidência. Princípio da determinabilidade. Impostos sobre o volume de negócios. Artº 33º da Directiva n.º 77/388/CEE, do Conselho (6ª Directiva). Reenvio prejudicial.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *As "taxas sobre comercialização de produtos de saúde", previstas no artº 72º da Lei 3-8/2000 (Orçamento do Estado para 2000) são verdadeiros impostos - que não taxas - pois que constituem prestações pecuniárias, sempre coactivas, sem carácter de sanção, exigidas por um ente público com vista à realização de fins públicos, inexistindo o vínculo sinalagmático característico daquelas.*
- 2 — *Incidindo sobre o volume de vendas de cada produto e sendo o seu valor pago mensalmente com base nas declarações de venda mensais, a referênci, no nº 3 do mesmo normativo, ao "respectivo preço de venda ao consumidor final" surge apenas de modo subordinado, não constituindo mais do que mero limite à tributação.*
- 3 — *Pelo que não ha ofensa ao disposto no artº 103º, nº 2, da Constituição, já que tal incidência aparece ali suficientemente densificada e concretizada, nos respectivos termos - princípio da determinabilidade.*
- 4 — *Aquele inciso normativo não padece, pois, de inconstitucionalidade por ofensa ao mesmo preceito constitucional.*
- 5 — *As imposições em causa não são proibidas pelo artº 33º da 5ª Directiva n.º 77/388/CEE, do Conselho, de 17/05/77, na redacção da Directiva nº 91/680/CEE, do Conselho, de 16Dez91, por não constituírem impostos sobre o volume de negócios, na acepção da mesma, já que não oneram a circulação dos bens e dos serviços de modo comparável ao do IVA.*
- 6 — *Não há lugar ao reenvio prejudicial a que se refere o artº 234º do Tratado de Roma, quando o TJCE tiver já apreciado a questão essencial debatida no processo, sobretudo se se trata de jurisprudência recente e(ou) constante.*

Recurso n.º 1636/03; Recorrente: Johnson & Johnson, Ld.ª; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.ºmº Juiz Conselheiro Dr. Almeida Lopes.

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

Com fundamento na natureza de taxa do tributo pago e em invalidade da autoliquidação, JOHNSON & JOHNSON, Ldª, com sede ma Estrada Consiglieri Pedroso, nº 69-A, Queluz de Baixo, 2745-555

Barcarena, deduziu impugnação judicial do acto de autoliquidação da taxa incidente sobre a comercialização de produtos de saúde, relativa ao mês de Maio de 2001, no montante de 10.187 008\$00, pago por transferência bancária a favor da INFARMED.

Por sentença de fls. 94 e seguintes, o 1.º Juízo do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa julgou a impugnação improcedente.

Não se conformando com esta sentença, dela recorreu a impugnante para este STA, tendo apresentado as suas alegações e conclusões de fls. 115 e seguintes.

Neste STA, o M.ºP.º emitiu douto parecer nos termos do qual se deve negar provimento ao recurso.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

Esta STA já se pronunciou várias vezes sobre as questões que vêm postas no recurso. Assim, no acórdão de 4.6.03, proferido no Recurso n.º 61/03-30 (1), este STA concluiu que o contributo em causa é um imposto e que a autoliquidação não padece das invalidades que lhe foram assacadas. Para maiores desenvolvimentos remete-se para o referido acórdão, os termos do art. 705.º do CPC.

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em negar provimento ao recurso e em confirmar a sentença recorrida.

Custas pelo recorrente, com 50% de procuradoria.

Lisboa, 11 de Fevereiro de 2004. — Almeida Lopes (relator) — Fonseca Limão — Pimenta do Vale.

Recurso n.º 61/03-30, de 4 de Junho de 2003

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

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pela Fazenda Pública da sentença do TT de 1.ª Instância de Lisboa, proferida em 08/Out/02, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por JOHNSON & JOHNSON, LDA, contra o acto de auto liquidação da taxa incidente sobre a comercialização, de produtos de saúde, relativa a Mai/2001, no montante de 2 547 689\$00, consequentemente o anulando.

Fundamentou-se a decisão em estar em causa um imposto, já que «não se vislumbra o carácter sinalagmático necessário à qualificação do tributo como taxa», dado o seu destino, não tendo «como contrapartida uma vantagem em especial para o pagador da mesma taxa . . . (mas) antes uma finalidade geral, que tanto pode beneficiar a impugnante como qualquer outro cidadão», sendo que, no caso, «as normas regulamentares produzidas pelo Infarmed (circular 1/2000 e «declaração de vendas») são inovadoras relativamente à lei que visam regulamentar (art.º 72.º da Lei 3-B/2000, de 04ABR), ao não considerarem, para efeitos de determinação da base de incidência, o preço de venda ao consumidor final, que, aliás, é indeterminável, como tal impossibilitando a liquidação do imposto.

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

”1 - O tributo em questão configura uma verdadeira taxa, porquanto, corresponde, compositamente, à contrapartida de serviços efectiva-

(1) Já se encontra publicado no respectivo *Apêndice do DR*, inserindo-se novamente em anexo.

mente prestados a beneficiários perfeitamente individualizáveis e, bem assim, ao desenvolvimento de uma actuação tendente à remoção de um obstáculo legal real ao exercício de uma actividade particular;

2 - O tributo em questão apoia-se, assim, no «princípio da proporcionalidade taxa/prestação estadual proporcionada ou taxa/custos específicos causados à comunidade» (J. CASALTA NABAIS) e não no exigente princípio da legalidade fiscal, que tem por base o princípio da capacidade contributiva.

3 - Ainda que de um imposto se tratasse, o que apenas por mera cautela se admite, os seus elementos essenciais resultariam com suficiente e adequado grau de concreção (sendo, nessa precisa medida, determinados ou, ao menos, determináveis), ou seja, com a densidade ou espessura normativas bastantes, directa e imediatamente da lei.

4 - A circular normativa e o modelo de declaração de vendas elaborados pelo INFARMED dão corpo a uma regulamentação de feição estritamente executiva, não se afastando, em nenhum ponto e qualquer detalhe, da moldura legal, correspondendo, assim, a uma sua concretização absolutamente *secundum legem*;

5 - Ao criar por lei da Assembleia da República a presente taxa, o Estado português não violou, de forma alguma, qualquer das suas obrigações, enquanto Estado membro da Comunidade Europeia, isto é, não criou qualquer disposição interna que contrariasse o disposto na legislação legitimamente emanada dos órgãos comunitários competentes,

Pelo que, Venerandos Juízes Conselheiros, concedendo provimento ao recurso, revogando a douta sentença recorrida e substituindo-a por outra que considere legal a liquidação da taxa em apreço, VV. Ex.ªs Farão JUSTIÇA e cumprirão a Lei».

E, contra-alegando, concluiu a impugnante:

«1 - A denominada «taxa sobre comercialização de produtos de saúde» não corresponde a uma contrapartida pela prestação de um serviço público aos respectivos sujeitos passivos, nem implica a remoção de um obstáculo jurídico à actividade dos particulares, devendo ser, como tal, em função do seu carácter unilateral, materialmente qualificada como um verdadeiro e próprio imposto.

2- Consequentemente, a referida «taxa» está sujeita às exigências do princípio da legalidade em matéria de impostos, decorrentes do artigo 103.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa, designadamente, a respectiva criação, taxa e incidência deverão constar de lei formal.

3- O artigo 72.º da Lei n.º 3-B/2000, de 4 de Abril, que criou a «taxa sobre comercialização de produtos de saúde», é materialmente inconstitucional, uma vez que não define a base de incidência objectiva do imposto criado.

4- A Circular n.º 1/2000 do INFARMED, bem como o modelo de «Declaração de Vendas» estabelecido por despacho do Conselho de Administração deste Instituto, são, também eles, inconstitucionais, por violação directa da reserva de lei formal prevista no artigo 103.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa.

5- O acto de autoliquidação da «taxa sobre comercialização de produtos de saúde» praticado pela Johnson é também inconstitucional, uma vez que se funda numa base de incidência inconstitucionalmente criada pelo INFARMED.

6- A «taxa sobre comercialização de produtos de saúde» consubstancia um imposto sobre o volume de negócios, nessa medida violando o disposto no artigo 33.º da Directiva n.º 771388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio de 1977, na redacção que lhe foi dada pela Directiva n.º 911680/CEE, do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991.

Nestes termos, e nos mais de Direito aplicáveis, e sempre com o mui douto suprimento de V. Exas., deve a sentença recorrida ser confirmada e, conseqüentemente, o acto de autoliquidação da denominada «taxa sobre comercialização de produtos de saúde» ser anulado, em virtude de o mesmo ser inválido, porque indirectamente inconstitucional e ilegal.»

O Ex.º Magistrado do MP emitiu parecer no sentido de, que tendo em conta as regras do artigo 234.º do Tratado CEE (ex art. 177), e em reenvio prejudicial, «se pergunte ao TJCE se o artigo 33.º da Directiva n.º 77/388/CEE, do Conselho, de 17/5/77 (na redacção da Directiva n.º 91/680/CEE, do Conselho, de 16/12/91) proíbe ou se opõe à criação de uma taxa (ou imposto) como o dos autos, na medida em que esta possa constituir encargo com características de «imposto sobre o volume de negócios».

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

Em sede factual, vem apurado que:

A) - A impugnante vem impugnar o acto de autoliquidação da taxa incidente sobre a comercialização de produtos de saúde, instituída pelo artigo 72.º da Lei 3-B/2000, de 4 de Abril, mantido pelo artigo 58.º da Lei 30-C/2000, de 29/12, relativa ao mês de Maio de 2001, na importância de 2.547.689\$00, conforme douta petição de fls. 6 a 15;

B) - A impugnante depositou na C.G.D. na conta com o NIB n.º 0035 0082 0000605483081, a favor do INSTITUTO NACIONAL DA FARMÁCIA E DO MEDICAMENTO; com data valor de 29.06.01, a importância de 2.547.689\$00 relativa à cobrança da taxa correspondente ao volume de vendas de Dispositivos Médicos Não Activos, no valor total de 636.922.253\$00, realizados no mês de Maio/2001, conforme documento de fls. 18 a 20, que se dá por reproduzido;

C) - No dia 20 de Fevereiro de 2001 o INFARMED remeteu à impugnante a carta de fls. 22, notificação única, a que juntou os documentos de fls. 23 a 25, todos relativos à cobrança e depósito da taxa sobre comercialização de produtos de saúde, no que respeita ao ano de 2001, no âmbito do processo de cobrança da taxa prevista no artigo 72.º da Lei n.º 3-B/2000, de 04/04, e artigo 58.º da Lei 30-C/2000, de 29/12, dando-se os mesmos documentos por totalmente reproduzido;

D) - Com data de 10 de Maio de 2000, o INFARMED emitiu a CIRCULAR n.º 1/2000, sobre Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde, conforme documento de fls. 33, com o seguinte teor:

«Assunto. — Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde.

Com o objectivo de melhor apoiar o preenchimento dos formulários oportunamente dirigidos a V. Ex.ª, facultamos os seguintes esclarecimentos adicionais sobre o assunto epígrafado:

1 - A taxa sobre a comercialização de produtos de saúde é devida pela entidade responsável pela colocação dos produtos no mercado nacional, que só em casos excepcionais será a entidade que vende ao consumidor/utilizador final.

2 - A taxa é, pois, devida uma única vez, no circuito de comercialização do mesmo produto.

3 - A taxa incide sobre vendas efectuadas a partir de 1 de Janeiro de 2000.

4 - Os produtos abrangidos pela taxa encontram-se previstos nos seguintes diplomas:

Cosméticos e produtos de higiene corporal: Dec-Lei n.º 296/98, artigo 2.º, de 25/09;

Dispositivos Médicos Não Activos: Dec-Lei n.º 273/95, de 23/10;

Dispositivos Médicos para Diagnóstico *in vitro*: Dec-Lei n.º 306/97, artigo 2.º, de 11/11;

Produtos Farmacêuticos Homeopáticos: Dec-Lei n.º 94/95, artigo 4.º, de 9/05.

5 - A taxa não incide sobre produtos exportados.

Na expectativa de lhe serem úteis os esclarecimentos patentes nesta Circular personalizada continuamos disponíveis para lhe fornecer outros eventuais esclarecimentos através dos seguintes contactos: telefone 217987100, do fax 217987316 ou do endereço de email: infarmed.público@infarmed.pt.

Com os melhores cumprimentos.

Lisboa, 2000/05/10.»

Vejam, pois:

O conceito de taxa tem sido alvo de larga explanação doutrinal e jurisprudencial, podendo hoje terem-se por definidos, com suficiente base dogmática, os seus elementos essenciais.

Assim, Teixeira Ribeiro, define-a «como a quantia coactivamente paga pela utilização individualizada de bens semi-públicos, ou como o preço autoritariamente fixado por tal utilização» - cfr. *RLJ* 117 - 294.

E o parecer da P. G. Rep. de 115/Dez/91 in *D.Rep.*, II de 04-06-93, reproduzindo o parecer n.º 64/80, tal como o Ac. deste Tribunal, de 10/Fev/83 in *Acad. Dout.* 257-579, sustentam ser a taxa «o preço autoritariamente estabelecido, pago pela utilização individual de bens semi-públicos, tendo a sua contrapartida uma actividade do Estado ou de outro ente público, especialmente dirigida ao obrigado ao pagamento».

Para Alberto Xavier, *Manual de Direito Fiscal*, pág. 42/43, as taxas individualizam-se «no terreno mais vasto dos tributos, por revestirem carácter sinalagmático, não unilateral, o qual, por seu turno, deriva funcionalmente da natureza do acto constitutivo das obrigações em que se traduzem e que consiste ou na prestação de uma actividade pública ou na utilização de bens do domínio público, ou na remoção de um limite jurídico à actividade dos particulares».

Para Sousa Franco, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, págs. 491 e segs., «a taxa é uma prestação tributária (ou tributo) que pressupõe ou dá origem a uma contra-prestação específica, resultante de uma relação concreta (que pode ser ou não de benefício) entre um contribuinte e um bem ou serviço público, isto é, trata-se de uma receita pública ligada a relações normalmente de utilidade, entre quem é obrigado a pagá-la e um serviço ou bem público».

Assim, temos como elementos essenciais do conceito de taxa: prestação pecuniária imposta coactiva ou autoritariamente; pelo Estado ou outro ente público; sem carácter sancionatório; utilização individualizada pelo contribuinte, solicitada ou não; de bens públicos ou semi-públicos; com contrapartida numa actividade do credor especialmente dirigida ao mesmo contribuinte.

Essencialmente, a taxa distingue-se do imposto pela bilateralidade ou unilateralidade do tributo, respectivamente: aquela, ao contrário

deste, supõe a existência de corresponsabilidade entre duas prestações; a primeira a pagar pelo utente do serviço e a deste, a prestar pelo Estado ou outra entidade pública.

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

Ora, nos termos do preâmbulo do Dec-Lei 455/99, de 18Nov, que regula a orgânica e funcionamento do Infarmed, a criação do instituto procurou responder às necessidades «de assegurar um elevado nível de protecção da saúde pública em matéria de medicamentos e produtos de saúde e de desenvolver a informação ao público» bem como «reforçar as regras e o controlo dos produtos sanitários que passarão a designar-se por produtos de saúde, em termos de protecção de saúde pública».

Pelo que o seu artigo 6.º lhe atribuiu, como refere a impugnante, «a prossecução de atribuições nos domínios de avaliação, autorização, disciplina, inspecção e controlo da produção, distribuição, comercialização e utilização de medicamentos de uso humano e veterinários, incluindo os medicamentos à base de plantas e homeopáticos, e de produtos de saúde, nos termos da respectiva legislação específica, incumbindo-lhe especialmente, entre outras actividades - seu n.º 3:

al a) contribuir para a formulação da política geral de saúde, designadamente na definição e execução de políticas de produtos de saúde.

(...)

al c) garantir a qualidade dos produtos de saúde.

(...)

al e) assegurar o acesso dos profissionais de saúde e dos consumidores às informações necessárias à utilização racional dos produtos de saúde.

al f) assegurar sistemas de vigilância dos produtos de saúde.

Por sua vez, o n.º 1 do artigo 72.º da Lei 3-B/2000 que criou a taxa em causa, refere destinar-se a mesma «ao sistema de garantia da qualidade e segurança de utilização daqueles produtos, à realização de estudos de impacte social e acções de formação para os agentes de saúde e consumidor, a realizar pelo INFARMED».

Trata-se, assim, fundamentalmente, de concretizar a protecção da saúde pública, defendendo-a e promovendo-a, nos termos constitucionais - artigo 64.º -, o que passa nomeadamente por assegurar a garantia de que os produtos de saúde se encontram conformes às exigências legais.

Assim, os seus beneficiários directos não são os respectivos importadores ou produtores mas os cidadãos utentes ou consumidores ou, reproduzindo os dizeres da impugnante, ora recorrida, «a comunidade» - beneficiária directa do sistema.

Pelo que não pode afirmar-se a existência de uma vantagem específica para o devedor individualmente considerado, surgida da corresponsabilidade pública e, assim, da contraprestação de um serviço prestado com vantagens imediatas para os a ela sujeitos.

Pelo contrário, está-se perante uma forma de financiar uma actividade do Estado vocacionada para a satisfação de necessidades públicas em geral: garantia da qualidade e segurança de utilização

dos respectivos produtos e realização dos ditos estudos e acções de formação.

Não se verificando, pois, no caso os referidos elementos definidores, da taxa, nomeadamente a predita relação bilateral ou sinalagmática, a corresponsabilidade entre as duas prestações: a paga pelo utente do serviço público e a prestada pelo Infarmed.

Por outro lado, não pode ver-se, no tributo em causa, uma qualquer remoção, por parte do Instituto, de um obstáculo jurídico à actividade da Johnson - cfr. artigo 44.º, n.º 2, da LGT.

Tal modalidade é própria das chamadas autorizações e licenças, o que não é patentemente o caso - cfr. Casalta Nabais, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, pág. 260.

”No concernente às taxas devidas por licenças ... apenas estamos perante taxas quando o limite ou obstáculo levantado à actividade dos particulares, por cujo acto administrativo de remoção se cobra a respectiva taxa, constitua um limite ou obstáculo substantivo, atinente sobretudo à concretização e realização prática da liberdade individual e à sua articulação com os interesses públicos de ordem geral» pág. 262/3.

Ora o tributo em causa é de pagamento mensal, não antecedendo sequer o exercício da actividade.

Nada tendo, assim, a ver com qualquer autorização para a impugnante exercer a sua actividade.

Pelo que a imposição em causa é de qualificar como um imposto ou, ao menos, como um tributo que, dada a sua natureza, há-de ter um tratamento constitucional semelhante.

Cfr., aliás, em situação algo, idêntica e, por todos, os Ac' do TC de 16Fev00 in *Acórdão do Tribunal Constitucional*, vol 46.º, págs. 21 e segs. e do STA, de 24/11/99, Rec. 18.911, 28/04/99, Rec.18.911, 28/4/99, Rec. 21.843, e 24/3/99, Rec. 21.649.

Está, assim, sujeita ao disposto no artigo 103.º, n.º 2, da constituição, devendo a lei delimitar, nomeadamente, a respectiva incidência, em termos da sua determinabilidade, assegurando aos interessados um suficiente grau de densificação - cfr, Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 2ª edição, pág. 142 - .

Ora, o n.º 3 do referido artigo 72.º dispõe que «a taxa incide sobre o volume de vendas de cada produto, tendo por referência o respectivo preço de venda ao consumidor final ...e sendo o seu valor pago mensalmente com base nas declarações. de vendas mensais, nos termos e com os elementos a definir pelo mesmo Instituto».

Assim, a incidência real concretiza-se «no volume de vendas» de cada produto e o seu valor é pago mensalmente com base nas respectivas, «vendas mensais».

Certo que deve ter «por referência,» o preço de venda ao consumidor final» mas tal aparece apenas de modo subordinado, de um mero «valor de referência limite».

Se se quisesse erigir como factor de incidência real o preço de venda ao consumidor final, a lei não se teria referido ao volume de vendas e às respectivas declarações de venda.

Pelo que a dita circular e o impresso «declaração de vendas» surgem como mero regulamento executivo e instrumental.

A parte final do dito inciso normativo refere-se apenas ao pagamento do tributo, cujos termos e elementos serão definidos pelo Instituto, a entidade credora: nenhum elemento de incidência resta, pois, para o Regulamento.

Quanto à violação do direito comunitário: artigo 33.º da Directiva nº 77/388/CEE, do Conselho, de 17Mai77, na redacção da Directiva nº 91/680/CEE, do Conselho, de 16Dez91. Tal directiva impede a manutenção ou a introdução, por um estado membro, de encargos com as características de impostos sobre o volume de negócios.

Dispõe aquele normativo:

«Salvo o disposto noutras normas comunitárias, designadamente nas disposições comunitárias em vigor relativas ao regime geral da detenção, circulação e controlo dos produtos sujeitos a impostos especiais sobre o consumo, as disposições da presente directiva não impedem que um estado membro mantenha ou introduza impostos sobre os contratos de seguros, sobre jogos ou apostas, sobre consumos especiais, direitos de registo e, em geral, todos os impostos, direitos e taxas que não tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios, desde que esses impostos direitos e taxas não dêem origem, nas trocas comerciais entre Estados membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira.»

O ponto foi já objecto de jurisprudência vária do TJCE, esclarecendo que tal disposição proíbe os Estados membros de instituírem ou de manterem impostos, direitos e taxas que tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios, pelo facto de onerarem a circulação de bens e dos serviços de modo comparável ao do IVA, comprometendo o funcionamento do sistema comum deste último, o que acontece quando tais tributos apresentarem as características essenciais do IVA: aplicação genérica às transacções que tenham por objecto bens ou serviços; proporcionalidade em relação ao preço dos mesmos; cobrança em cada fase do respectivo processo de produção e distribuição; aplicação ao seu valor acrescentado, «sendo um imposto devido por ocasião de uma transacção calculado após dedução do imposto pago no momento da transacção anterior».

Cfr., por todos, os Acds. de 17/Set/97, Proc.º C-28/96 - Fricarnes, S A, e Proc. C. 347/95 - UCAL; de 26/6/97, Careda, S.A, in *Colectânea de Jurisprudência*, I, pág. 3734 e de 13/03/97 Solisnor, S A, in cit., I, pág. 5053.

Ora, a imposição em causa não possui nenhuma das referidas características: não se aplica de maneira geral mas apenas a certos produtos (de saúde); não é proporcional ao respectivo preço; não é cobrada em cada fase do processo de produção e distribuição mas apenas sobre o volume de vendas dos produtores e importadores; finalmente, não é aplicável ao valor acrescentado dos produtos.

Assim, nos termos da mesma jurisprudência, é permitido aos Estados-Membros cumular o IVA com impostos, direitos ou taxas diferentes dos impostos sobre o volume de negócios - cf. o Ac 13/07/89, Proc.s 93 e 94/88 in *Colecção*, pág. 2671 - Wisselink - e de 8/7/86 Proc. 73/85 in *Colecção*, pág. 2219, Kerrutt - e de 27/11/95 Proc.º 295/94 in *Colecção* págs. 3759, Rousseau Wilmot.

Pelo que se não mostra violado o dito artigo 33.º

Refira-se finalmente que, como aliás já resulta do exposto, não se mostra necessária a consulta ao TJCE, em termos do reenvio prejudicial a que se refere o artigo 234.º do tratado, propugnada pelo MP.

Na verdade, a jurisprudência proferida por aquele tribunal, em termos do predito reenvio, visto que se destina a definir o sentido dos respectivos normativos, tem carácter interpretativo, em abstracto, dispensando-se, assim, o reenvio, sempre que a questão de interpretação suscitada nos tribunais nacionais tenha sido já objecto de apre-

ciação e julgamento pelo tribunal internacional, já que se não justifica que, a propósito de cada caso concreto, o tribunal seja consultado para interpretar disposição legal ou princípio de direito comunitário que não pode deixar de ter o alcance que o TJCE já antes lhe tenha atribuído, sobretudo se a decisão for recente, justamente porque aquele carácter abstracto implica a respectiva generalidade.

Cfr. Mota Campos, *Direito Comunitário*, vol II, pág. 436.

Assim, quando a questão suscitada é materialmente idêntica a outra já decidida por aquele tribunal, a título prejudicial, num caso análogo, ou se trate de jurisprudência constante, o tribunal nacional, atenta a autoridade do ali decidido, fica dispensado da consulta, seja, de repor a questão de interpretação perante o mesmo tribunal, como é o caso.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida e julgando-se improcedente a impugnação.

Custas pela impugnante, tanto na instância como neste STA, ficando-se aqui a procuradoria em 60 %.

Lisboa, 4 de Junho de 2003. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 11 de Fevereiro de 2004.

Assunto:

Recurso per saltum. Matéria de facto. Incompetência do S.T.A. Competência do T.C.A.

Doutrina que dimana da decisão:

Questionando-se, nas conclusões do recurso per saltum, matéria de facto, é de concluir pela incompetência, em razão da hierarquia, do S.T.A. e pela competência do T.C.A. para daquele conhecer.

Recurso n.º 1649/03-30, em que são recorrente a Fixanco-Comércio Equipamentos Perfuração e Ancoragem, Ldª, recorrido o Ministério Público e de que foi Relator o Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

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

Fixanco - Comércio de Equipamentos e Ancoragem Ldª, inconformada com a sentença do M.º Juiz do T.T. de 1ª Instância de Lisboa, que lhe negou parcial provimento ao recurso que havia interposto da decisão applicativa de coima, daquela interpôs, na parte em que lhe foi desfavorável, recurso para este S.T.A., traçando um quadro conclusivo onde, para além do mais, afirma " - A culpa não se presume, sob pena de violação do princípio *in dubio pro reo*: era a acusação que incumbia invocar e provar os factos constitutivos da alegada actuação negligente da arguida (conclusão 10).

- O volume de vendas não corresponde à situação económica e financeira real da arguida (conclusão 12).

- Não recebeu de qualquer dos seus clientes juros remuneratórios (conclusão 13).

- Sendo do conhecimento público e notório o grande atraso do Estado no pagamento dos seus débitos (conclusão 14).

O relator, no entendimento de que nas referidas conclusões se vertia matéria de facto não estabelecida na decisão recorrida e se controvertia o juízo de culpa nela extraído propendem a declarar este S.T.A. incompetente para o conhecimento do recurso, por não ter por exclusivo fundamento matéria de direito.

Notificadas as partes para, a este propósito, se pronunciarem, nada disseram.

O Ex.^{mo} Magistrado do M.^o P.^o, junto deste S.T.A., convergiu com o entendimento do relator.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir, começando por conhecer da predita questão.

Confrontadas as conclusões atrás referidas com a sentença recorrida, desde logo resulta que nesta não se estabeleceu a matéria naquelas versada e que se controverte o juízo de culpa nela extraído.

O que, tudo, envolve a apreciação de matéria de facto, pois que se trata de captar ocorrências da vida real que em nada se prendeu com a interpretação e aplicação da lei.

Significa isto que o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito e, por isso, como tem flui do disposto nos arts. 21.^o, n.^o 4, 32.^o, n.^o 1, al. b), 39.^o e 41.^o, n.^o 1, al. a), do E.T.A.F. e 280.^o n.^o 1 do C.P.P.T., não é este S.T.A. competente para a apreciação do recurso mas sim o T.C.A.

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

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 150 (cento e cinquenta) euros e a procuradoria em 50 %.

Oportunamente, remetam-se os autos ao T.C.A., conforme requerido a fls. 243.

Lisboa, 11 de Fevereiro de 2004. — *Fonseca Limão* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 11 de Fevereiro de 2004.

Assunto:

Poderes de cognição do S.T.A. Fundada dúvida.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O STA nos processos inicialmente julgados na 1.^a Instância, não syndica matéria de facto.*
- 2 — *Constitui questão de facto, substituída aos poderes de cognição do S.T.A., a de saber se, face à prova produzida, ocorre ou não dúvida fundada sobre a existência e quantificação do facto tributário.*

Recurso n.^o 1683/03-30; Recorrente: Fabricor — Indústria de Preparação e Transformação de Cortiças, L.^{da}; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

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

Fabricor - Indústria de Preparação e Transformação de Cortiças, Lda, inconformada com o acórdão, a fls 196 e seguintes, que lhe negou provimento ao recurso que havia interposto da sentença, a fls. 132 e seguintes, do T.T. de 1.^a Instância de Setúbal, que lhe julgou improcedente a impugnação deduzida contra a liquidação do IVA/90, daquela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

«I - As guias de remessa não constituem mais do que meros indícios, dos quais não se extrai, mesmo recorrendo a regras técnicas, uma realidade que permita ao Tribunal afirmar com convicção que estas correspondem a uma verdade tributária;

II - As guias de remessa, que fundamentaram a liquidação adicional do IVA, não são elementos da contabilidade, mas sim, elementos acessórios ou instrumentais, não fazendo parte integrante da contabilidade;

III - As rasuras nos triplicados para a quantidade correspondente à venda, foram explicadas por várias testemunhas, que afirmaram transportar cortiça comprada noutros locais e a que era vendida pela impugnante;

IV - À Administração Fiscal cabia demonstrar e fundamentar a factualidade que esteve na origem do acréscimo ao lucro tributável que deu origem à liquidação adicional;

V - Em processo de impugnação judicial, as dúvidas fundadas sobre a matéria tributável quanto à existência e quantificação do acto tributário, são valoradas a favor do contribuinte;

VI - As dúvidas existentes, provenientes de divergência entre os originais/duplicados das guias de remessa e as facturas, conduzem à anulação do acto tributário objecto da impugnação, em virtude de as mesmas terem sido plenamente justificadas e demonstradas em Tribunal;

VII - As referidas divergências, porque cabalmente justificadas e levadas à matéria assente, constituem meras suspeitas ou aparências que não correspondem a verdadeiros elementos de prova, as quais podem ser infirmadas pela convicção de que os motoristas transportavam cortiça de outros fornecedores;

VIII - As divergências em causa, não são indícios suficientemente sólidos para criar a convicção de verdade;

IX - A Doutra decisão, omitindo a factualidade provada, pronuncia-se em sentido contrário do que resulta da análise da prova produzida e assente;

X - Não foi dado como provado quais as quantidades de cortiça que foram vendidas à Manuel Arnaldo Gomes da Silva, Lda, subsistindo a presunção de que foram vendidas as que constavam nas facturas que se encontram de acordo com os triplicados rasurados;

XI - Ficou assente que as guias eram rasuradas para as quantidades efectivamente vendidas e transportadas;

XII - As guias de remessa não passam de indícios que careciam de confirmação por recurso à análise da estrutura de custos da Manuel Arnaldo Gomes da Silva, Lda averiguando se foram debitados os va-

lores referentes às quantidades de cortiça adquirida e mencionadas nas guias de remessa;

XIII - As divergências entre os diversos exemplares das guias de remessa, foram explicadas e constam da matéria assente;

XIV - Resultando, inequivocamente, a dúvida sobre o que foi dado como certo pela AF ao liquidar o imposto em causa;

XV - A repercussão do imposto, a sua dedução, a sua contabilização, só pode ser efectuada com base em facturas ou documentos equivalentes;

XVI - Ninguém pode ser condenado com base em indícios, nem fiscais nem outros;

XVII - O Douto Acórdão não se pronuncia sobre o facto das testemunhas terem corroborado a tese da impugnante, omitindo a valoração desses depoimentos;

XVIII - Decidindo como decidiu, o Douto Acórdão violou os seguintes preceitos legais: artigo 35º, nº 5, do CIVA, artigos 15º, 16º, 17º, 23º, 46º e 51º do CIRC, o artigo 668º do C.P.C. e ainda os artigos 20º, n.ºs 4 e 5, 104º, nº 2, 112º, 116º da Constituição da República Portuguesa.»

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Ex.^{mo} Magistrado do Mº Pº, junto deste S.T.A., foi de parecer que o recurso não merece provimento, não só porque o acórdão recorrido fez boa interpretação da lei aplicável como ainda porque esta formação não conhece, por força do art. 21º, nº 4, do E.T.A.F., da matéria de facto.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

Nas alegações, sob os n.ºs 34º, 35º e 38º e conclusão IX, vem arguida a nulidade do acórdão, pois que, alega a recorrente, fixa factos que, forçosamente, conduzem a solução diferente da que foi proferida.

Para tanto, sustenta-se a recorrente nos factos inscritos sob os n.ºs 4 e 5 do probatório fixado pela 1ª Instância e que o acórdão transcreveu.

Os referidos factos são os seguintes:

4 - Era prática daquele comprador (Manuel Arnaldo Gomes da Silva, Ldª) encomendar uma determinada quantidade, mas depois quando passava a levantar a mercadoria levar uma quantidade inferior por causa da falta de espaço no camião.

5 - Nestes casos, os originais e duplicados das guias de remessa que acompanhavam a mercadoria eram também corrigidos para as quantidades efectivamente transportadas.

Analisando a prova testemunhal produzida e que serviu de suporte à fixação da matéria de facto antes transcrita, afirmou o acórdão recorrido, em síntese, que o depoimento de duas testemunhas inquiridas não confirmam a tese da impugnante pois que afirmam que as quantidades carregadas condiziam com as guias que as acompanhavam e que os originais/duplicados dessas guias que acompanhavam as mercadorias estavam em conformidade com as quantidades efectivamente transportadas e transaccionadas; e sustentou o aresto recorrido que as outras duas testemunhas corroboraram a tese da impugnante, no sentido de que a quantidade de cortiça efectivamente carregada era a constante dos triplicados que estavam preenchidos e que eram corrigidos na altura do carregamento.

E depois, em jeito de conclusão, refere o acórdão recorrido: «... não foram infirmados os factos relatados pela AF, indicadores de que as quantidades correctas de cortiça vendidas eram as constantes dos originais e duplicados das guias de remessa e não as constantes dos respectivos triplicados (rasurados) com base nos quais foram emitidas as facturas».

Isto é, o T.C.A., deixando incólumes os factos inscritos sob os n.ºs 4 e 5 do probatório, isto é, que a quantidade de cortiça efectivamente carregada era a constante dos triplicados que estavam preenchidos e que eram corrigidos na altura do carregamento, considerou, no entanto, não ter sido infirmada a tese da AF segundo a qual a cortiça vendida era a que constava dos originais e duplicados das guias de remessa e não a constante dos referidos triplicados com base nos quais foram emitidas as facturas.

Vindo a concluir, fazendo apelo às regras de ónus de prova, que, no caso impedia sobre a impugnante, não ter sido infirmada a factualidade em que se sustentou a liquidação.

Não ocorre, pois, a pretendida contradição entre os fundamentos e a decisão e, por isso, não enferma o acórdão recorrido da nulidade a que alude o art. 668º, nº 1, al. c), do C.P.Civil.

Posto isto e analisando as demais conclusões do recurso, desde logo resulta que a inconformação da recorrente radica, fundamentalmente, no juízo probatório efectuado pelas instâncias, tudo em ordem a prevalecer-se da fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário.

Porém, este S.T.A., como decorre dos arts. 21º, nº 4, e 32º, nº 1, al. b), do E.T.A.F. e 280º, nº 1, do C.P.P.T., não syndica matéria de facto nos processos, como o presente, inicialmente julgados na 1ª Instância, pois que os seus poderes de cognição se circunscrevem à matéria de direito.

Por outro lado, "saber se perante a prova produzida, há dúvidas sobre a existência de um facto tributário é uma questão essencialmente de facto, que, quando não envolver a aplicação de qualquer norma jurídica, deverá considerar-se estar fora dos poderes de cognição dos tribunais com meros poderes de revista, como é o caso do Supremo Tribunal Administrativo nos recursos interpostos em processos iniciados nos tribunais tributários de 1ª Instância (v. Jorge Lopes de Sousa, *C.P.P.T.*, 4ª ed., pag. 445 e o Ac. S.T.A. de 13/11/02, rec. 1015/02-30).

Em suma, não ocorre a apontada nulidade e a este S.T.A. é vedado apreciar questões de facto, nomeadamente, a de saber se existe fundada dúvida sobre a existência e quantificação de facto tributário.

Improcedem, pois, todas as conclusões do recurso e não se mostram violados os preceitos legais apontados como tal, nomeadamente, os de cariz constitucional, cuja violação, de resto, não se descortina, face ao quadro conclusivo traçado pela recorrente.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso. Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 50%.

Lisboa, 11 de Fevereiro de 2004. — *Fonseca Limão* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 11 de Fevereiro de 2004,

Assunto:

Juros indemnizatórios. Taxa. Juros de mora.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — Os juros indemnizatórios, na vigência do art. 83º, n.º 4, do CPT, contam-se à taxa básica de desconto do Banco de Portugal, em vigor no momento do pagamento do imposto indevido, acrescida de cinco pontos percentuais, sendo assim uma taxa fixa.*
- II — Este normativo foi revogado pela LGT, que alterou a taxa de juro (art. 35º, n.º 10), pelo que a partir da vigência da LGT a contagem dos juros modifica-se, sendo que, a partir daí, passa a calcular-se de acordo com este normativo.*
- III — Os juros indemnizatórios são devidos até ao termo do pagamento da execução espontânea por parte da Administração Fiscal, face ao disposto no art. 102º, n.º 2, da LGT.*
- IV — A partir daí são devidos juros de mora.*
- V — Estes (os juros de mora) incidem sobre o montante do imposto e sobre os juros indemnizatórios.*

Recurso n.º 1731/03-30. Recorrente: João Machado Frade, L.^{da} Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **JOÃO MACHADO FRADE, LDA.**, com sede em Adoseiras, Arruda dos Vinhos, veio requerer, junto do Tribunal Tributário de 1.^a Instância de Lisboa, se declarasse a inexistência de causa legítima de inexecução integral de acórdão do TCA, que identificou,

O M.^{mo} Juiz do 3.^o Juízo daquele Tribunal julgou procedente o pedido de execução de julgado, definindo concretamente quais as taxas a considerar, quer para os juros indemnizatórios, quer para os juros moratórios, contagem de juros, e juros de mora.

O recorrente veio pedir a rectificação da sentença, por alegado "manifesto erro de direito no que se refere à taxa aplicável ao cálculo dos juros indemnizatórios devidos ao contribuinte, bem como quanto ao tempo da contagem destes juros".

O M.^{mo} Juiz decidiu que não houve lapso.

Inconformado, o impugnante interpôs recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. Com todo o respeito, parece-nos evidente que a sentença recorrida, embora doutra, cometeu evidentes erros de julgamento, na aplicação do direito quanto às três questões concretas antes enunciadas no art. 1.^o, conduzindo por isso a uma decisão final que nesse âmbito é inaceitável.

2. Desde logo, errou ao preconizar a aplicação das várias taxas de juro indemnizatório aceitando como tais as que ao longo de todo o período da respectiva contagem vigoraram quer na vigência do CPT, quer na vigência da LGT, sabendo-se que, como resulta do art. 24º, n.º 6, conjugadamente com o disposto nos arts. 83º, n.º 4, do CPT, e 89º, n.º 1, do CIVA, bem como da doutrina e jurisprudência conhecidas, conforme antes referido (arts. 4º a 10º) essa taxa é só uma e de natureza fixa - no caso 13,75 %, como vem referido - por ser aquela que vigorava na data da ocorrência do facto gerador do direito aos juros indemnizatórios, que foi o pagamento do imposto e demais encargos tributários ocorrido em 6/11/96.

3. Nomeadamente, não será de aplicar a taxa de 7% estabelecida pela LGT, com referência ao período que se seguiu à entrada em vigor desta Lei - 1/1/99 - uma vez que o direito à taxa de 13,75 %, vigente à data de 6/11/96, em que ocorreu o facto gerador do direito aos juros, sendo um direito de natureza substantiva é insensível ao novo regime da LGT, nomeadamente por força do seu art. 12º, n.ºs 1 e 3, e também o art. 12º, n.º 1, do CC, que impedem a sua aplicação retroactiva, preceitos estes que a sentença recorrida terá violado.

4. Errou ainda a sentença recorrida no que respeita ao tempo de contagem dos juros indemnizatórios no que respeita ao termo final dessa contagem que, contrariamente ao decretado na sentença recorrida, que situa esse termo no dia 25/11/01, coincidente com o final, do prazo da execução espontânea da decisão judicial que reconheceu o direito aos ditos juros, quando a Lei - concretamente o citado art. 24º, n.º 6, do CPT e 92º, n.º 3, do CIVA, referem expressamente que tais juros se contam até à data da emissão ou processamento do título de crédito.

Também estas disposições terão sido violadas pela sentença recorrida.

5. Errou também ao restringir a base de incidência dos juros de mora requeridos pelo contribuinte nos termos do art. 102º, n.º 2, da LGT, ao capital (no caso constituído pelo imposto, juros compensatórios e agravamento) indevidamente liquidados e já reembolsados ao contribuinte) excluindo dessa base os juros indemnizatórios que lhe são devidos.

6. O art. 785º, n.º 2, do CC, em que a sentença recorrida baseia a sua tese aponta no sentido contrário, como se referiu antes, e, por outro lado, o art. 102º, n.º 2, da LGT, não faz essa distinção entre capital e juros indemnizatórios, enquanto que a lógica da exigibilidade dos juros de mora está na mora ou atraso do pagamento da dívida, e esta verifica-se quer em relação ao capital, quer em relação aos juros indemnizatórios, ambos eles não pagos no prazo da execução espontânea da decisão judicial. Neste sentido, como se referiu, vai a doutrina conhecida, Também aqui a sentença recorrida terá violado o art. 102º, n.º 2, da LGT.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o EPGA defende que o recurso merece provimento. Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

3. A sentença recorrida fixou a seguinte materialidade fáctica:

A. A requerente deduziu, neste Juízo e Secção, impugnação judicial (n.º 4/97), contra as liquidações de IVA, juros compensatórios e agravamento de 1991 e 1992, no montante total de 2.792.142\$00, a qual foi julgada improcedente.

B. A requerente interpôs recurso para o TCA, o qual, concedendo provimento ao mesmo, anulou as referidas liquidações em causa e

reconheceu à requerente o direito a juros indemnizatórios desde 6/11/96 (data do pagamento dos impostos, juros e agravamento, por acórdão transitado em julgado em 25/10/2001).

C. A requerente solicitou ao chefe do Serviço de Finanças de Arruda dos Vinhos que desse execução ao referido acórdão, reembolsando-a dos valores das liquidações anuladas e efectuando-lhe o pagamento dos juros indemnizatórios.

D. Em 14/5/2002 foi pago à requerente o montante de 13.927,15 euros, correspondente às liquidações anuladas.

3. São três as questões suscitadas no recurso, a saber: a questão dos juros indemnizatórios, a questão da taxa de juro, e a questão dos juros de mora.

Apreciemos cada caso de *per si*.

3.1. Os juros indemnizatórios (desde quando e até quando são devidos).

Disponha o art. 24º do CPT:

«1. Haverá direito a juros indemnizatórios a favor do contribuinte quando, em reclamação graciosa ou processo judicial, se determine que houve erro imputável aos serviços.

(...)

6. Os juros serão contados desde a data de pagamento do imposto indevido até à data da emissão da respectiva nota de crédito.»

Os termos da lei são claros.

Na procedência da impugnação (como é o caso), os juros seriam devidos desde a data do pagamento até à data da emissão da respectiva nota de crédito.

A isto obtempera o M.^{mo} Juiz com o disposto no art. 102º, nº 2, da LGT, que estatui:

«Em caso de a sentença implicar a restituição do tributo já pago, serão devidos juros de mora, a pedido do contribuinte, a partir do termo do prazo da sua execução espontânea.»

E daí conclui que

«Articulando estas disposições legais impõe-se concluir que serão devidos juros indemnizatórios, em caso de incumprimento, até ao momento em que deveria ter sido efectuado esse cumprimento, isto é, até ao fim do prazo de execução espontânea, e a partir desse momento são devidos juros de mora.»

A isto obtempera o recorrente com o disposto nos arts. 24º, nº 6, do CPT, 92º, nº 3, do CIVA e 61º, nº 2, do CPPT.

Como compatibilizar estas disposições?

Pois bem.

Antes da LGT não estavam previstos os juros de mora para o contribuinte, mas apenas para a FP.

Entendemos assim que até ao final do prazo de execução espontânea a AF tem, nos termos da lei, a possibilidade de pagar as importâncias devidas, incluindo aí os juros indemnizatórios, executando assim a decisão judicial. Sendo que, decorrido tal prazo, são devidos juros de mora. E só juros de mora.

Quer isto dizer que a expressão "os juros (indemnizatórios) serão contados desde a data de pagamento do imposto indevido até à data da emissão da respectiva nota de crédito", deve ser hoje entendida, à luz da referida disposição legal da LGT, como tendo como limite temporal "o termo do prazo da sua execução espontânea". A partir daí são devidos juros de mora.

Assim, e no tocante a este ponto, a decisão recorrida não merece censura.

3.2. A questão da taxa de juro.

À data do pagamento indevido do imposto vigorava o art. 83º do CPT, que estipulava no seu nº 4:

«A taxa de juros compensatórios corresponde à taxa básica de desconto do Banco de Portugal em vigor no momento do início do retardamento da liquidação do imposto, acrescida de cinco pontos percentuais».

Diferentemente do que defende o Mm. Juiz (para quem é aplicável o disposto nos arts. 43º, nº 4, e 35º, nº 10, da LGT, com taxas variáveis), a recorrente sustenta que se está perante "um direito substantivo antes adquirido, sendo como tal intocável pela lei posterior".

Pois bem.

Temos para nós que, anteriormente à vigência da LGT, é de aplicar o disposto no citado nº 4 do art. 83º do CPT, pelo que os juros indemnizatórios são contados sem ter em conta as sucessivas e posteriores variações da referida taxa básica de desconto. Ou seja, estaremos perante uma taxa de juro fixa.

Não assim posteriormente à vigência da LGT (1/1/99). Na verdade, e a partir daí, há que atender às referidas disposições (arts. 43º, nº 4, e 35º, nº 10, da LGT), sendo as taxas variáveis, como se refere na sentença recorrida.

Há que aplicar aqui o princípio da sucessão das leis no tempo.

E aqui parece ser de seguir a Lição de Baptista Machado (sobre a aplicação no tempo do novo Código Civil), citado por Jorge de Sousa (in *CPPT*, *Anotado*, 4ª Edição, pág. 306).

Transcrevendo:

«... estando a taxa de juro em relação com o rendimento médio e normal dos capitais em certo período, o prejuízo do credor que se trata de reparar é aquele que para ele resulta da privação do seu capital e que corresponde à taxa de juro no momento em que essa privação se verifica. Deste modo, se a lei altera a taxa legal de juro durante a mora, ela aplica-se aos juros moratórios que correm desde a sua entrada em vigor, pois trata-se de calcular um prejuízo sofrido continuamente todos os dias, até que o devedor salde a sua dívida.»

E isto em consonância com o art. 12º do CC.

Procede assim, mas apenas parcialmente a pretensão do recorrente.

3.3. A questão dos juros de mora.

Aqui é óbvio que o recorrente tem razão.

Na verdade, e no tocante aos juros de mora vencidos, os mesmos abrangem todas as importâncias cujo pagamento foi retardado, aí se incluindo, não só o imposto, mas também os respectivos juros (indemnizatórios).

No sentido referido ver igualmente Alfredo de Sousa e José Paixão, no seu *CPT*, *Anotado*, 4ª Edição, pág. 174.

Aí se lê:

«Os juros de mora podem incidir também sobre o montante dos juros compensatórios, se estes, em conjunto com o imposto entretanto liquidado, não vierem a ser pagos no prazo fixado para o efeito.»

E o que se diz sobre os juros compensatórios, deve dizer-se igualmente sobre os juros indemnizatórios.

Em suma:

a) O recorrente tem direito a juros indemnizatórios desde a data do pagamento indevido do imposto até ao termo do prazo da sua execução espontânea.

b) A taxa dos juros indemnizatórios é fixa (e nos termos referidos pelo recorrente) até à vigência da LGT (1/1/99), correspondendo à taxa básica de desconto do Banco de Portugal em vigor no momento do pagamento do imposto indevido, sem atender às sucessivas e posteriores variações daquela taxa, sendo calculada a partir daí, de forma variável, de acordo com a pertinente legislação. Concretamente, desde a data do pagamento indevido até 1/1/99, essa taxa é de 13,75% (taxa básica de desconto do Banco de Portugal - 8,75% (II Série, DR, de 1/3/96) mais cinco pontos percentuais, nos termos das disposições combinadas dos arts. 24.º, n.º 3, e 83.º, n.º 4, do CPPT), sendo, a partir daí, de acordo com a sentença, no ponto respectivo.

c) Os juros de mora vencidos abrangem o imposto, bem como os juros indemnizatórios, à taxa legal vigente, contando-se desde o termo do prazo da sua execução espontânea.

4. Face ao exposto acorda-se em conceder parcial provimento ao recurso, nos termos atrás expostos.

Custas pelo recorrente, na proporção de vencido, fixando-se a procuradoria em 50%.

Lisboa, 11 de Fevereiro de 2004. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz* (vencido quanto à questão do termo final dos juros indemnizatórios, que se me afigura ser o da data da emissão da nota de crédito; e quanto aos juros de mora, que entendo não incidirem sobre o montante dos juros indemnizatórios).

Acórdão de 11 de Fevereiro de 2004.

Assunto:

Ampliação da matéria de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *De acto de indeferimento de pedido de revisão oficiosa de liquidação emolumentar, cuja apreciação comporta a legalidade desta, cabe impugnação judicial.*
- 2 — *O atinente prazo conta-se da data da notificação do sobre-dito indeferimento - artigo 102.º, n.º 1, al. e), do CPPT.*
- 3 — *Não revelando o quadro factual desenhado pelo tribunal a quo o dia em que, in casu, tal ocorreu, impõe-se que a instância proceda a pertinente ampliação daquele.*

Recurso n.º 1767/03-30. Recorrente: Benjor - Sociedade de Empreitadas, Lda Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

BENJOR - Sociedade de Empreitadas Benjamim Jorge, Lda, com sede na Rua Nova Lisboa, 136, Madalena, Vila Nova de Gaia, informada com a sentença de fls. 155-157 do 3.º Juízo do TT de 1ª Instância do Porto, que, julgando procedente a excepção peremptória de caducidade do direito de impugnar, absolveu a Fazenda Pública do pedido subsidiário, sendo que já anteriormente decretara tal absolvição quanto ao pedido principal, "por estar demonstrada a verificação da excepção dilatória de nulidade do processo", por erro na forma de processo - impugnação judicial, em vez de recurso contencioso.

Remata a atinente alegação com as seguintes conclusões:

A - As possibilidades de reacção dos particulares contra actos ilegais de liquidação de tributos, quando está em causa a violação de normas de direito comunitário ou inconstitucionais, não se esgotam na impugnação judicial, sendo, entre o mais, admissível a revisão do acto tributário, nas condições referidas no art.º 78.º da LGT, seguida de eventual impugnação contenciosa de decisão de indeferimento;

B - A forma de processo adequada para reagir contra um acto de indeferimento do pedido de revisão de actos tributários é, efectivamente, a impugnação judicial [arts. 97.º, n.º 1, alínea d), do CPPT e 95.º, n.ºs 1 e 2, alínea d), da LGT] e não, manifestamente, o recurso contencioso previsto nos arts. 101.º, al. j), da LGT e 97.º, n.º 1, al. p), do CPPT, que se referem a questões tributárias que não comportem apreciação da legalidade do acto de liquidação;

C - Na recusa do pedido de revisão solicitado, qualquer que seja a fundamentação (que pode ser a extemporaneidade ou até nenhuma, como é o caso do indeferimento tácito), sempre estará em causa a apreciação da legalidade do acto de liquidação, porque entre o mais, tal recusa vem dar efectiva confirmação de legalidade ao mesmo;

D - O prazo para tal impugnação é de noventa dias, a contar da notificação do indeferimento [art.º 102.º, n.º 1, al. e), do CPPT];

E - Mesmo que se entenda que na impugnação da recusa do pedido de revisão de um acto tributário o que está em causa, o que é objecto da mesma impugnação é o acto de liquidação e não o próprio acto de indeferimento, sempre o prazo para a propositura da acção se iniciará na data precedente e não da prática do acto a anular;

F - Ao contrário do que entendeu a M.ª Juíza *a quo*, estão reunidos os pressupostos para que, ainda que se verificasse erro na forma de processo, tivesse, de qualquer modo, lugar a convalidação para a forma adequada, em ordem ao n.º 4 do art.º 98.º do CPPT, porquanto:

- Não se mostra caducado o direito de interpor recurso contencioso,

e - A causa de pedir formulada e o pedido ajustam-se a essa forma de processo.

Não houve contra-alegação.

O distinto PGA entende que "a sentença é nula, porque o Mmo Juiz a quo não fez o julgamento da matéria de facto alegada, sendo que tal nulidade é de conhecimento officioso (...)".

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

Importa, logicamente, debruçarmo-nos sobre a arguida nulidade. Na verdade, como bem se nota no acórdão desta Secção de 26 de

Fevereiro último, tirado no recurso n.º 1789/02-30, é "regra, nos recursos jurisdicionais, que o tribunal de recurso comece por apreciar as nulidades da decisão impugnada. E a razão é que da sentença nula não poderá dizer-se se julgou bem ou mal, se incorreu, ou não, em erro de julgamento."

Vejamos, pois, se ocorre nulidade da sentença recorrida por ausência de julgamento de facto.

A fls. 156 vº, penúltimo parágrafo, lê-se:

«O acto de liquidação impugnado foi praticado em 25 de Junho de 2001. O montante liquidado foi pago na data da liquidação. Assim, ao deduzir a impugnação em 17 de Dezembro de 2002 ...»

Como assim, temos que, intercalada no discurso jurídico, a instância afirmou factualidade.

Há, pois, quadro factual (exíguo, porém, como adiante se demonstrará), conquanto exposto em termos pouco ortodoxos. Com efeito, correcto é fixar o resultado do julgamento da matéria de facto antes de se entrar no julgamento de direito - cfr. artigos 123.º do CPPT e 659.º, n.º 2, do CPC.

Destarte, improcede a questão prévia em apreço.

Passando a conhecer do objecto do recurso, diremos que, como bem se refere no acórdão desta Secção tirado no processo n.º 870/03-30, em oito de Outubro último, "em matéria de impugnação dos actos administrativos em matéria tributária, o art.º 97.º do CPPT consagra a existência de dois meios processuais: a impugnação judicial quando esteja em causa a apreciação da legalidade do acto de liquidação - alínea d) do n.º 1; e o recurso contencioso quando esta não está em causa - al. f), *in fine*, e seu n.º 2".

Nos autos, vem judicialmente impugnado o acto de indeferimento de pedido de revisão de liquidação emolumentar, cuja apreciação comporta a apreciação da legalidade desta.

Pelo que, efectivamente, lhe cabe impugnação judicial e não recurso contencioso, nos termos das disposições legais referidas.

Cfr., Jorge de Sousa, *CPPT Anotado*, 4ª edição, pág. 426, nota 18.

Por outro lado, o prazo respectivo conta-se da notificação do indeferimento do pedido de revisão, nos termos do artigo 102.º, n.º 1, al. e), do CPPT: notificação dos restantes actos que possam ser objecto de impugnação autónoma nos termos deste Código.

Cfr., *op. cit.* pág. 459, nota 8."

Sucedo porém, que o apontado quadro factual não revela a data da notificação à ora recorrente do despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa impugnado, por isso que se impõe a ampliação da matéria de facto, aplicando depois o direito acima definido - artigos 729.º, n.º 3, e 730.º, n.º 1, do CPC, *ex vi* artigo 2º, al. e), do CPPT.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, julgando-se adequado o meio processual utilizado - impugnação judicial - e devendo a instância:

a) ampliar a matéria de facto e aplicar o direito, nos apontados termos, quanto à questão da tempestividade da impugnação judicial;

b) decidir de meritis, se a tal nada obstar.

Sem custas.

Lisboa, 11 de Fevereiro de 2004. — *Mendes Pimentel* (Relator) — *Almeida Lopes* — *António Pimpão*.

Acórdão de 11 de Fevereiro de 2004.

Assunto:

Recurso jurisdicional per saltum. Afrontamento da matéria de facto. Incompetência do STA.

Doutrina que dimana da decisão:

Insurgindo-se a Rct. nas conclusões da alegação de recurso de decisão da 1ª instância para o STA contra a fixação factual operada pelo tribunal a quo, não se mostrando, pois, consolidada a matéria de facto, falece à Secção de Contencioso Tributário do mesmo Supremo competência hierárquica para o seu julgamento, cuja assiste à Secção homónima do TCA, de competência generalizada.

Recurso n.º 1797/03-30. Recorrente: Maria Adelina Ferreira Basto; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

Maria Adelina Ferreira Basto, residente na Rua do Bonfim, 307, Porto, inconformada com a sentença de fls. 155-166, do 1º Juízo do TT de 1ª Instância do Porto, que julgou improcedente esta impugnação judicial, por si deduzida contra liquidação adicional de IVA referente ao ano de 1995, vem até nós, rematando a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

1ª) Em caso de apuramento da matéria colectável por métodos indiciários, é sobre o contribuinte que recai o ónus material da prova de que a avaliação não tem bases sólidas.

2ª) A ora Rct. demonstrou, documental e testemunhalmente, que, ao contrário do vertido no relatório dos Serviços de Inspeção Tributária, o seu restaurante não funcionou 365 dias em 1995, tendo estado encerrado no dia de Natal e para obras.

3ª) Demonstrou, documental e testemunhalmente, que, em 1995, serviu refeições económicas também ao sábado.

4ª) Demonstrou, documental e testemunhalmente, que nas conclusões da acção de inspecção se considera que a impugnante vendeu mais frango do que aquela que comprou.

5ª) Por fim, demonstrou, testemunhalmente, que comprou batatas e peixe, pelo que a consideração de uma margem bruta de lucro de 100% sobre o custo de tais produtos é simplesmente impossível.

6ª) Ao não considerar como provados os factos elencados nas precedentes conclusões 2ª a 5ª, inc., e, em consequência, ao não anular o acto impugnado, a sentença recorrida violou o disposto nos arts. 74º da LGT e 100º do CPPT.

7ª) A sentença recorrida não apreciou a prova documental oferecida pela Rct. e não se pronunciou sobre os factos enunciados nas precedentes conclusões 2ª a 5ª, inc., pelo que é nula, nos termos do art.º 668º, n.º 1, al. d), do CPC, por omissão de pronúncia.

8ª) Ao pronunciar-se sobre uma não verificada contradição entre a 2ª e 3ª testemunhas, a sentença recorrida é nula por excesso de pronúncia [CPC, art.º 668º, n.º 1, al. d)].

9ª) O acto de liquidação de IVA impugnado está viciado por falta de fundamentação, posto que a acção de inspecção não foi rigorosa, como se demonstra pelo facto de, no projecto de conclusões notificado à impugnante nos termos do art.º 60º da LGT, se ter acusado a falta de facturas que, afinal, se encontravam escrituradas.

10ª) Tal acto de liquidação de IVA está também viciado por falta de fundamentação, porque a AF não provou, como lhe competia nos termos do disposto no art.º 74º da LGT, os pressupostos da aplicação de métodos indiciários à matéria tributável da impugnante, limitando-se a defender vagamente a aplicação de tais métodos.

11ª) Ao considerar o acto de liquidação de IVA como fundamentado, a sentença violou os arts. 77º da LGT e 125º. n.ºs 1 e 2, do CPA.

12ª) Os actos de liquidação de juros compensatórios, porque praticados sobre uma matéria colectável erroneamente quantificada, padecem de vício de forma por falta de fundamentação.

13ª) Deve, na procedência do recurso, ser a sentença recorrida revogada por ofender o estatuído nos arts. 100º, n.ºs 1 e 3, do CPPT, 77º da LGT e 125º, n.ºs 1 e 2, do CPA.

14ª) Quando assim se não entenda, deve ser declarada nula, por padecer dos vícios de omissão de pronúncia, nos termos do que dispõe o art.º 668º, n.º 1, al. d).

15ª) Deve, ainda, ser declarada nula por padecer do vício de excesso de pronúncia, nos termos do que dispõe o art.º 668º, n.º 1, al. d), do CPC,

Não houve contra-alegação.

O distinto PGA entende que, "como resulta das conclusões 2ª a 8ª das alegações, o recurso versa também, e abundantemente, sobre matéria de facto, circunstância que obsta a que este STA dele possa conhecer, sendo competente, antes, o TCA."

Dado integral conhecimento do douto parecer do Ministério Público às partes, nenhuma se pronunciou sobre ele.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

Logra, efectivamente, prioridade de conhecimento. sendo que a sua eventual procedência prejudicará o de qualquer outra questão - artigos 16º do CPPT, 13º do CPTA e 101º e segs. do CPC.

A instância julgou provada a seguinte factualidade:

a) Pelos Serviços de Inspeção Tributária, na sequência de exame efectuado à contabilidade da impugnante, foi elaborado o relatório de fls. 14-19, onde consta, em síntese, que:

1. A contribuinte exerce a actividade de "Restaurante de Tipo Tradicional" CAE 55301 e "Churrasqueira", a título individual, desde 1993.1.1 Com a contribuinte, trabalham o marido e o filho. No exercício em análise, também teve uma empregada durante os primeiros quatro meses do ano. 1.2 A firma vem apresentando prejuízos desde o início. (...)

2. Através da análise efectuada aos documentos e livros da sua escrita (não organizada), constatou-se: a) Que não foram escrituradas seis facturas (...) emitidas por Laurindo Alves de Sousa & Filhos, Lda - Aviários do Lanço Grande, referente à compra de frango com

o peso global de 152,95 Kgs.. no valor de 46 088\$00; b) Que não possui qualquer documento relativo à compra de batatas, verificando-se, igualmente, a ausência deste produto nos inventários de existências (inicial e final); c) Que também se verifica a inexistência de documentos de aquisição de peixe, à excepção de bacalhau.

. Estes factos, de harmonia com o disposto no art.º 38º do CIRS, levam à determinação do lucro tributável por métodos indiciários e à presunção do montante da prestação de serviços, nos termos do art.º 84º do CIVA, para a liquidação do imposto em falta. V CRITÉRIOS E CÁLCULOS DOS VALORES CORRIGIDOS COM RECURSO A MÉTODOS INDICIÁRIOS 1. IRS (...) 2. IVA 2.1 O valor anual presumido da prestação de serviços é de 7 595 370\$00, conforme apuramento efectuado no ponto 1.5 deste capítulo. Assim:

Prestação de serviços presumidos	7 595 370\$00
Prestação de serviços escriturados	4 950 324\$00
Prestação de serviços omitidos	2 645 046\$00

2.2 Apuramento do imposto em falta:

2 645 046\$00 x 17% = 449 658\$00.

Este imposto é dividido pelos respectivos períodos (trimestralmente), no mapa mod. 1208, em anexo.

b) A impugnante foi notificada daquele relatório, para o efeito do art.º 60º da LGT.

c) Com base naquele relatório, foi fixado à impugnante o IVA em falta referente a 1995 no valor de esc. 449 658\$00, tendo esta sido notificada nos termos do documento cuja cópia consta de fls. 55.

d) A impugnante requereu a revisão da matéria colectável, tendo a Comissão indeferido o pedido.

e) Por aviso registado expedido em 16.VI.2000, a impugnante foi notificada para proceder ao pagamento do IVA no valor de esc. 449 658\$00, tudo nos termos do documento de cobrança cuja cópia consta de fls. 12.

f) Por aviso registado expedido em 16.VI.2000, a impugnante foi notificada para proceder ao pagamento dos juros compensatórios no valor de esc. 54 964\$00, 69 645\$00, 73 277\$00 e 74 608\$00, tudo nos termos do documento de cobrança cuja cópia consta de fls. 85-88.

g) Em 1995, o filho da impugnante andava a estudar, sendo que as pessoas que trabalhavam no restaurante eram a impugnante e seu marido, embora este nem sempre o fizesse, uma vez que é doente. h) Dá-se por integralmente reproduzido o acórdão do STA cuja cópia consta de fls. 132-137.

Exposto o quadro factual desenhado pelo tribunal a quo, cabe referir que o julgamento de facto de que brotou é abertamente atacado pela Rct. nas conclusões 2ª a 6ª, inc.

Destarte, a matéria de facto não se nos apresenta consolidada, situação que reclama a intervenção da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, de competência generalizada, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 41º do ETAF vigente à data da interposição deste recurso [cfr. artigo 38º, al. a), do actual - Lei 13/2002, de 19 de Fevereiro].

É que a competência deste STA para apreciação dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância se cinge a matéria de direito, segundo o estatuído nos artigos 21º, n.º 4, e

32º, n.º 1, al. b), do anterior ETAF, 12º, 5. e 26º, b), do vigente, e 280º, 1, do CPPT).

E, como desde há muito este Supremo vem entendendo, para a determinação da competência hierárquica à face do preceituado nos apontados preceitos do ETAF e 280º, n.º 1, do CPPT, o que é relevante é que o recorrente, na alegação de recurso e respectivas conclusões (onde se fixa o objecto do recurso e se delimita o seu âmbito - artigo 690º do CPC, sem prejuízo, naturalmente, do estatuído no artigo 684º-A do mesmo compêndio adjetivo), suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

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

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

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

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

Isto assente, importa referir que segundo o convocado artigo 12º, n.º 5, do ETAF, "a secção de contencioso tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos recursos directamente interpostos de decisões proferidas pelos tribunais tributários", estabelecendo, em consonância, o artigo 26º, b), do mesmo Estatuto, que "compete à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários com exclusivo fundamento em matéria de direito".

E, na mesma linha de pensamento, prescreve a alínea a) do artigo 38º de tal diploma que "compete à Secção de Contencioso Tributário de cada tribunal central administrativo conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários, salvo o disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 26º."

Articuladamente, diz-nos o artigo 280º, n.º 1, do CPPT que "das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe recurso, ... a

interpor ... para o Tribunal Central Administrativo, salvo quando a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso ... para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.»

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

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

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 100 euros e a procuradoria em 50%, sem prejuízo do apoio judiciário concedido.

Lisboa, 11 de Fevereiro de 2004. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Almeida Lopes* (vencido, pois o STA é competente).

Acórdão de 11 de Fevereiro de 2004.

Assunto:

Taxas sobre comercialização de produtos de saúde exigidas pelo INFARMED. Conformidade à Constituição da República Portuguesa e ao Direito Comunitário.

Doutrina que dimana da decisão:

I — As taxas sobre comercialização de produtos de saúde cobradas pelo INFARMED, referidas no artigo 72.º da Lei 3-B/2000, não são taxas mas verdadeiros impostos, dado o seu carácter de prestações pecuniárias coactivas, sem carácter de sanção, destinadas à realização de fins públicos.

II — Tais impostos não violam o artigo 33.º da 6.ª Directiva nem a Constituição da República Portuguesa.

Recurso n.º 1830/03-30. Recorrente: Johnson & Johnson, Lda; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Vítor Meira.

"Johnson & Johnson, Limitada» impugnou no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa o acto de auto de autoliquidação da taxa incidente sobre a comercialização de produtos de saúde relativa ao mês de Março de 2001, no montante de 2.975.700\$00.

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

Não se conformando com o decidido recorreu a impugnante para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a sua revogação, formulando as seguintes conclusões:

1- A denominada «taxa sobre comercialização de produtos de saúde» corresponde a um verdadeiro imposto, devendo como tal respeitar

as exigências do princípio da legalidade em matéria de impostos, decorrentes do artigo 103.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa, designadamente, a respectiva criação, taxa e incidência deverão constar de lei formal.

2- O n.º 3 do artigo 72.º da Lei n.º 3-B/2000, de 4 de Abril, que criou a «taxa sobre comercialização de produtos de saúde», é materialmente inconstitucional, uma vez que não define a base de incidência objectiva do imposto criado.

3- O conceito geral de preço de venda ao consumidor final dos produtos de saúde, no qual se baseia a incidência objectiva do imposto em causa, não é passível de ser concretizado pelos respectivos sujeitos passivos, no momento de efectuar a autoliquidação do imposto, o que torna a sua base de incidência objectiva indeterminável.

4- A redacção do n.º 3 do artigo 72.º da Lei n.º 3-B/2000 assentou no facto de o legislador, inspirado na taxa de comercialização de medicamentos, ter «importado» o esquema de funcionamento desta última, sem se aperceber que, ao fazê-lo, estava a criar um imposto cuja base de incidência não é determinável pelos respectivos sujeitos passivos, dado não existir, no que respeita aos produtos de saúde, um regime de preços fixos que permita saber, *a priori*, o preço de venda ao consumidor final.

5- A expressão «*tendo por referência o preço de venda ao consumidor final*» não surge de forma subordinada, como mero limite, no texto do n.º 3 do artigo 72.º da Lei n.º 3-B/2000, mas antes como a própria definição da base de incidência objectiva do imposto, já que o que se afirma é que esta última corresponde à aplicação da taxa estabelecida sobre o volume de vendas dos sujeitos passivos, calculado por referência, não ao preço por estes praticado, mas antes ao preço de venda ao consumidor final.

6- A Circular n.º 1/2000 do INFARMED, bem como o modelo de «Declaração de Vendas» estabelecido por despacho do Conselho de Administração deste Instituto, são inconstitucionais, por violação directa da reserva de lei formal prevista no artigo 103.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa.

7- O acto de autoliquidação da «taxa sobre comercialização de produtos de saúde» praticado pela Johnson é também inconstitucional, uma vez que se funda numa base de incidência inconstitucionalmente criada pelo INFARMED.

8- A «taxa sobre comercialização de produtos de saúde» consubstancia um imposto sobre o volume de negócios, nessa medida violando o disposto no artigo 33.º da Directiva n.º 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio de 1977, na redacção que lhe foi dada pela Directiva n.º 91/680/CEE, do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991.

Não houve contra-alegações.

Pelo Ex.º Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do não provimento do recurso, devendo confirmar-se o julgado.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

A) A impugnante vem impugnar o acto de autoliquidação da taxa incidente sobre a comercialização de produtos de saúde, instituída pelo artigo 72.º da Lei 3-B/2000, de 4 de Abril, mantido pelo artigo 58.º da Lei 30-C/2000, de 29/12, relativa ao mês de Março de 2001, na importância de 2.975.700\$00, conforme douta petição de fls. 5 a 18;

B) A impugnante depositou na C.G.D., na conta com o NIB n.º 003500820000605483081, a favor do INSTITUTO NACIONAL DA FARMÁCIA E DO MEDICAMENTO; com data valor de 26.04.2001, a importância de 2.975.700\$00 relativa à cobrança da taxa correspondente ao volume de vendas de Dispositivos Médicos Não Activos, no valor total de 764.065.599\$00, realizados no mês de Março/2001, conforme documentos de fls. 21 a 25 que se dão por reproduzidos;

C) No dia 20 de Fevereiro de 2001 o INFARMED remeteu à impugnante a carta de fls. 27, notificação única, a que juntou os documentos de fls. 28 a 30, todos relativos à cobrança e depósito da taxa sobre comercialização de produtos de saúde, no que respeita ao ano de 2001, no âmbito do processo de cobrança da taxa prevista no artigo 72.º da Lei n.º 3-B/2000, de 04/04, e artigo 58.º da Lei 30-C/2000, de 29/12, dando-se os mesmos documentos por totalmente reproduzidos;

D) Com data de 10 de Maio de 2000, o INFARMED emitiu a CIRCULAR n.º 1/2000, sobre Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde, conforme documento de fls. 26, com o seguinte teor: «Assunto. — Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde.

Com o objectivo de melhor apoiar o preenchimento dos formulários oportunamente dirigidos a V. Ex.ª, facultamos os seguintes esclarecimentos adicionais sobre o assunto epígrafado:

1- A taxa sobre a comercialização de produtos de saúde é devida pela entidade responsável pela colocação dos produtos no mercado nacional, que só em casos excepcionais será a entidade que vende ao consumidor/utilizador final.

2 - A taxa é, pois, devida uma única vez, no circuito de comercialização do mesmo produto.

3- A taxa incide sobre vendas efectuadas a partir de 1 de Janeiro de 2000.

4- Os produtos abrangidos pela taxa encontram-se previstos nos seguintes diplomas:

- Cosméticos e produtos de higiene corporal: Dec-Lei n.º 296/98, artigo 2.º, de 25/09;

- Dispositivos Médicos Não Activos: Dec-Lei n.º 273/95, de 23/10;

- Dispositivos Médicos para Diagnóstico *in vitro*: Dec-Lei n.º 306/97, artigo 2.º, de 11/11;

- Produtos Farmacêuticos Homeopáticos: Dec-Lei n.º 94/95, artigo 4.º, de 9/05.

5- A taxa não incide sobre produtos exportados.

Na expectativa de lhe serem úteis os esclarecimentos patentes nesta Circular personalizada continuamos disponíveis para lhe fornecer outros eventuais esclarecimentos através dos seguintes contactos: telefone 217987100, do fax 217987316 ou do endereço de email: infarmed.público@infarmed.pt.

Com os melhores cumprimentos

Lisboa, 2000/05/10.»

Assentes tais factos apreciamos o recurso.

As questões que nele se suscitam, idênticas às que foram suscitadas noutros recursos sobre o mesmo tributo já decididos neste Supremo Tribunal Administrativo, são a inconstitucionalidade material do artigo 72.º da Lei 3-B/2000 que criou a «taxa de comercialização de produtos de saúde» por não definir a base de incidência do imposto criado, bem como da circular n.º 1/2000 e do acto de autoliquidação subsequentes e a violação da Directiva n.º 77/388/CEE por se tratar de imposto sobre o volume de negócios.

Sobre tais questões se pronunciaram já, no sentido da sua não verificação, nomeadamente, os acórdãos deste Supremo Tribunal Administrativo com os n.ºs 61/03 de 4/6/03, 439/03, de 9/7/03, 1063/03, de 15/10/03, 438/03, de 22/10/03, 1060/03, 1061/03, de 29/10/03, e 1295/03, de 12/11/03.

Assim, pelos fundamentos constantes daquele primeiro acórdão, cuja fotocópia se anexa ⁽¹⁾, tendo em atenção o disposto no artigo 8.º n.º3 do Código Civil, sendo idênticas as partes e o alegado, há que decidir de igual modo as mesmas questões, fazendo apelo ao artigo 705.º do Código de Processo Civil.

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

Custas pela recorrente, fixando em 60% a procuradoria.

Lisboa, 11 de Fevereiro de 2004. — *Vitor Meira* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Brandão de Pinho*.

Recurso n.º 61/03-30, de 4 de Junho de 2003

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

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pela Fazenda Pública da sentença do TT de 1.ª Instância de Lisboa, proferida em 08/Out/02, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por JOHNSON & JOHNSON, LDA, contra o acto de auto liquidação da taxa incidente sobre a comercialização, de produtos de saúde, relativa a Mai/2001, no montante de 2 547 689\$00, conseqüentemente o anulando.

Fundamentou-se a decisão em estar em causa um imposto, já que «não se vislumbra o carácter signalagmático necessário à qualificação do tributo como taxa», dado o seu destino, não tendo «como contrapartida uma vantagem em especial para o pagador da mesma taxa ... (mas) antes uma finalidade geral, que tanto pode beneficiar a impugnante como qualquer outro cidadão», sendo que, no caso, «as normas regulamentares produzidas pelo Infarmed (circular 1/2000 e «declaração de vendas») são inovadoras relativamente à lei que visam regulamentar (art.º 72.º da Lei 3-B/2000, de 04ABR), ao não considerarem, para efeitos de determinação da base de incidência, o preço de venda ao consumidor final, que, aliás, é indeterminável, como tal impossibilitando a liquidação do imposto.

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

«1 - O tributo em questão configura uma verdadeira taxa, porquanto, corresponde, compositamente, à contrapartida de serviços efectivamente prestados a beneficiários perfeitamente individualizáveis e, bem assim, ao desenvolvimento de uma actuação tendente à remoção de um obstáculo legal real ao exercício de uma actividade particular;

2 - O tributo em questão apoia-se, assim, no «princípio da proporcionalidade taxa/prestação estadual proporcionada ou taxa/custos específicos causados à comunidade» (J. CASALTA NABAIS) e não

⁽¹⁾ Já se encontra publicado no respectivo *Apêndice do DR*, inserindo-se novamente em anexo.

no exigente princípio da legalidade fiscal, que tem por base o princípio da capacidade contributiva.

3 - Ainda que de um imposto se tratasse, o que apenas por mera cautela se admite, os seus elementos essenciais resultariam com suficiente e adequado grau de concreção (sendo, nessa precisa medida, determinados ou, ao menos, determináveis), ou seja, com a densidade ou espessura normativas bastantes, directa e imediatamente da lei.

4 - A circular normativa e o modelo de declaração de vendas elaborados pelo INFARMED dão corpo a uma regulamentação de feição estritamente executiva, não se afastando, em nenhum ponto e qualquer detalhe, da moldura legal, correspondendo, assim, a uma sua concretização absolutamente secundum legem;

5 - Ao criar por lei da Assembleia da República a presente taxa, o Estado português não violou, de forma alguma, qualquer das suas obrigações, enquanto Estado membro da Comunidade Europeia, isto é, não criou qualquer disposição interna que contrariasse o disposto na legislação legitimamente emanada dos órgãos comunitários competentes,

Pelo que, Venerandos Juizes Conselheiros, concedendo provimento ao recurso, revogando a douta sentença recorrida e substituindo-a por outra que considere legal a liquidação da taxa em apreço, V. Ex.ªs farão JUSTIÇA e cumprirão a Lei.»

E, contra-alegando, concluiu a impugnante:

«1- A denominada «taxa sobre comercialização de produtos de saúde» não corresponde a uma contrapartida pela prestação de um serviço público aos respectivos sujeitos passivos, nem implica a remoção de um obstáculo jurídico à actividade dos particulares, devendo ser, como tal, em função do seu carácter unilateral, materialmente qualificada como um verdadeiro e próprio imposto.

2- Conseqüentemente, a referida «taxa» está sujeita às exigências do princípio da legalidade em matéria de impostos, decorrentes do artigo 103.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa, designadamente, a respectiva criação, taxa e incidência deverão constar de lei formal.

3- O artigo 72.º da Lei n.º 3-B/2000, de 4 de Abril, que criou a «taxa sobre comercialização de produtos de saúde», é materialmente inconstitucional, uma vez que não define a base de incidência objectiva do imposto criado.

4- A Circular n.º 1/2000 do INFARMED, bem como o modelo de «Declaração de Vendas» estabelecido por despacho do Conselho de Administração deste Instituto, são, também eles, inconstitucionais, por violação directa da reserva de lei formal prevista no artigo 103.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa.

5- O acto de autoliquidação da «taxa sobre comercialização de produtos de saúde» praticado pela Johnson é também inconstitucional, uma vez que se funda numa base de incidência inconstitucionalmente criada pelo Infarmed.

6- A «taxa sobre comercialização de produtos de saúde» consubstancia um imposto sobre o volume de negócios, nessa medida violando o disposto no artigo 33.º da Directiva n.º 771388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio de 1977, na redacção que lhe foi dada pela Directiva n.º 911680/CEE, do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991.

Nestes termos, e nos mais de Direito aplicáveis, e sempre com o mui douto suprimento de V.ªs Ex.ªs, deve a sentença recorrida ser confirmada e, conseqüentemente, o acto de autoliquidação da de-

nominada «taxa sobre comercialização de produtos de saúde» ser anulado, em virtude de o mesmo ser inválido, porque indirectamente inconstitucional e ilegal».

O Ex.^{mo} Magistrado do MP emitiu parecer no sentido de, que tendo em conta as regras do artigo 234.º do Tratado CEE (ex-art. 177), e em reenvio prejudicial, «se pergunte ao TJCE se o artigo 33.º da Directiva n.ª 77/388/CEE, do Conselho, de 17/5/77 (na redacção da Directiva n.º 91/680/CEE, do Conselho, de 16/12/91) proíbe ou se opõe à criação de uma taxa (ou imposto) como o dos autos, na medida em que esta possa constituir encargo com características de «imposto sobre o volume de negócios.»

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

Em sede factual, vem apurado que:

A) - A impugnante vem impugnar o acto de autoliquidação da taxa incidente sobre a comercialização de produtos de saúde, instituída pelo artigo 72.º da Lei 3-B/2000, de 4 de Abril, mantido pelo artigo 58.º da Lei 30-C/2000, de 29/12, relativa ao mês de Maio de 2001, na importância de 2.547.689\$00, conforme doutra petição de fls. 6 a 15;

B) - A impugnante depositou na C.G.D. na conta com o NIB n.º 0035 0082 0000605483081, a favor do INSTITUTO NACIONAL DA FARMÁCIA E DO MEDICAMENTO; com data valor de 29.06.01, a importância de 2.547.689\$00 relativa à cobrança da taxa correspondente ao volume de vendas de Dispositivos Médicos Não Activos, no valor total de 636.922.253\$00, realizados no mês de Maio/2001, conforme documento de fls. 18 a 20, que se dá por reproduzido;

C) - No dia 20 de Fevereiro de 2001 o INFARMED remeteu à impugnante a carta de fls. 22, notificação única, a que juntou os documentos de fls. 23 a 25, todos relativos à cobrança e depósito da taxa sobre comercialização de produtos de saúde, no que respeita ao ano de 2001, no âmbito do processo de cobrança da taxa prevista no artigo 72.º da Lei n.º 3-B/2000, de 04/04, e artigo 58.º da Lei 30-C/2000, de 29/12, dando-se os mesmos documentos por totalmente reproduzido;

D) - Com data de 10 de Maio de 2000, o INFARMED emitiu a **CIRCULAR n.º 1/2000, sobre Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde**, conforme documento de fls. 33, com o seguinte teor:

«Assunto. — Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde.

Com o objectivo de melhor apoiar o preenchimento dos formulários oportunamente dirigidos a V. Ex.^a, facultamos os seguintes esclarecimentos adicionais sobre o assunto epigraçado:

1- A taxa sobre a comercialização de produtos de saúde é devida pela entidade responsável pela colocação dos produtos no mercado nacional, que só em casos excepcionais será a entidade que vende ao consumidor/utilizador final.

2- A taxa é, pois, devida uma única vez, no circuito de comercialização do mesmo produto.

3- A taxa incide sobre vendas efectuadas a partir de 1 de Janeiro de 2000.

4- Os produtos abrangidos pela taxa encontram-se previstos nos seguintes diplomas:

Cosméticos e produtos de higiene corporal: Dec-Lei n.º 296/98, artigo 2.º, de 25/09;

Dispositivos Médicos Não Activos: Dec-Lei n.º 273/95, de 23/10;

Dispositivos Médicos para Diagnóstico *in vitro*: Dec-Lei n.º 306/97, artigo 2.º, de 11/11;

Produtos Farmacêuticos Homeopáticos: Dec-Lei n.º 94/95, artigo 4.º, de 9/05.

5- A taxa não incide sobre produtos exportados.

Na expectativa de lhe serem úteis os esclarecimentos patentes nesta Circular personalizada continuamos disponíveis para lhe fornecer outros eventuais esclarecimentos através dos seguintes contactos: telefone 217987100, do fax 217987316 ou do endereço de email: infarmed.público@infarmed.pt.

Com os melhores cumprimentos.

Lisboa, 2000/05/10.»

Vejam, pois:

O conceito de taxa tem sido alvo de larga explanação doutrinal e jurisprudencial, podendo hoje terem-se por definidos, com suficiente base dogmática, os seus elementos essenciais.

Assim, Teixeira Ribeiro, define-a «como a quantia coactivamente paga pela utilização individualizada de bens semipúblicos, ou como o preço autoritariamente fixado por tal utilização» - cfr. *RLJ* 117 - 294.

E o parecer da P. G. Rep. de 115/Dez/91 in *D.Rep.*, 2.ª sériem de 04-06-93, reproduzindo o parecer n.º 64/80, tal como o Ac. deste Tribunal, de 10/Fev/83 in *Ac. Dou. 257-579*, sustentam ser a taxa «o preço autoritariamente estabelecido, pago pela utilização individual de bens semi-públicos, tendo a sua contra-partida uma actividade do Estado ou de outro ente público, especialmente dirigida ao obrigado ao pagamento».

Para Alberto Xavier, *Manual de Direito Fiscal*, pág. 42/43, as taxas individualizam-se «no terreno mais vasto dos tributos, por revestirem carácter sinalagmático, não unilateral, o qual, por seu turno, deriva funcionalmente da natureza do acto constitutivo das obrigações em que se traduzem e que consiste ou na prestação de uma actividade pública ou na utilização de bens do domínio público, ou na remoção de um limite jurídico à actividade dos particulares».

Para Sousa Franco, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, págs. 491 e segs., «a taxa é uma prestação tributária (ou tributo) que pressupõe ou dá origem a uma contra-prestação específica, resultante de uma relação concreta (que pode ser ou não de benefício) entre um contribuinte e um bem ou serviço público, isto é, trata-se de uma receita pública ligada a relações normalmente de utilidade, entre quem é obrigado a pagá-la e um serviço ou bem público».

Assim, temos como elementos essenciais do conceito de taxa: prestação pecuniária imposta coactiva ou autoritariamente; pelo Estado ou outro ente público; sem carácter sancionatório; utilização individualizada pelo contribuinte, solicitada ou não; de bens públicos ou semi-públicos; com contrapartida numa actividade do credor especialmente dirigida ao mesmo contribuinte.

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

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

Ora, nos termos do preâmbulo do Dec-Lei 455/99, de 18Nov, que regula a orgânica e funcionamento do Infarmed, a criação do instituto procurou responder às necessidades «de assegurar um elevado nível de protecção da saúde pública em matéria de medicamentos e produtos de saúde e de desenvolver a informação ao público», bem como «reforçar as regras e o controlo dos produtos sanitários que passarão a designar-se por produtos de saúde, em termos de protecção de saúde pública».

Pelo que o seu artigo 6.º lhe atribuiu, como refere a impugnante, «a prossecução de atribuições nos domínios de avaliação, autorização, disciplina, inspecção e controlo da produção, distribuição, comercialização e utilização de medicamentos de uso humano e veterinários, incluindo os medicamentos à base de plantas e homeopáticos, e de produtos de saúde, nos termos da respectiva legislação específica, incumbindo-lhe especialmente, entre outras actividades - seu n.º 3:

al a) contribuir para a formulação da política geral de saúde, designadamente na definição e execução de políticas de produtos de saúde.

(...).

al c) garantir a qualidade dos produtos de saúde.

(...).

al e) assegurar o acesso dos profissionais de saúde e dos consumidores às informações necessárias à utilização racional dos produtos de saúde.

al f) assegurar sistemas de vigilância dos produtos de saúde.

Por sua vez, o n.º 1 do artigo 72.º da Lei 3-B/2000 que criou a taxa em causa, refere destinar-se a mesma «ao sistema de garantia da qualidade e segurança de utilização daqueles produtos, à realização de estudos de impacte social e acções de formação para os agentes de saúde e consumidor, a realizar pelo INFARMED».

Trata-se, assim, fundamentalmente, de concretizar a protecção da saúde pública, defendendo-a e promovendo-a, nos termos constitucionais - artigo 64.º -, o que passa nomeadamente por assegurar a garantia de que os produtos de saúde se encontram conformes às exigências legais.

Assim, os seus beneficiários directos não são os respectivos importadores ou produtores mas os cidadãos utentes ou consumidores ou, reproduzindo os dizeres da impugnante, ora recorrida, «a comunidade» - beneficiária directa do sistema.

Pelo que não pode afirmar-se a existência de uma vantagem específica para o devedor individualmente considerado, surgida da corresponsante actividade pública e, assim, da contraprestação de um serviço prestado com vantagens imediatas para os a ela sujeitos.

Pelo contrário, está-se perante uma forma de financiar uma actividade do Estado vocacionada para a satisfação de necessidades públicas em geral: garantia da qualidade e segurança de utilização dos respectivos produtos e realização dos ditos estudos e acções de formação.

Não se verificando, pois, no caso os referidos elementos definidores, da taxa, nomeadamente a predita relação bilateral ou sinalgmática, a corresponsabilidade entre as duas prestações: a paga pelo utente do serviço público e a prestada pelo INFARMED.

Por outro lado, não pode ver-se, no tributo em causa, uma qualquer remoção, por parte do Instituto, de um obstáculo jurídico à actividade da Johnson - cfr. artigo 44.º, n.º 2, da LGT.

Tal modalidade é própria das chamadas autorizações e licenças, o que não é patentemente o caso - cfr. Casalta Nabais, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, pág. 260.

”No concernente às taxas devidas por licenças ... apenas estamos perante taxas quando o limite ou obstáculo levantado à actividade dos particulares, por cujo acto administrativo de remoção se cobra a respectiva taxa, constitua um limite ou obstáculo substantivo, atinente sobretudo à concretização e realização prática da liberdade individual e à sua articulação com os interesses públicos de ordem geral», pág. 262/3.

Ora o tributo em causa é de pagamento mensal, não antecedendo sequer o exercício da actividade.

Nada tendo, assim, a ver com qualquer autorização para a impugnante exercer a sua actividade.

Pelo que a imposição em causa é de qualificar como um imposto ou, ao menos, como um tributo que, dada a sua natureza, há-de ter um tratamento constitucional semelhante.

Cfr., aliás, em situação algo, idêntica e, por todos, os Acs. do TC de 16Fev00 os in *Acórdãos do Tribunal Constitucional*, vol 46.º, pág.s 21 e segs. e do STA, de 24/11/99, Rec. 18.911, 28/04/99, Rec.18.911, 28/4/99, Rec. 21.843, e 24/3/99, Rec. 21.649.

Está, assim, sujeita ao disposto no artigo 103.º, n.º 2, da constituição, devendo a lei delimitar, nomeadamente, a respectiva incidência, em termos da sua determinabilidade, assegurando aos interessados um suficiente grau de densificação - cfr, Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 2a edição, pág. 142 - .

Ora, o n.º 3 do referido artigo 72.º dispõe que «a taxa incide sobre o volume de vendas de cada produto, tendo por referência o respectivo preço de venda ao consumidor final ...e sendo o seu valor pago mensalmente com base nas declarações. de vendas mensais, nos termos e com os elementos a definir pelo mesmo Instituto».

Assim, a incidência real concretiza-se «no volume de vendas» de cada produto e o seu valor é pago mensalmente com base nas respectivas, «vendas mensais».

Certo que deve ter «por referência,» o preço de venda ao consumidor final» mas tal aparece apenas de modo subordinado, de um mero «valor de referência limite».

Se se quisesse erigir como factor de incidência real o preço de venda ao consumidor final, a lei não se teria referido ao volume de vendas e às respectivas declarações de venda.

Pelo que a dita circular e o impresso «declaração de vendas» surgem como mero regulamento executivo e instrumental.

A parte final do dito inciso normativo refere-se apenas ao pagamento do tributo, cujos termos e elementos serão definidos pelo Instituto, a entidade credora: nenhum elemento de incidência resta, pois, para o Regulamento.

Quanto à violação do direito comunitário: artigo 33.º da Directiva n.º 77/388/CEE do Conselho, de 17Mai77, na redacção da Directiva n.º 91/680/CEE, do Conselho, de 16Dez91. Tal directiva impede a manutenção ou a introdução, por um estado membro, de encargos com as características de impostos sobre o volume de negócios.

Dispõe aquele normativo:

«Salvo o disposto noutras normas comunitárias, designadamente nas disposições comunitárias em vigor relativas ao regime geral da detenção, circulação e controlo dos produtos sujeitos a impostos es-

peciais sobre o consumo, as disposições da presente directiva não impedem que um estado membro mantenha ou introduza impostos sobre os contratos de seguros, sobre jogos ou apostas, sobre consumos especiais, direitos de registo e, em geral, todos os impostos, direitos e taxas que não tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios, desde que esses impostos direitos e taxas não dêem origem, nas trocas comerciais entre Estados membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira.».

O ponto foi já objecto de jurisprudência vária do TJCE, esclarecendo que tal disposição proíbe os Estados membros de instituírem ou de manterem impostos, direitos e taxas que tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios, pelo facto de onerarem a circulação de bens e dos serviços de modo comparável ao do IVA, comprometendo o funcionamento do sistema comum deste último, o que acontece quando tais tributos apresentarem as características essenciais do IVA: aplicação genérica às transacções que tenham por objecto bens ou serviços; proporcionalidade em relação ao preço dos mesmos; cobrança em cada fase do respectivo processo de produção e distribuição; aplicação ao seu valor acrescentado, «sendo um imposto devido por ocasião de uma transacção calculado após dedução do imposto pago no momento da transacção anterior».

Cfr., por todos, os Acds. de 17/Set/97, Proc.º C-28/96 - Fricarnes, S A, e Proc. C. 347/95 - UCAL; de 26/6/97, Careda, S.A, in *Colecção de Jurisprudência*, I, pág. 3734 e de 13/03/97 Solisnor, S A, in cit., I, pág. 5053.

Ora, a imposição em causa não possui nenhuma das referidas características: não se aplica de maneira geral mas apenas a certos produtos (de saúde); não é proporcional ao respectivo preço; não é cobrada em cada fase do processo de produção e distribuição mas apenas sobre o volume de vendas dos produtores e importadores; finalmente, não é aplicável ao valor acrescentado dos produtos.

Assim, nos termos da mesma jurisprudência, é permitido aos Estados membros cumular o IVA com impostos, direitos ou taxas diferentes dos impostos sobre o volume de negócios cf. o Ac 13/07/89, Proc.s 93 e 94/88 in *Colecção* pág. 2671 - WisselinK - e de 8/7/86 Proc. 73/85 in *Colecção* pág. 2219 Kerrutt - e de 27/11/95, Proc.º 295/94 in *Colecção* págs. 3759, Rousseau Wilmot.

Pelo que se não mostra violado o dito artigo 33.º

Refira-se finalmente que, como aliás já resulta do exposto, não se mostra necessária a consulta ao TJCE, em termos do reenvio prejudicial a que se refere o artigo 234.º do Tratado, propugnada pelo MP.

Na verdade, a jurisprudência proferida por aquele tribunal, em termos do predito reenvio, visto que se destina a definir o sentido dos respectivos normativos, tem carácter interpretativo, em abstracto, dispensando-se, assim, o reenvio, sempre que a questão de interpretação suscitada nos tribunais nacionais tenha sido já objecto de apreciação e julgamento pelo tribunal internacional, já que se não justifica que, a propósito de cada caso concreto, o tribunal seja consultado para interpretar disposição legal ou princípio de direito comunitário que não pode deixar de ter o alcance que o TJCE já antes lhe tenha atribuído, sobretudo se a decisão for recente, justamente porque aquele carácter abstracto implica a respectiva generalidade.

Cfr. Mota Campos, *Direito Comunitário*, vol II, pág. 436.

Assim, quando a questão suscitada é materialmente idêntica a outra já decidida por aquele tribunal, a título prejudicial, num caso análogo,

ou se trate de jurisprudência constante, o tribunal nacional, atenta a autoridade do ali decidido, fica dispensado da consulta, seja, de repor a questão de interpretação perante o mesmo tribunal, como é o caso.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida e julgando-se improcedente a impugnação.

Custas pela impugnante, tanto na instância como neste STA, ficando-se aqui a procuradoria em 60%.

Lisboa, 4 de Junho de 2003. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 11 de Fevereiro de 2004.

Assunto:

Provisão para reformas da INCM. Insusceptibilidade da sua consideração como provisão fiscalmente dedutível.

Doutrina que dimana da decisão:

Da conjugação das normas do artigo 45º, nº 4, do Estatuto da INCM com o artigo 33º do CIRC na redacção vigente em 1995, resulta que uma provisão efectuada por aquela empresa para reformas dos seus trabalhadores não pode ser considerada provisão fiscalmente dedutível.

Recurso n.º 1839/03-30. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Imprensa Nacional — Casa da Moeda, S. A.; Relator: Ex.ºmº Juiz Conselheiro Dr. Vítor Meira.

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

”Imprensa Nacional — Casa da Moeda, S.A.” impugnou no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa a liquidação adicional de IRC, derrama e juros compensatórios, que lhe foi efectuada pela Administração Fiscal.

Por sentença do Mºmº Juiz daquele Tribunal foi a impugnação julgada procedente.

Discordando da decisão recorreu a Fazenda Pública para o Tribunal Central Administrativo, o qual se declarou incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso por entender que o mesmo tinha por exclusivo fundamento matéria de direito.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

1- Só são admissíveis como custos para efeitos fiscais, as provisões indicadas no artº 33º do CIRC.

2- O princípio da prudência adoptado pelo POC determina que as diminuições do activo, ainda que potenciais, deverão ser relevadas contabilisticamente, mas nem todas serão consideradas como custos para efeitos do apuramento do lucro tributável.

3- Daqui se conclui, que em matéria de custos ou perdas os critérios contabilísticos não coincidem com os critérios fiscais.

4- As provisões aceites como custos fiscais estão taxativamente enumeradas no artº 33º do CIRC, como foi reconhecido pela douta sentença, pelo que é inadmissível e constitui vício de violação de lei aceitar como custo uma provisão que não está ali elencada (para desenvolvimento, confrontar texto das alegações em 3.IV e 3.VIII).

5- A douta sentença fundamentou a sua decisão numa norma que não prevê que o custo ali referido seja encargo dedutível para efeitos fiscais.

6- A douta sentença incorreu em erro de julgamento por vício de violação de lei ao decidir em sentido contrário a norma expressa e taxativa (artº 33º do CIRC).

Por seu turno a recorrida apresentou as seguintes conclusões:

1ª - O Meritíssimo Juiz *a quo*, na sua douta sentença, decidiu julgar procedente a impugnação judicial ora recorrida, alegando para o efeito que, pese embora a enumeração taxativa do artigo 33.º do CIRC, o Decreto-Lei n.º 333/81, de 7 de Dezembro (Diploma que aprovou os estatutos da Imprensa Nacional — Casa da Moeda), contém uma norma especial no seu artigo 45.º, n.º 4, *“que claramente considera a criação, pela INCM, de uma provisão para aposentação do pessoal, custo de exploração, ou seja, custo ou perda de exercício”* (...), pelo que a constituição da provisão *sub judice* *“não pode deixar de considerar-se custo de exercício visto que contemplada em norma especial como tal”*.

2ª - A douta sentença não merece, no que à Recorrida diz respeito, qualquer reparo.

3ª - Com efeito, afigura-se evidente que o n.º 4 do artigo 45.º do Decreto-Lei n.º 333/81 integra uma norma especial.

4ª - A qual, obviamente, por contrariar o princípio da generalidade do imposto, é de natureza excepcional face a tributação-regra.

5ª - Pelo que se torna forçosa a consideração da provisão para reforma de pessoal ora em apreço como custo fiscalmente relevante.

6ª - Tanto mais que a disposição legal em causa (artigo 45.º, n.º 4, do Decreto-Lei n.º 333/81) reveste os requisitos legais exigíveis à consideração da sua natureza excepcional, ou seja, encontra-se estabelecida por lei e determina a consideração como custo fiscalmente relevante daquela provisão de forma expressa.

7ª - Deste modo, à ora Recorrida, apenas cumpre, no âmbito do presente recurso, oferecer o merecimento dos autos.

Pelo Ex.º Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do não provimento do recurso por o julgado ter feito boa interpretação da lei, sendo de notar que a provisão dedutível já era aceite no âmbito da contribuição industrial, não obstante não estar prevista no artigo 35º do C.C.I.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

Em análise interna à declaração Mod. 22 referente ao exercício de 1995 a administração fiscal não aceitou como custos a quantia de 506.012.051\$00 que a impugnante havia efectuado a título de provisão para reformas, com fundamento em que apenas são fiscalmente dedutíveis as provisões previstas no artigo 33º CIRC; igualmente veio considerar, a título de variação patrimonial negativa, a quantia de 110.000.000\$00, que não havia sido considerada inicialmente; em consequência do que veio a liquidar IRC no montante de 236.327.824\$00.

Assentes tais factos apreciemos o recurso. A questão que no presente recurso se coloca consiste em saber se apenas as provisões constantes do artigo 33º do CIRC (ora artigo 34º) são admissíveis como custos para efeitos fiscais ou se outras provisões o podem ser. A sentença recorrida, considerando embora que o artigo 33º do CIRC era taxativo, entendeu que a provisão em causa destinada a aposentação do pessoal estava prevista em norma especial que lhe atribuía relevância como custo.

Vejamos então a situação em concreto. A recorrida inscreveu como custo do exercício de 1995 a quantia de 506.012.051\$00 a título de provisão para reformas. A Administração Fiscal não aceitou tal quantia como custos, tendo procedido a correcção, de onde veio a liquidar IRC 236.327.824\$00.

O regime das provisões constava do artigo 33º do CIRC e nele não se incluía a provisão para reformas. Todavia, o DL 333/81, de 7 de Dezembro, que aprovou os Estatutos da Imprensa Nacional — Casa da Moeda, estabelece no nº4 do artigo 45º de tais Estatutos, que *“A INCM criará uma provisão para aposentação do pessoal, segundo critério a definir por despacho do Ministro de Estado e das Finanças e do Plano, que constitui custo de exploração”*. Por isso a sentença refere que há uma norma especial que cria uma provisão para aposentação do pessoal, à qual é atribuída relevância como custo e que não pode deixar de ser considerada custo de exercício. Contesta a recorrente tal entendimento considerando não haver coincidência entre os critérios contabilísticos e os fiscais em matéria de custos ou perdas.

O artigo 33º do CIRC indica quais as provisões que podem ser deduzidas para efeitos fiscais. A redacção de tal norma é idêntica à que existia no artigo 33º do CCI. No âmbito de tal artigo entendia-se que as provisões aí indicadas eram taxativas. Com efeito, referia Vítor Faveiro (*Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português*, vol. II, fls. 636):

«O nº8 do artigo 26º, enumera as provisões como um dos tipos de factos tributários constitutivos do elemento negativo do lucro tributável: os custos e perdas.

Não dá a lei fiscal um conceito de provisões, deixando a tarefa à doutrina e à ciência contabilística. Em desenvolvimento do regime das provisões, limita-se, no artigo 33º, a indicar, por forma exaustiva, cinco subtipos de provisão, únicos que são considerados como custos ou perdas do exercício.»

Quer isto dizer que, no âmbito da contribuição industrial as únicas provisões que o respectivo código admitia eram as que nele expressamente vinham consagradas. Sendo semelhante a redacção do CIRC não se afigura diferente o entendimento do legislador.

Como compatibilizar então o estatuído no CIRC com o que consta do artigo 45º dos Estatutos da INCM onde se refere que será criada uma provisão para aposentação do pessoal? Será esta, como diz a sentença, uma norma especial que cria uma nova provisão não contemplada no código? Parece-nos que não há qualquer contradição entre tais normas. Com efeito, as únicas provisões dedutíveis para efeitos fiscais são as que o artigo 33º prevê. Na realidade o capítulo V dos estatutos da INCM (DL 333/81) tem por epígrafe *“Gestão patrimonial e financeira”*. Nele se inclui o artigo 45º epígrafado *“Princípios básicos de gestão”* que refere no nº4 a criação de uma provisão. Mas tal provisão, tendo em conta o capítulo em que se integra, não

pode ter o sentido que a recorrida pretende de se tratar de provisão fiscalmente dedutível mas sim de uma provisão contabilística para efeitos de gestão da INCM como custo de exploração. Não obsta a tal entendimento o facto de em 1987 o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais ter concordado com o parecer que à época lhe foi apresentado no sentido de ser criada a título excepcional uma provisão que resolvesse aquilo que se considerava ser uma lacuna do DL 216/87. Por um lado porque o despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais não pode sobrepor-se à lei. Por outro porque o IRC é um novo imposto e se o legislador tivesse querido consagrar tal provisão tê-lo-ia feito no lugar próprio que era o artigo 33º do CIRC. Para além de que aquele mesmo despacho considerava que a provisão era a título excepcional. Concluímos assim que a provisão mencionada no artigo 45º n.º 4 dos estatutos da INCM apenas releva para efeitos contabilísticos e de gestão mas não pode considerar-se fiscalmente relevante.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso da Fazenda Pública, revogando a sentença recorrida e julgando improcedente a impugnação.

Custas pela recorrida, que contra-alegou, neste Supremo Tribunal Administrativo e na 1ª instância, fixando em 50% a procuradoria.

Lisboa, 11 de Fevereiro de 2004. — *Vitor Meira* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 11 de Fevereiro de 2004.

Assunto:

Renúncia ao mandato. Art. 39º do CPC. Notificação pessoal do mandante. Art. 43º do CPPT.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A renúncia ao mandato deve ser pessoalmente notificada ao mandante, nos termos do art. 39º, n.º 2, do CPC, prevendo o seu art. 256º a aplicação à notificação pessoal das "disposições relativas à realização da citação pessoal", nomeadamente nos "casos especialmente previstos", como é o daquele n.º 2.*
- 2 — *Nos termos do art. 233º, n.º 2, al. a), considera-se citação pessoal a efectuada por carta registada com aviso de recepção, aplicando-se, se a mesma se frustrar, o disposto no art. 238º que obriga à colheita de informações e à citação por via postal simples, após averiguação da morada do citando.*
- 3 — *A inobservância das formalidades ali previstas determina a nulidade da citação.*
- 4 — *Não tem aplicação o disposto no art. 43º do CPPT se não está demonstrada a alteração do domicílio do interessado.*

Recurso n.º 1988/03-30. Recorrente: Ministério Público; Recorridos: Gonçalo Nuno dos Passos Ferreira e Outra; Relator Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Cons.º. Dr. Brandão de Pinho.

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

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pelo Ministério Público, do despacho do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, que ordenou a suspensão da instância.

Fundamentou-se a decisão em que, tendo havido renúncia ao mandato e, apesar de notificado o mandante para constituir novo mandatário no prazo de vinte dias, com a cominação a que alude o n.º 3 do art. 39º do CPC, não o fez.

O Ministério Público recorrente formulou as seguintes conclusões:

«1. Para notificação da renúncia do mandato, por parte do ilustre advogado do reclamante, mandante, foi expedida para este uma carta registada com A/R. e uma carta simples sem registo (fls.451/454 dos autos).

2. Tal carta e respectivo A/R, foram devolvidos ao remetente, com a menção de não ter sido reclamada a dita missiva.

3. O Sr. Juiz de 1.ª instância considerou o mandante notificado da renúncia do mandato, pelo menos, em 2003.09.18, seguramente com base na presunção de notificação constante dos arts. 254º, n.º 2, do CPC e 39º, n.º 2, do CPPT e com referência à carta simples não registada.

4. Tal conclusão fáctico-jurídica é ilegal, pois que não é possível dizer, ainda que em termos presuntivos, se a carta simples, sem registo, foi recebida e, afirmativamente, em que data e é certo que a notificação da renúncia do mandato ao mandante, nos termos do estatuído no art. 39º, n.º 2, do CPC, é pessoal.

5. Tratando-se de notificação pessoal, na efectivação da mesma devem ser tidas em conta as regras da citação pessoal (arts. 38º, n.ºs 5 e 6, do CPPT e 233º, n.º 1, als. a) e c), 236º, 238º-A e 239º do CPC).

6. Logo, a notificação da renúncia tinha de ser feita por contacto pessoal com o notificando, ou quando muito, o que se aceita, por carta registada com A/R.

7. Como resulta evidente o reclamante não foi notificado por contacto directo nem por carta registada com A/R, pois que a única carta registada que lhe foi remetida para o efeito - no mês de Agosto - foi devolvida, com a menção de não ter sido reclamada.

8. Não está, obviamente, demonstrado que o reclamante tenha sido notificado da renúncia.

9. Pelo contrário, resulta dos autos que o mandante não foi notificado da renúncia ao mandato.

10. Assim, não podia o Sr. Juiz de 1.ª instância suspender a instância, ao abrigo do estatuído no art. 39º, n.º 3, do CPC.

11. A dita decisão recorrida fez uma incorrecta interpretação e aplicação dos normativos aplicáveis à situação concreta, tendo violado, nomeadamente, os normativos insertos nos arts. 39º, n.º 2, 233º, n.ºs 1, als. a) e c), 236º, 238º-A, 239º, 256º do CPC e 38º, n.ºs 5 e 6, e 39º, n.ºs 3 e 5, do CPPT.

Nestes termos e nos mais de direito que, V. Ex.as, doutamente, suprirão, deve ser dado provimento ao recurso, revogando-se a decisão recorrida.” Não houve contra-alegações.

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

Como se mostra nos autos, em 03/06/03, Gonçalo Nuno dos Passos Ferreira, na qualidade de curador provisório de sua mãe, executada revertida no presente processo de execução, deduziu reclamação, nos termos do art. 278º, n.º 3, do CPPT, juntando procuração a advogada.

Esta, todavia, renunciou ao mandato em 10Jul03.

Pelo que, sendo, no caso, obrigatória a constituição de advogado, foi ordenado o cumprimento do disposto no art. 39º, n.º 1, do CPC, com a advertência prevista no seu n.º 3 (prazo de 20 dias).

Para o efeito, foi remetida ao mandante, em 28/08/03, carta de notificação, sob registo com aviso de recepção, devolvida pelos serviços dos correios, com a menção de não ter sido reclamada a mesma.

Pelo que nova carta simples não registada lhe foi enviada, datada de 15/09/03.

Face a tais eventos, o Sr. Juiz *a quo*, tendo o mandante por notificado em 18 seguinte, suspendeu a instância nos preditos termos, contra o que se insurge o Ministério Público, ora recorrente.

Ora, o art. 39º, n.º 2, do CPC dispõe que a renúncia do mandato “é pessoalmente notificada ao mandante...”, prevendo o seu art. 256º a aplicação, à notificação pessoal, das “disposições relativas à realização da citação pessoal”, nomeadamente nos “casos especialmente previstos”, como é o daquele n.º 2 do art. 39º. Por sua vez, o art. 233º, n.º 2, al. a), considera como citação pessoal a efectuada por carta registada com aviso de recepção, aplicando-se, se a mesma se frustrar, o disposto no art. 238º. Este obriga à colheita de informações e à citação por via postal simples após averiguação da morada do citando.

Não mostram, todavia, os autos, que tais informações tenham sido colhidas.

O que implica a nulidade da citação, por inobservância “das formalidades previstas na lei” - art. 198º, n.º 1, do CPC - sendo óbvio o prejuízo para a defesa do citado - seu n.º 4 - por falta de conhecimento, nos termos legais, da renúncia ao mandato.

Ao exposto, não obsta o preceituado no art. 43º do CPPT, ao estatuir, nomeadamente, que os interessados que intervenham em processos, nos tribunais tributários, devem comunicar, no prazo de vinte dias, “qualquer alteração do seu domicílio” n.º 1 - sendo, na sua falta, inoponível, à Administração Tributária, a falta de recebimento de qualquer aviso ou comunicação, devido ao incumprimento daquela determinação.

É que não está demonstrada, no processo, qualquer alteração de domicílio, como seria mister.

Cfr. Jorge de Sousa, *CPPT, Anotado*, 4.ª edição, pág. 239.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se o despacho recorrido para ser substituído por outro que dê cumprimento ao acima exposto.

Sem custas.

Lisboa, 11 de Fevereiro de 2004. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Almeida Lopes* — *António Pimpão*.

Acórdão de 18 de Fevereiro de 2004.

Assunto:

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

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, nos recursos interpostos directamente das decisões dos TT de 1ª Instância, apenas tem competência para conhecer de matéria de direito (cfr. arts. 21º, nº 4, 32º, nº 1, al. b), e 41º, nº 1, al. a), do ETAF e 280º, nº 1 do CPPT).*
- 2 — *Se, nas conclusões das suas alegações, o recorrente invocar matéria de facto que não só contraria, mas também não foi levada em consideração na decisão recorrida, é aquela Secção incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso, sendo competente o Tribunal Central Administrativo.*

Recurso n.º 645/03-30. Recorrente: Construções Barros & Felgueiras, Lda⁴; Recorrida: Câmara Municipal do Porto; Relator Ex.^{mo} Cons.º Dr. Pimentado Vale.

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

1 — Construções Barros & Felgueiras, Lda, com sede no Porto, não se conformando com a decisão do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto que julgou improcedente a impugnação judicial do acto de liquidação da taxa de urbanização, no valor de 10.316.110\$00, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1- A douta sentença recorrida foi elaborada com “mera presunção” dos factos, não considerou procedente a alegação da Recorrente sem apurar e mencionar os factos que geravam o pagamento da taxa de urbanização.

2- A recorrente impugnou o pagamento de Esc. 10.316.110\$00, a título de taxa pela realização de infra-estruturas urbanísticas, valor que não se confunde com o valor pago a título de taxa pelo licenciamento, que não é objecto de recurso no montante de Esc. 2.247.700\$00.

3 - A mera aprovação pelo Executivo que originou o Edital nº 17/99 a posteriori da publicação do RMO não foi objecto de publicação no *Diário da República*, e como tal ineficaz.

4- A chamada taxa de urbanização, objecto de impugnação não está prevista na mencionada Tabela de Taxas e Outras Receitas Municipais, in *DR IIª Série* nº 237, a aplicar a licenciamentos individuais, isto é, não inseridos em loteamentos urbanos, tal como o presente caso, apenas licenciado pelo Licença de Construção nº 123/2001materia provada sob os n.ºs 1 a 5 da sentença recorrida.

5- Nos termos do disposto no n.º 4 da artigo 1.º da Lei 1/87, de 6 de Janeiro — Lei das Finanças Locais, na redacção actual — são nulas as deliberações de qualquer órgão das autarquias locais que determinem o lançamento de impostos, taxas, derramas ou mais valias não previstos na lei.

Trata-se de uma nulidade absoluta, arguível a todo o tempo, quer por via de acção, quer por via de excepção.

7- A taxa de urbanização, pela realização de infra-estruturas urbanísticas, no montante de Esc. 10.316.110\$00, já foram acusadas de estarem feridas de nulidade absoluta visto as obras de construção civil que determinaram aqueles actos tributários não terem implicado a realização de qualquer infra-estrutura urbanística, nem sequer sobrecarga ou reforço das infra-estruturas pré-existentes embora a sobrecarga e o reforço não estivessem previstos na lei habilitante a qual, como é óbvio, não podia ser estendida a situações nela não contempladas.

E não tendo sido criadas infra-estruturas urbanísticas haveria falta de lei habilitante que permitisse cobrar a chamada taxa de urbanização, o que implicaria haver nulidade com o mesmo fundamento.

Nesta matéria se pronunciou o mesmo Tribunal em sentido contrário à decisão recorrida, no processo n.ºs 8/99 do 3.º Juízo (sob recurso), também da mesma Recorrente.

8- A douta sentença sob recurso não apurou a matéria de facto, que infra-estruturas são da responsabilidade da Recorrente?

O Meritíssimo Juiz *a quo* apenas fez apreciação e qualificação jurídica, pelo que não fez como lhe competia subsunção dos factos às normas.

9- O Meritíssimo Juiz *a quo* não dispunha de elementos de facto para afirmar que constitui facto notório que qualquer construção gera encargos de infra-estruturas para o Município. Mas tal falta de prova ocorre porque nos autos não foi produzida PROVA, para apurar os factos alegados pela Recorrente.

10. Tal omissão inquina os autos de nulidade, provocando a anulação da decisão por preterição de formalidades processuais, em manifesta violação da alínea c) do artigo 668.º do CPC.

A recorrida Câmara Municipal do Porto contra-alegou nos termos que constam de fls. 92 e segs., que aqui se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais, concluindo pelo não provimento do recurso.

O Ex.º Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer suscitando a questão prévia da incompetência, em razão da hierarquia, deste STA para conhecer do recurso, uma vez que, nas conclusões 1.ª, 8.ª e 9.ª das suas alegações, a recorrente questiona o julgamento da matéria de facto feito na sentença.

Desta questão prévia foram notificadas as partes (art.º 704.º do CPC), sem que, sobre a mesma, se tivessem pronunciado.

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

2 — A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

1 — A impugnante é proprietária do prédio sito à Rua de Requezende, 129 a 147, no Porto;

2 — Esta, em 22/06/99, apresentou na CMP um projecto de arquitectura e solicitou a respectiva licença;

3 — Em 03/05/01, na sequência da emissão do alvará de licença de construção n.º 123/2001, referente a uma edificação nova constituída

por 25 habitações e área de estacionamento, foram liquidadas as respectivas taxas, tendo sido apurado o valor a pagar de taxa de urbanização de 10.316.110\$00;

4 — A impugnante, por carta de 03/05/01, recebida em 08/05/01, foi notificada da liquidação das taxas relativas à emissão da licença de construção referida em 3);

5 — O respectivo pagamento teve lugar em 03/05/01.

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

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

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

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

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

4 — Fazendo aplicação de tais princípios ao caso subjudice, verifica-se que, nas conclusões das suas alegações, a recorrente refere que:

"1 — A douta sentença recorrida foi elaborada com "mera presunção" dos factos, não considerou procedente a alegação da Recorrente sem apurar e mencionar os factos que geravam o pagamento da taxa de urbanização...

8 — A douta sentença sob recurso não apurou a matéria de facto, que infra-estruturas são da responsabilidade da Recorrente?

O Meritíssimo Juiz *a quo* apenas fez apreciação e qualificação jurídica, pelo que não fez como lhe competia subsunção dos factos às normas.

9 — O Meritíssimo Juiz *a quo* não dispunha de elementos de facto para afirmar que constitui facto notório que qualquer construção gera

encargos de infra-estruturas para o Município. Mas tal falta de prova ocorre porque nos autos não foi produzida PROVA, para apurar os factos alegados pela Recorrente...”.

Ora, do teor de tais conclusões não oferece dúvidas de que a recorrente não cingiu a sua divergência com a decisão *a quo* à interpretação e aplicação da lei, uma vez que nela se questiona a matéria de facto fixada no probatório da sentença recorrida, pelo que o mesmo não versa apenas matéria de direito.

Assim, deve entender-se que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, pelo que o Supremo Tribunal Administrativo é hierárquicamente incompetente para o seu conhecimento (cfr. arts. 21º, nº 4, 32º, nº 1, al. b), e 41º, nº 1, al. a), do ETAF na redacção anterior e 280º, nº 1, do CPPT).

5 — Termos em que se acorda em declarar esta Secção do STA incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso, sendo competente para o efeito o Tribunal Central Administrativo do Norte (Secção do Contencioso Tributário) (cfr. artº 18º, nº 3, do CPPT).

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 150 euros e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 18 de Fevereiro de 2004. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 18 de Fevereiro de 2004.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Nulidade da sentença por omissão de pronúncia. Prazo de dedução de oposição. Facto superveniente. Ampliação da matéria de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Não é nulo, por omissão de pronúncia, o acórdão que não se pronuncia sobre as alegadas litispendência, suspensão da instância e caso julgado, se nesse acórdão se refere expressamente que a oposição é intempestiva e que o seu conhecimento se encontrava, assim, prejudicado.*
- 2 — *Para o efeito da contagem do prazo para deduzir oposição, “facto superveniente” é o que diz respeito aos fundamentos da oposição deduzida pelo oponente, não integrando o conceito factos processuais da execução.*
- 3 — *Tendo sido invocado como fundamento de oposição o pagamento parcial da dívida exequenda, o prazo para a sua dedução conta-se a partir da data em que tiver ocorrido esse facto superveniente ou do seu conhecimento.*
- 4 — *Se o acórdão recorrido não fixou matéria de facto pertinente a saber em que data tal ocorreu, impõe-se ordenar a ampliação da matéria de facto nos termos do disposto nos arts. 729º, nº 3, e 730º, nº 1, do CPC, por forma a constituir base suficiente para a decisão de direito.*

Recurso n.º 1236/03-30. Recorrente: Maria Manuela Rodrigues Cavaca; Recorrida: Caixa Geral de Depósitos; Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons.^o Dr. Pimenta do Vale.

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

1 — Maria Manuela Rodrigues Cavaca, residente em Santo Amaro de Oeiras, não se conformando com o acórdão do Tribunal Central Administrativo que negou provimento ao recurso interposto da decisão do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa que havia julgado improcedente a oposição à execução fiscal, que contra si corria termos na 4ª S.A.E.F. de Lisboa, para cobrança coerciva de dívida à Caixa Geral de Depósitos, no valor de 4.352.650\$00, vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1. O douto tribunal de 1ª instância rejeitou ou julgou improcedente a oposição por extemporaneidade da apresentação da mesma, pronunciando-se apenas no sentido de que a oponente, aqui recorrente, foi citada para a execução em 30.10.90 e só apresentou a oposição em 6.2.95 (trata-se aqui de lapso porque na realidade a recorrente apresentou a oposição em 3.2.95) quando tinha apenas o prazo de 10 dias para se opor.

2. Não se pronunciou o douto tribunal de 1ª instância sobre as diversas questões levantadas pela oponente designadamente as atinentes à litispendência, à suspensão da instância executiva, ao caso julgado sobre o pagamento da quantia de 1.900.000\$00 e à superveniência da oposição.

3. Outrotanto fez o V.º Tribunal Central Administrativo que se limitou: a considerar prejudicadas todas as referidas questões; a afirmar que não faz sentido falar de superveniência quando a oponente foi pessoalmente citada para a execução; e a confirmar a douta sentença de 1ª instância por remissão para os fundamentos da mesma.

4. Se é certo que a oponente foi citada para a execução em 30.10.90 a verdade é que então corria termos no 7º Juízo Cível de Lisboa (3ª secção — Procº 6280) acção em que se dirimia a existência ou não existência da dívida exequenda, acção essa intentada já em 22.6.89.

5. A oposição que na altura da citação a recorrente podia deduzir, se o fizesse, seria repetição quer quanto aos sujeitos processuais, quer quanto à causa de pedir quer quanto ao pedido, da referida acção.

6. Assim, a recorrente não podia efectuar tal oposição, porquanto se verificaria a excepção dilatória da litispendência, prevista pelo art. 494º do CPC, excepção de que o tribunal conhecia officiosamente (cfr. artº 495º) e a qual obstava ao conhecimento da oposição.

7. A única hipótese legal que se colocava à oponente era a de pedir a suspensão da execução, como fez, ficando esta a aguardar a decisão sobre a existência ou não existência da dívida exequenda.

8. Tal suspensão foi, com efeito, decretada, visando precisamente aguardar a decisão do 7º Juízo Cível de Lisboa, por despacho do Sr. Chefe da Repartição de Finanças datado de 7.11.91.

9. Em 17.9.93 foi proferida sentença na referida acção do 7º Juízo Cível de Lisboa, a qual considerou que a oponente havia liquidado da dívida exequenda, em 1983, a quantia de 1.900.000\$00 só lhe faltando liquidar a quantia de 96.984\$00.

10. Transitada em julgado foi junta à execução, ao mesmo tempo que a recorrente pediu fosse feita a liquidação do referido rema-

nescente (referidos 96.984\$00) e eventuais juros para a pagar de imediato.

11. A execução só foi mandada prosseguir por despacho de 16.1.95 do Sr. Chefe da Repartição, o qual ordenou tal prosseguimento para cobrança integral da quantia exequenda.

12. É na sequência deste despacho que a recorrente vê o seu direito ameaçado e reage, apresentando designadamente a oposição com fundamento no caso julgado.

13. Apresentou a oposição em tempo, porquanto o despacho de 16.1.95 do Ex.^{mo} Chefe da Repartição que levanta a suspensão da instância só lhe foi notificado em 27.1.95 (expedido em 23.1.95 - cfr. resulta da carta da notificação), tendo a recorrente apresentado a oposição em 3.2.95.

14. Com a sentença do 7º Juízo Cível de Lisboa transitada já a recorrente se poderia opor, alegando o caso julgado referido, coisa que não podia fazer antes pela verificação da alegada litispendência.

Trata-se aqui, como sempre se alegou, de oposição superveniente face a tal decisão.

15. E não obstante a sentença do 7º Juízo ter transitado em 1993, a oposição é ainda possível em 3.2.95, dado que nesse entretanto a instância executiva esteve suspensa e durante a suspensão não decorrem quaisquer prazos — cfr. o nº 2 do artº 283º do CPC. Do levantamento da suspensão a recorrente só foi notificada em 27.1.95, através de carta expedida em 23.1.95, como consta dos autos.

16. Mesmo que a recorrente não pudesse já opor-se o tribunal tinha obrigatoriamente que conhecer do caso julgado. De facto, trata-se de excepção do conhecimento officioso e a todo o tempo, por forma a que nunca um tribunal prossiga uma causa em termos que contrarie decisão anterior de qualquer tribunal.

17. Mesmo tomando a oposição como mero expediente que deu a conhecer o referido caso julgado, perante este a dívida exequenda tinha que ser reduzida para a referida quantia de 96.984\$00 e eventuais juros que se verificassem não superiores a três anos, atento o facto de a executada não ser a devedora — cfr. al. d) do artº 310º do C. Civil.

18. Mas entende-se que a superveniência da oposição deve ser reconhecida face ao disposto na al. b) do art. 175º do CPCI interpretado designadamente à luz do nº 4 do artº 70º do CPPT e tendo em conta a suspensão da instância executiva nos efeitos do artº 283º, nº 2, do CPC.

19. Ao assim não decidir violou o Vº Acórdão recorrido as disposições — contidas nos arts. 493º, nº 2, 494º, al. i), 495º do CPC, na al. b) do art. 175º do CPCI e 283º, nº 2, do CPC, pelo que deve ser revogado e alterado reconhecendo-se a procedência da oposição nos termos solicitados.

20. Poderá, por outro lado, dizer-se que o Vº Acórdão recorrido, ao não apreciar as questões que a recorrente submeteu ao seu julgamento é nulo, face ao disposto nas als. b) e d) do nº 1 do artº 668º do CPC, podendo neste caso esse Supremo Tribunal, se assim melhor o entender, ordenar a baixa dos autos ao TCA para sanar tal nulidade, pronunciando-se sobre todas as questões jurídicas que a recorrente suscitou.

A recorrida Caixa Geral de Depósitos contra-alegou nos termos que constam de fls. 236 e segs., que aqui damos por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais, concluindo pela improcedência do recurso.

O Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto emitiu duto parecer no sentido de ser negado provimento ao recurso.

Cumpridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 — Nas duas primeiras conclusões da sua motivação do recurso, argui a recorrente a nulidade da sentença, por omissão de pronúncia (cfr. artº 668º, nº 1, al. d) do CPC).

Em suma, alega a recorrente que tendo suscitado as questões atinentes à litispendência, à suspensão da instância e ao caso julgado sobre as mesmas não se havia pronunciado o aresto recorrido.

Importa, assim, começar pela apreciação da referida nulidade, por que prioritária (cfr. artº 124º, nº 1, do CPPT).

Como é sabido, a nulidade da sentença por omissão de pronúncia verifica-se quando o tribunal deixe de se pronunciar sobre questões que devia apreciar (cfr. artº 125º do CPPT).

Na falta de norma neste diploma sobre os deveres de cognição do tribunal, há que recorrer à norma do artº 660º, nº 1 do CPC, por força do disposto no artº 2º, al. e), do CPPT.

Naquele normativo, impõem-se ao juiz o dever de conhecer todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras.

O Supremo Tribunal Administrativo vem entendendo que, quando o tribunal consciente e fundamentadamente não toma conhecimento de qualquer questão, poderá haver erro de julgamento, se for errado o entendimento em que se baseia esse conhecimento, mas não nulidade por omissão de pronúncia.

Esta só ocorrerá nos casos em que o tribunal, pura e simplesmente, não tome posição sobre qualquer questão que devesse conhecer, inclusivamente, não decidindo explicitamente que não pode dela tomar conhecimento.

Voltando ao caso dos autos, da análise do citado aresto resulta claro que o Tribunal recorrido não se debruçou sobre as referidas questões, uma vez que, estando em causa apenas saber se ocorreu ou não o prazo de caducidade do direito de deduzir oposição à execução fiscal, entendeu que o seu conhecimento estava, assim, prejudicado.

Ora, se o Tribunal *a quo* surpreendeu a existência de vício que não permitia conhecer do mérito dessas questões, uma vez que, no momento em que a oponente deduziu oposição à execução fiscal, já não o podia fazer, é evidente que a matéria assim alegada não podia ser conhecida, por que prejudicada pela solução dada a esta.

Deste modo, não se reconhece a existência de nulidade por omissão de pronúncia no aresto recorrido, im procedendo, assim, as referidas conclusões das alegações da recorrente.

Posto isto, passemos, então, à apreciação do restante objecto do recurso.

3 — A única questão que ali se nos coloca é a de sabermos se a oposição à execução fiscal foi deduzida tempestivamente, já que foi o ter-se considerado que a mesma fora apresentada para além do prazo legal o único fundamento que, em ambas as instâncias, determinou a sua improcedência.

E para assim decidir, o Tribunal Central Administrativo considerou que a recorrente fora citada para a execução em 30/10/90 (vide fls. 22) e, por isso, há muito que havia já decorrido o prazo de 10 dias a que alude o artº 175, do CPCI, então aplicável, quando, em 6/2/95 (vide fls. 3), aquela deduziu a presente oposição.

Contra este entendimento se insurge a recorrente pois considera que, tendo, em 22/6/89, intentado acção ordinária no 7º Juízo Cível de Lisboa, em que se derimia a existência ou não da dívida exequenda e, com esse fundamento foi deferido, em 7/11/91 (vide fls. 40), o pedido de suspensão da execução, suspensão essa que veio a ser levantada por despacho de 16/1/95 (vide fls. 47), sendo certo que na decisão proferida naquela acção foi reconhecido que a recorrente havia já pago uma parte substancial daquela dívida, só a partir da data daquele último despacho viu o seu direito ameaçado e deduziu oposição com esse fundamento.

Veámos se lhe assiste razão.

Dispunha o artº 175º, al. b), do CPCI, então em vigor (posteriormente, artº 285º, nº 1, al. b), do CPT e, hoje, artº 203º, nº 1, al. b) do CPPT], que o prazo para deduzir oposição à execução era de 10 dias a contar da data em que tiver ocorrido facto superveniente ou do seu conhecimento pelo executado.

Para efeitos desta alínea considera-se facto superveniente não só o facto que tiver ocorrido posteriormente ao prazo da oposição, mas ainda aquele que, embora ocorrido antes, só posteriormente venha ao conhecimento do executado, caso em que deverá provar-se a superveniência (cfr. arts. 175º, § 2º, do CPCI, 285º, nº 3 do CPT e 203º, nº 3, do CPPT).

Por outro lado, tem vindo a jurisprudência e a doutrina a entender que facto superveniente, para efeito da contagem do prazo para a dedução da oposição, é o que respeita aos fundamentos da oposição deduzidos pelo oponente, não integrando o conceito factos processuais da execução.

Neste sentido pode ver-se Ac. desta Secção do STA de 8/7/99, *in rec. nº 23.354* e Conselheiro Jorge Sousa, *in CPPT Anotado*, 4ª ed., pág. 868.

Na petição de oposição, a recorrente alegou que, na sequência da acção ordinária que havia intentado em 22/6/89, foi-lhe reconhecido por sentença que havia já liquidado parte da quantia exequenda, no montante de 1.900.000\$00, faltando apenas pagar a quantia de 96.984\$00.

Como é sabido, o pagamento da dívida exequenda, ainda que parcial, quando efectuado antes da execução, constitui fundamento da oposição à execução fiscal.

Por isso e por que aquele facto, embora tivesse ocorrido antes, só posteriormente veio ao conhecimento do executado, o prazo para deduzir oposição não se conta a partir da data da citação pessoal da oponente, mas sim da data em que tiver ocorrido esse facto superveniente ou do seu conhecimento.

Ora, da análise do aresto recorrido, ressalta à evidência que nenhuma referência ali é feita sobre essas datas.

E para se encontrar a solução jurídica adequada torna-se necessário fixar os factos indispensáveis para saber em que data transitou em julgado a decisão proferida na acção ordinária supra referida, bem como a data em que a oponente teve conhecimento dessa decisão.

4 — Nestes termos e face ao disposto no artº 730º, nº 1, do CPC, acorda-se em conceder provimento ao recurso e ordenar a baixa do processo ao Tribunal Central Administrativo para que seja ampliada

a matéria de facto nos termos referidos, de modo a constituir base suficiente para a decisão de direito.

Sem custas.

Lisboa, 18 de Fevereiro de 2004. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 18 de Fevereiro de 2004.

Assunto:

Matéria de facto e incompetência do STA.

Doutrina que dimana da decisão:

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

Recurso n.º 1240/03; Recorrente: Caixa Geral de Aposentações; Recorrido: Diniz Fernando Sanchez Silva; Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons.^o Dr. António Pimpão.

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

1. A Caixa Geral de Aposentações recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, 3º Juízo, 1ª Secção, julgou procedente a oposição com consequente extinção da instância executiva.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1ª As dívidas de que é credora a Caixa Geral de Aposentações, apesar de serem cobradas coercivamente através do processo de execução fiscal, não estão sujeitas ao regime substantivo aplicável às dívidas fiscais, mas sim ao regime jurídico previsto no Código Civil.

2ª Da redacção do artigo 805º do Código Civil resulta que, em princípio, o devedor só fica constituído em mora depois de lhe ter sido feita uma interpelação judicial ou extrajudicial para cumprir.

3ª Porém, há mora debitória, independentemente da interpelação, se a obrigação for a prazo certo, se provier de facto ilícito ou se o próprio devedor impedir a interpelação, caso em que se considerará interpelado na data em que normalmente o teria sido (artigo 805º, nº2, do CC).

4ª Ora, o levantamento de uma determinada pensão creditada após o óbito do pensionista é um acto ilícito, consistindo na apropriação pelo agente da quantia depositada numa conta de que era co-titular juntamente com um falecido pensionista, consubstancia a prática de um acto ilícito de apropriação ilegítima por acessão, previsto e punido pelo nº 1 do artigo 209º do Código Penal.

5ª Por conseguinte, tendo em conta o disposto na alínea b) do nº 2 do artigo 805º do Código Civil, contrariamente ao que considerou o tribunal a quo, o oponente, Diniz Fernando Sanchez Silva quando, após o falecimento da pensionista Dorila Martins Almeida, procedeu ao levantamento das pensões, sem razão ou justificação e bem sabendo que tais levantamentos eram ilícitos, constituiu-se, desde logo, em mora.

6ª Estando o devedor em mora, a dívida exequenda era, desde logo, exigível.

7ª Todavia, mesmo que se considere inaplicável o disposto na alínea b) do nº 1 do artigo 805º do Código Civil, sempre se terá de considerar exigível a dívida exequenda por o devedor estar em mora em consequência da notificação para cumprimento da obrigação efectuada pela Caixa Geral de Aposentações.

8ª A sentença recorrida violou o disposto na alínea b) do nº 2 do artigo 805º do Código Civil, bem como o disposto na alínea h) do nº 1 do artigo 286º do Código de Processo Tributário, aprovado pelo Decreto-Lei nº 154/91, de 23 de Abril.

Em contra-alegações defende o executado, em síntese, que não foi acusado em processo crime, que era titular, com sua tia Dorila, de pelo menos de metade do dinheiro de um depósito bancário que com esta tinha em regime solidário e que os levantamentos em dinheiro documentados nos autos foram efectuados pelo executado no seu direito de movimentar a conta pelo que jamais praticou qualquer ilícito.

O EMMP entende que o recurso questiona matéria de facto, nas conclusões 4ª do recorrente e 7ª a 11ª e 14ª do recorrido, pelo que é este STA incompetente em razão da hierarquia para julgar o presente recurso.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

A) A execução fiscal nº 3123-98/100600.2 foi instaurada contra o oponente por dívida à Caixa Geral de Aposentações, na importância de 187.520\$00, correspondente a parte do produto líquido das pensões indevidamente levantado da conta de depósitos à ordem nº 0027043743500, constituída na agência da Caixa Geral de Depósitos em Alcântara, importância que foi depositada na referida conta de depósito à ordem em nome da pensionista nº 3043367/01-099, Dorila Martins Almeida, após o falecimento desta ocorrido em 27/5/97. A referida dívida acrescem juros de mora, à taxa de 16%/12 contados desde a data dos levantamentos até 31 de Janeiro de 1998, no montante de 17.599\$00 (doc. de fls. 38).

B) Foi enviada ao oponente a carta de fls. 30, registada com A/R, para pagamento da dívida referida em A), a qual foi devolvida com a indicação que consta de fls. 32 e que aqui se dá por inteiramente reproduzida.

C) Em 10/2/98 foi enviado ao oponente aviso de citação registado para a execução fiscal (informação de fls. 33).

D) Em 31/3/98 foi apresentada a oposição (fls. 3).

3. O EMMP entende que o recurso versa, nas transcritas conclusões 4ª do recorrente e 7ª a 11ª e 14ª do recorrido, matéria de facto pelo que é este STA incompetente em razão da hierarquia para conhecer o presente recurso.

Notificada a recorrente para se pronunciar sobre esta questão prévia nada disse.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Sustenta a recorrente na conclusão 4ª que o levantamento de uma determinada pensão creditada após o óbito do pensionista é um acto ilícito, consistindo na apropriação pelo agente da quantia depositada numa conta de que era co-titular juntamente com um falecido pensionista, consubstancia a prática de um acto ilícito de apropriação ilegítima por acessão, previsto e punido pelo n.º 1 do artigo 209º do Código Penal.

E nas mencionadas conclusões do recorrido, particularmente na 10ª e 14ª sustenta o recorrido que o dinheiro foi movimentado para pagar o lar e o funeral da pensionista e que os juros de mora incidem sobre determinada importância quando deveriam incidir sobre outra.

Saber se ocorreu o levantamento de uma pensão creditada após o óbito do pensionista na dita conta e se consistiu na apropriação pelo executado da quantia depositada numa conta de que era co-titular juntamente com um falecido pensionista implica julgamento de questões de facto que, nessa perspectiva, não foram fixadas na sentença em recurso. A apreciação destas questões implica julgamento de matéria de facto donde resulta que o recurso interposto não versa exclusivamente matéria de direito.

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

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

Sem custas.

Lisboa, 18 de Fevereiro de 2004. — *António Pimpão* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Almeida Lopes* (vencido, pois entendo que o STA é competente).

Acórdão de 18 de Fevereiro de 2004.

Assunto:

Incompetência do STA em razão da hierarquia. Questão de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — Se nas conclusões das alegações de recurso são referidos factos que o recorrente considera provados, factos esses não levados ao probatório, e deles pretende extrair ilações jurídicas, é competente para conhecer do recurso o Tribunal Central Administrativo e não o STA, independentemente do relevo de tais factos na solução jurídica.*
- II — Na verdade, a competência do Tribunal, em razão da hierarquia, tem a ver com o quid disputatum e não com o quid decisum.*

Recurso n.º 1427/03-30; Recorrente: Manuel Rui Azinhais Nabeiro, L.^{da}; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. MANUEL RUI AZINHAIS NABEIRO, Ld., com sede na Avenida Calouste Gulbenkian, Campo Maior, veio requerer, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Évora, a execução de julgado, face a ter pago uma dívida que foi julgada prescrita, por não existir causa legítima de inexecução.

O Ex.^{mo} Juiz daquele Tribunal indeferiu o requerido.

Inconformada, a requerente interpôs recurso para este Supremo Tribunal.

Apresentou as suas alegações de recurso.

Neste STA, o EPGA defende que este Supremo Tribunal é hierarquicamente incompetente para conhecer do recurso, por isso que o mesmo versa matéria de facto.

A recorrente discorda.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. Importa liminarmente decidir a questão prévia suscitada pelo Ex.^{mo} Magistrado do MP.

Na verdade, o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria (vide arts. 101º e 102º do C. P. Civil, 45º do CPT, 5º do anterior ETAF, e 2º e 3º da LPTA), prejudicando, se procedente, a apreciação e julgamento de todas as restantes questões suscitadas no recurso.

Vejamos então.

Disponha o art. 32º, al. b), do anterior ETAF (aqui aplicável): «Compete à Secção de Contencioso Tributário conhecer:

(...)

b) Dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª Instância com exclusivo fundamento em matéria de direito.»

Quer isto significar que, se o recurso versar unicamente matéria de direito, este Supremo Tribunal será competente para o apreciar.

Porém, se o recurso envolver a apreciação de matéria de facto, não será este Supremo Tribunal o competente mas sim a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, face ao disposto no art. 41º, n.º 1, al. a), do anterior ETAF.

O EPGA suscita, como vimos, a questão da incompetência, em razão da hierarquia, deste Supremo Tribunal.

Vejamos então.

Escreveu a EPGA no seu douto parecer:

«Pelo menos nas conclusões 13^a, 25^a e 26^a das suas alegações, a recorrente afirma factos que o Ex.^{mo} Juiz *a quo* não estabeleceu.»

São as seguintes as referidas conclusões:

«13^a. — A longuíssima duração do processo de oposição -sete anos para a decisão de 1^a Instância e seis anos e meio para a decisão de 2^a Instância, esta ainda recorrível para o S.T.A. — criou o temor justificado à Recorrente de que o acrescido se tornaria diariamente mais inoportável.

«25^a. — Por outro lado, o Senhor Chefe da Repartição de Finanças, que tinha conhecimento das condições em que a ora Recorrente propusera o pagamento condicional para beneficiar das vantagens das leis Catroga e Mateus; também tinha conhecimento da aceitação sem alterações a nível ministerial, dessas propostas e procedeu à notificação da ora Recorrente para fazer os respectivos pagamentos; depois já na sua veste de órgão da justiça tributária — subvertendo tudo, despachou no sentido da extinção da execução, pelo pagamento que sabia bem não dizer respeito à execução e cuja natureza e consequências envolvia complexos problemas jurídicos; sem sequer dar conhecimento desse despacho, seja à Executada, seja ao Juiz da Oposição.

«26^a — Sendo de concluir que o mais elementar sentido de Justiça não pode, numa ponderação dos comportamentos do Estado, da Administração do Estado e da Recorrente enquanto contribuinte, ignorar as responsabilidades em que o primeiro incorreu por actos e omissões da sua justiça tributária e da sua administração, sobrecarregando, exclusivamente, o contribuinte que durante mais de duas décadas pretendeu, em vão, demonstrar que não devia aquilo que em desespero de causa se viu forçado a pagar e cuja repetição do indevido lhe foi negada ainda por cima, com formulação de censura à boa fé do seu comportamento.»

Pois bem.

É evidente que a conclusão 25^a contém afirmações de facto que o M.^{mo} Juiz não levou ao probatório. Factos esses de que o recorrente pretender extrair ilações jurídicas.

Ou seja: o recorrente questiona matéria de facto não levada ao probatório.

Há assim efectivamente matéria de facto a apreciar no recurso.

Logra pois êxito a questão prévia suscitada pelo Ilustre Magistrado do MP.

Do exposto, é legítimo pois concluir-se que o recurso versa também matéria de facto.

E como, por outro lado, a competência do Tribunal se afere pelo *quid disputatum* e não pelo *quid decisum* importa apreciar aquela matéria de facto. E isto independentemente dessas questões de facto serem ou não relevantes para a solução jurídica da causa. É que o Tribunal ad quem define primeiro a sua competência em face das conclusões das alegações, e, só depois de definida a sua competência é que, se competente, avança para a solução da questão que lhe é posta.

Assim, e porque o recurso versa também matéria de facto, não é este Supremo Tribunal o competente para o apreciar, mas sim o Tribunal Central Administrativo, face aos normativos legais atrás citados.

3. Face ao exposto, acorda-se em julgar este Supremo Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso interposto.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 150 euros e a procuradoria em 50%.

— Lisboa, 18 de Fevereiro de 2004. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queirós*.

Acórdão de 18 de Fevereiro de 2004.

Assunto:

Recurso per saltum. Matéria de facto. Incompetência do S.T.A. Competência do T.C.A.

Doutrina que dimana da decisão:

Questionando-se, nas conclusões do recurso per saltum, matéria de facto, é de concluir pela incompetência, em razão da hierarquia, do S.T.A. e pela competência do T.C.A. para daquele conhecer.

Recurso n.º 1589/03; Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Joaquim Manuel Merino Rocha e Sousa; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

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

A Fazenda Pública, inconformada com a sentença, a fls 149 e seguintes, do M.^{mo} Juiz do T.T. de 1^a Instância do Porto, que julgou procedente a impugnação, deduzida por Joaquim Manuel Merino da Rocha e Sousa, contra a liquidação adicional do IRS/94, daquela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação de um quadro conclusivo onde, para além do mais, afirma:

«Não está garantido, de facto, que a CESPV venha retirar benefício do facto de o impugnante passar a ter aquele grau académico, por se não achar este vinculado a continuar ao serviço daquela, em virtude da inexistência de algum tipo de vinculação ou obrigatoriedade por parte do docente, de continuar a prestar os seus serviços uma vez obtido o grau académico, nem sequer qualquer estabelecimento de um período mínimo, durante o qual o impugnante tivesse que manter-se naquela instituição, como forma de a mesma ver "compensado seu investimento na formação do docente" (conclusão 21).

Não foram apresentadas contra-alegações.

O relator, no entendimento de que, naquela conclusão, se vertia matéria de facto, não estabelecida na decisão recorrida, propendeu a declarar este S.T.A. incompetente para o conhecimento do recurso.

Notificadas as partes para, a este propósito, se pronunciarem, admitiu a F.P. a incompetência deste S.T.A.

O Ex.^{mo} Magistrado do M.^o P.^o, junto deste S.T.A., convergiu com o entendimento do relator.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

A matéria vertida na conclusão F) do recurso e atrás transcrita logra enquadramento no domínio factual, pois que se trata de captar ocorrências da vida real que em nada se prendem com a interpretação e aplicação da lei.

Tal matéria, porém, não foi estabelecida na sentença recorrida.

Significa isto que o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito.

O que, nos termos do art. 280º, n.º 1, do C.P.P.T., determina a incompetência deste S.T.A. para o apreciar, sendo, para tanto, competente o T.C.A.

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

Sem custas.

Oportunamente, remetam-se os autos ao T.C.A. conforme requerido a fls 171.

Lisboa, 18 de Fevereiro de 2004. — *Fonseca Limão* (relator) — *António Pimpão* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 18 de Fevereiro de 2004.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Omissão absoluta de julgamento em matéria de facto. Nulidade de acórdão.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª Instância, o Supremo Tribunal Administrativo apenas conhece de matéria de direito.

II — O acórdão do TCA deve conter necessariamente os factos que o Tribunal considera provados.

III — Não o fazendo, ou seja, se houver omissão completa de matéria de facto, o acórdão é nulo.

IV — Na verdade, estamos neste caso perante uma nulidade de julgamento consistente na omissão absoluta de julgamento em matéria de facto.

V — Tal nulidade está sujeita ao regime do art. 729º, n.º 3, do C. P. Civil, sendo de conhecimento oficioso.

VI — Em tal caso, impõe-se a anulação da decisão e a remessa dos autos ao tribunal a quo para julgamento da matéria de facto.

Recurso n.º 1670/03-30; Recorrente: IROMA — Instituto Regulador e Orientador dos Mercados Agrícolas; Recorrida: CASO — Centro de Abate de Suínos do Oeste, Lda.; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. CASO — Centro de Abate de Suínos do Oeste, Lda., com os demais sinais dos autos, opôs-se, junto do Tribunal de 1ª Instância de Lisboa, a uma execução fiscal que lhe foi instaurada.

O M.^{mo} Juiz do 2º Juízo daquele Tribunal julgou a oposição precedente.

Inconformado, o IROMA — Instituto Regulador e Orientador dos Mercados Agrícolas interpôs recurso para o TCA.

Este, por acórdão de 3/6/03, negou provimento ao recurso.

De novo inconformado, o IROMA interpôs recurso para este Supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

a) Uma taxa cobrada indistintamente sobre os produtos nacionais e sobre os produtos importados constitui um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro se o seu produto se destina a financiar actividades de que beneficiem apenas os produtos nacionais onerados e se os benefícios dela decorrentes compensarem integralmente o encargo que sobre eles incide;

b) Se esses benefícios compensarem apenas uma parte do encargo que incide sobre os produtos nacionais, a referida taxa constitui uma imposição interna discriminatória;

c) Ambas as situações estão proibidas, respectivamente, pelos artigos 9º, 12º e 95º, todos do Tratado de Roma;

d) Quando as actividades financiadas pela taxa beneficiam os produtos nacionais e os importados onerados, mas os primeiros obtenham dela um benefício proporcionalmente mais importante, a taxa constitui, nessa medida, um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro ou uma imposição interna discriminatória, conforme o benefício obtido pelos produtos nacionais onerados compense integralmente, ou apenas em parte, o encargo suportado;

e) A taxa em litígio destinava-se a combater a doença da peste suína africana dos animais existentes em território nacional, sem curar de saber se os mesmos eram de origem nacional ou importado;

f) Assim, ainda que o produto onerado com a taxa exequenda fosse importado esta não constituía uma imposição interna discriminatória, como também não constituía encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro, tendo em conta o destino da receita proveniente de tal taxa;

g) Ao decidir como decidiu, o douro Acórdão recorrido violou o disposto nos artigos 9º, 12º e 95º do Tratado de Roma, e 144º do C.P. Tributário;

h) Não consta dos factos provados que a liquidação das taxas objecto da execução tenha sido efectuada ao abrigo dos D.L. 547/77, de 31.12, e 19/79, de 10.2.

Não houve contra-alegações.

Neste STA o EPGA defende que o recurso merece provimento. Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. Antes de entrar na apreciação do mérito do recurso convém tomar posição sobre uma outra questão, prévia em relação à decisão de fundo, e que tem a ver com a matéria de facto sobre a qual este Supremo Tribunal se deverá debruçar, a fim de retirar a pertinente ilação jurídica, agora na perspectiva avançada pelo recorrente.

Pois bem.

Apreciando o aresto sob censura, logo constatamos que o mesmo é omissivo quanto à factualidade em que assenta a decisão.

Ora, nos termos das disposições combinadas dos arts. 713º, n.º 2, e 659º, n.º 2, ambos do CPC, o acórdão conterà necessariamente os factos que o Tribunal considera provados.

Ou seja: o Tribunal deverá necessariamente efectuar o julgamento da matéria de facto, em ordem à subsunção da respectiva solução de direito.

No caso, cabe dizer que o Tribunal *a quo* omitiu completamente o julgamento em matéria de facto.

Ora, este Supremo Tribunal só conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª Instância — art. 21º, n.º 4, do anterior ETAF (aqui aplicável).

Mas, para aplicar o direito, o tribunal de recurso tem que se socorrer dos factos que lhe servem de suporte. Como aliás decorre expressamente do disposto no n.º 1 do art. 729º do CPC.

Ou seja, não é possível aplicar qualquer norma jurídica a uma dada questão submetida à apreciação deste Supremo Tribunal, se a decisão recorrida não contiver os factos necessários à explicitação e aplicação das respectivas regras jurídicas.

Não se está perante a nulidade de sentença, com previsão legal no art. 125º, n.º 1, do CPPT, nulidade dependente de arguição das partes. Estamos, isso sim, perante uma omissão absoluta de julgamento em matéria de facto.

Que pode até ser conhecida officiosamente, face ao disposto no art. 729º, n.º 3, do C. P. Civil, aplicável *ex vi* do art. 2º, e), do CPPT.

Impõe-se pois a anulação da decisão recorrida, e a remessa dos autos ao tribunal a quo, a fim de que este proceda ao necessário julgamento da matéria de facto, de acordo com o que acima se deixa explicitado.

O Tribunal de 2ª Instância haverá assim necessariamente de determinar a matéria de facto que considera provada, em ordem à respectiva solução de direito que considerar aplicável.

3. Face ao exposto acorda-se em anular a decisão recorrida. Sem custas.

Lisboa, 18 de Fevereiro de 2004. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Vítor Meira* — *Baeta Queirós*.

Acórdão de 18 de Fevereiro de 2004.

Assunto:

Incompetência do STA em razão da hierarquia. Questão de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Se nas conclusões das alegações de recurso são referidos factos que o recorrente considera provados, factos esses que divergem até dos levados ao probatório, e deles pretende extrair ilações jurídicas, é competente para conhecer

do recurso o Tribunal Central Administrativo e não o STA, independentemente do relevo de tais factos na solução jurídica.

II — Na verdade, a competência do Tribunal, em razão da hierarquia, tem a ver com o quid disputatum e não com o quid decusum.

Recurso n.º 1678/03-30. Recorrente: Director-Geral dos Registos e do Notariado; Recorrida: SESAGEST — Projectos e Gestão Imobiliária, SA; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. SESAGEST — Projectos e Gestão Imobiliária, SA, identificada nos autos, veio requerer, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, se declarasse a inexistência de causa legítima de inexecução da decisão que anulou parcialmente a liquidação de emolumentos registrais.

O M.º Juiz do 3º Juízo daquele Tribunal declarou a inexistência de causa ilegítima de inexecução, recusou a aplicação do disposto nos n.ºs 3 e 4 da Lei 85/2001, de 4 de Agosto, com fundamento em inconstitucionalidade, recusou a aplicação do disposto no art. 146º, n.º 2, do CPPT, também com fundamento em inconstitucionalidade, e ordenou à AF que entregasse ao requerente determinada importância.

Inconformado, o Director-Geral dos Registos e do Notariado interpôs recurso para este Supremo Tribunal.

Apresentou as suas alegações de recurso.

Neste STA, o EPGA defende que este Supremo Tribunal é hierarquicamente incompetente para conhecer do recurso, por isso que o mesmo versa matéria de facto.

O recorrente pede a remessa dos autos ao TCA, caso este Supremo Tribunal se pronuncie no sentido da sua incompetência hierárquica.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. Importa liminarmente decidir a questão prévia suscitada pelo Ex.º Magistrado do MP.

Na verdade, o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria (vide arts. 101º e 102º do C. P. Civil, 45º do CPT, 5º do anterior ETAF, e 2º e 3º da LPTA), prejudicando, se procedente, a apreciação e julgamento de todas as restantes questões suscitadas no recurso. Vejamos então.

Disponha o art. 32º, al. b), do anterior ETAF (aqui aplicável): «Compete à Secção de Contencioso Tributário conhecer:

(...);

«b) Dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª Instância com exclusivo fundamento em matéria de direito.»

Quer isto significar que, se o recurso versar unicamente matéria de direito, este Supremo Tribunal será competente para o apreciar.

Porém, se o recurso envolver a apreciação de matéria de facto, não será este Supremo Tribunal o competente mas sim a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, face ao disposto no art. 41º, n.º 1, al. a), do anterior ETAF.

O EPGA suscita, como vimos, a questão da incompetência, em razão da hierarquia, deste Supremo Tribunal.

Vejamos então.

Escreveu a EPGA no seu douto parecer:

«[...] As 2^a, 24^a e 26^a conclusões das alegações de recurso enuncia facto (abaixo discriminado) não incluído na fundamentação fáctica da decisão recorrida, sujeito à formulação de um juízo pelo tribunal, expresso no binómio provado / não provado, independentemente da sua relevância para a decisão da causa: — pagamento da quantia a restituir, por transferência bancária, em 6/06/2003.

«A 28^a conclusão enuncia facto em divergência com a matéria de facto provada (probatório n. 4):

— pagamento do montante de 89.978, 34 , em execução de julgado».

São as seguintes as referidas conclusões:

«2.^a Tal quantia foi efectivamente paga em 06 de Junho de 2003.

(...).

«24.^a Em consequência da anulação do acto de liquidação emolumentar efectuado pela 5^a Conservatória do Registo Predial de Lisboa foram restituídos à impugnante os emolumentos cobrados na quantia de E 74.802,23, acrescida de juros moratórios devidos, e dos juros moratórios calculados desde o termo do prazo de execução espontânea da decisão judicial até efectivo pagamento (06 de Junho de 2003).

(...).

26.^a Por essa razão, nas instruções anexas à nota discriminativa, da quantia a restituir, bem como pelo ofício n. 254, de 16/1/2002, enviados ao Instituto de Gestão Financeira e Patrimonial de Justiça, é indicada a quantia a título de juros, a ter em consideração desde a data da emissão daquela nota discriminativa até à transferência bancária, sendo que esta quantia foi calculada sobre o montante da liquidação de emolumentos anulada, e, portanto, nela incluído o valor correspondente à compensação a título de participação emolumentar.

(...).

28.^a O pagamento a favor da impugnante, no montante total de € 89.978,34, foi efectuado mediante transferência bancária no dia 6 de Junho de 2003.»

Pois bem.

É evidente que a conclusão 2^a contém afirmações de facto que o Mm. Juiz não levou ao probatório. Factos esses que, conjugados com a conclusão 28^a poderão (ou não) pôr em causa o ponto 4 do probatório.

Ou seja: o recorrente questiona a matéria de facto com eventual relevância na decisão.

Há assim efectivamente matéria de facto a apreciar o recurso.

Logra pois êxito a questão prévia suscitada pelo Ilustre Magistrado do MP.

Do exposto, é legítimo pois concluir-se que o recurso versa também matéria de facto.

E como, por outro lado, a competência do Tribunal se afere pelo *quid disputatum* e não pelo *quid decisum* importa apreciar aquela matéria de facto. E isto independentemente dessas questões de facto serem ou não relevantes para a solução jurídica da causa. É que o Tribunal ad quem define primeiro a sua competência em face das conclusões das alegações, e, só depois de definida a sua competência é que, se competente, avança para a solução da questão que lhe é posta.

Assim, e porque o recurso versa também matéria de facto, não é este Supremo Tribunal o competente para o apreciar, mas sim o

Tribunal Central Administrativo, face aos normativos legais atrás citados.

3. Face ao exposto, acorda-se em julgar este Supremo Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso interposto.

Sem custas.

Após o trânsito em julgado da presente decisão, remetam-se os autos ao TCA.

Lisboa, 18 de Fevereiro de 2004. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 18 de Fevereiro de 2004.

Assunto:

Coima. Anulação da decisão administrativa pelo Sta, por nulidade dessa decisão. Violação do princípio non bis in idem.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Anulada uma decisão administrativa de aplicação de coima, por decisão do STA, por nulidade insuprível [violação do art. 212º, 1, b), do CPT], nada impede que a competente autoridade fiscal profira nova decisão condenatória, expurgada agora daquela nulidade.

II — Em tal caso não há violação do princípio non bis in idem.

Recurso n.º 1747/03-30; Recorrente: P. VESTE — Comércio de Confecções, L.^{da}; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

I. P. VESTE - Comércio de Confecções, L.^{da}, com sede na Travessa dos Meneses, 22, r/c, Évora, interpôs recurso para o Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Évora da decisão do Subdirector Distrital de Finanças de Évora, que lhe aplicou uma coima de Esc. 68.289\$00, por infracção aos arts. 26º e 40º do CIVA.

O M.^{mo} Juiz daquele Tribunal negou provimento ao recurso. Inconformada, a arguida interpôs recurso para este Supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

I. A decisão recorrida é nula;

II. Repete uma decisão administrativa anteriormente declarada afectada de nulidade insuprível, embora sem conter a nulidade em questão;

III. Sucede que, tratando-se de nulidade insuprível, admitir-se a possibilidade de nova aplicação de coima viola o disposto no art. 32.º, n.º 5, da CRP, violando, portanto, o princípio *non bis in idem*;

IV. A Recorrente já foi julgada pelos mesmos factos, tendo a decisão em apreço sido declarada nula;

V. O próprio carácter de insupribilidade da nulidade em causa impede a novação do acto;

VI. Por outro lado, a "primeira" decisão deveria ter sido reformulada, por ordem do TT de 1.ª Instância de Évora, devendo ter sido ordenada a baixa dos autos para eliminação da reconhecida nulidade, o que não sucedeu e impediu totalmente a novação do acto;

VII. A Recorrente efectuou um pagamento de 17.524\$00 referente aos factos que deram origem à aplicação da coima;

VIII. O facto do pagamento não constar da decisão recorrida, sendo um facto absolutamente essencial e que influi na fixação do montante da coima, não tendo sido apreciado nem tido em conta para o efeito;

IX. Esta omissão de um facto pertinente inquina novamente a decisão recorrida, nos termos das normas que abaixo se indicam;

X. Ferida de nova nulidade insuprível, invocável a todo o tempo e de conhecimento oficioso, deve por este motivo ser declarada nula a decisão com as legais consequências.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o EPGA defende que o recurso não merece provimento. Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. É a seguinte a matéria de facto fixada na instância:

1) Na Repartição de Finanças do concelho de Évora mostra-se instaurado o processo de contra-ordenação fiscal n. 0914-99/600529.2 contra a arguida "P. Veste - Comércio de Confecções, Lda.", com sede nessa cidade, na Travessa dos Meneses, n. 22 -r/c, por ter apresentado fora de prazo a declaração periódica de IVA relativa ao 4º trimestre de 1997 e sem o meio de pagamento correspondente.

2) Essa declaração era para ter sido entregue até 16 de Fevereiro de 1998 e foi-o em 10 de Agosto do mesmo ano.

3) O valor do IVA apurado em falta era de Esc. 341.446\$00 (trezentos e quarenta e um mil, quatrocentos e quarenta e seis escudos), o qual foi entretanto pago a 25 de Novembro de 1998.

4) Em 06 de Outubro de 1998 tinha a arguida também pago o valor de Esc.17.524\$00 (dezassete mil, quinhentos e vinte e quatro escudos), constante da guia de fls. 30 dos autos.

5) A arguida foi enviada a notificação de fls. 28, datada de 24 de Junho de 1999, com cópia do auto de notícia, não tendo sido apresentada contestação.

6) E em 30 de Julho de 1999 foi a mesma condenada numa coima de Esc. 68.289\$00 (sessenta e oito mil, duzentos e oitenta e nove escudos), nos termos do douto despacho de fls. 33 dos autos.

7) Notificado à arguida a 16 de Agosto de 1999.

8) Essa decisão foi depois anulada pelo Supremo Tribunal Administrativo em 29 de Novembro de 2000.

9) Tendo sido proferida nova decisão condenatória em que foi fixada uma coima de Esc. 68.289\$00 (sessenta e oito mil, duzentos e oitenta e nove escudos), nos termos do douto despacho de fls. 58 a 59.

10) A infracção apresentou carácter negligente e habitual (idem).

11) E foi ponderada uma razoável situação económica da visada (idem).

12) A arguida foi notificada da decisão a 27 de Novembro de 2001.

13) E interpôs o presente recurso em 11 de Dezembro seguinte.

14) A recorrente exerce a actividade de "comércio a retalho de vestuário".

15) E havia cometido, desde 3 de Fevereiro de 1996, já três infracções ao Código do IVA.

3. O EPGA, no seu douto parecer, defende que o recurso não merece provimento por isso que o recorrente não ataca a sentença recorrida mas apenas a decisão administrativa.

Será assim?

Parece óbvio que o recurso se centra primacialmente sobre a decisão administrativa de aplicação da coima.

E nessa medida poder-se-ia pensar que a tese defendida pelo EPGA era inatacável.

Porém, lendo as alegações e as respectivas conclusões, parece-nos que há uma mescla entre a censura à decisão administrativa e à sentença, esta no que tange à sua consonância com essa decisão.

Por isso, entraremos na apreciação do recurso, com eventual relevo, somente, nos pontos em que haja crítica à sentença recorrida.

Avancemos então.

Nas quatro últimas conclusões de recurso, defende a recorrente que se estaria perante uma nulidade da decisão recorrida, por isso que não foi tido em conta o pagamento de 17.524\$00, "referente aos factos que deram origem à aplicação da coima".

Aqui é óbvio que o recorrente não pode lograr qualquer êxito na sua pretensão.

Por duas ordens de razões: primeiro porque não há, por parte da recorrente, qualquer referência, implícita ou explícita à sentença, (e é esta que está sob censura), nem se pode dizer que esta decidiu em consonância com a decisão administrativa.

Depois porque a sentença reflectiu sobre a questão, decidindo, e bem, sobre tal questão nos seguintes termos:

«... sendo embora certo que a arguida tinha pago, a 6 de Outubro de 1998, o valor de Esc. 17.524\$00, a título de coima reduzida pela prática dos factos de que ora nos ocupamos ... isso não tem as consequências que a recorrente agora pretende tirar, maxime a do arquivamento puro e simples do processo. É que se não verificamos no caso os pressupostos estabelecidos nas várias alíneas do n. 1 do art. 25º do CPT., pois o auto de notícia já fora levantado a 22/9/98, pelo que o processo teria de continuar e nem deveria o pagamento ter sido aceite (a própria prestação tributária em falta só foi paga em 25/11/98). Como quer que seja, e uma vez que aquele valor foi aceite, tem agora que *ser levado em conta no apuramento dos valores que a interessada ainda tem e pagar.*»

A pretensão da recorrente, neste ponto, está assim manifestamente condenada ao insucesso.

Continuando.

Nas 5 primeiras conclusões das alegações de recurso, a recorrente defende que foi violado o princípio *non bis in idem*, por isso que foi julgada duas vezes pelos mesmos factos.

É óbvio que não tem qualquer razão.

A recorrente foi julgada uma única vez.

A primeira decisão foi anulada, por acórdão deste STA, por violação dor art. 212º, n.º 1, al. b), do CPT, ou seja, e nas palavras do acórdão recorrido, porque é "insuprivelmente nula a decisão que não contenha a descrição sumária dos factos e indicação das normas violadas e punitivas".

Pois bem.

Nada impedia que fosse proferida uma nova decisão - como foi -, agora expurgada daquela nulidade, desde que, como no caso, não

tivesse ainda ocorrido a prescrição do procedimento contra-orde-nacional.

Decisão que o recorrente pode questionar, mas não com fundamento da violação do princípio *non bis in idem*.

Que manifestamente não ocorre.

Nem se diga, como o faz a recorrente, que, "por se tratar de nulidade insuprível, fica vedada à Administração a possibilidade de repetir o acto, pois, caso contrário, a nulidade apontada deixaria de ser insuprível".

Na verdade, prolatado o acórdão, com trânsito em julgado, que considerou nula a decisão, esta desapareceu, sendo proferida outra decisão, que é nova, e não repete o acto, pois a repeti-lo seria obviamente nula, pelas mesmas razões. Que nunca por violação do princípio *non bis in idem*.

Também por aqui o recorrente não pode lograr êxito na sua pretensão.

E que dizer da alegada inexistência de ordem para reformulação da sentença por parte do TT da 1ª Instância de Évora?

Pois bem.

Destes autos não é possível saber qual o trajecto deste processo após a prolação do acórdão deste STA que anulou a decisão administrativa. De qualquer modo, e mesmo que tivesse ocorrido a baixa do processo à competente autoridade administrativa, à revelia de um qualquer despacho a remeter o processo, mesmo assim, a autoridade fiscal, recebido o processo, estava habilitada a proferir uma nova decisão, como proferiu.

Nem podia proceder de outro modo.

Isso decorria da sua obrigação legal de decidir, e do recebimento do processo, em sequência de comando emitido por este STA.

Demais que a recorrente nem suscitou, como devia, esta questão perante o tribunal recorrido.

Também por aqui a recorrente não pode lograr êxito na sua pretensão.

Assim sendo, e falecendo toda a argumentação da recorrente para pôr em crise a sentença recorrida, esta é de manter.

Com a referência expressa que ao montante da coima fixada há que deduzir, como se disse, a importância já liquidada (Esc. 17.524\$00).

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

Lisboa, 18 de Fevereiro de 2004. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Vítor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 18 de Fevereiro de 2004.

Assunto:

Taxas sobre comercialização de produtos de saúde. CRP. Direito comunitário.

Doutrina que dimana da decisão:

Os tributos previstos no artigo 72.º da Lei n.º 3-B/2000, de 04.IV, são de qualificar como impostos, sendo que tal preceito não afronta o artigo 103.º, n.º 2, da Constituição e as mesmas imposições não são proibidas pelo artigo 33.º da 6.ª Directiva n.º 77/388/CEE, do Conselho, de 17.V.77, na redacção da Directiva n.º 91/680/CEE, do Conselho, de 16.XII.91.

Recurso n.º 1834/03-30. Recorrente: Johnson & Johnson, Lda; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

No presente recurso jurisdicional, interposto por Johnson & Johnson, Lda, com sede na Estrada Consiglieri Pedroso, 69-A, Queluz de Baixo, Barcarena, da sentença do 1.º Juízo do TT de 1.ª Instância de Lisboa de fls. 520-527, que julgou improcedente esta impugnação judicial, por si deduzida contra acto de autoliquidação da taxa incidente sobre a comercialização de produtos de saúde instituída pelo artigo 72.º da Lei n.º 3-B/2000, de 04.IV, relativo ao mês de Setembro de 2001, no valor de 4597,19 euros, decide-se, pelos fundamentos constantes do acórdão deste STA de 21 de Janeiro último, tirado no recurso n.º 1638/03-30 (que traduz jurisprudência reiterada e uniforme - cfr., *inter alia*, acs. de 04.VI p.p. - rec. 61/03-30 e de 09.VII p.p. - rec. 493/03-30; ainda, os de 15, 22 e 29 de Novembro p.p. - recs. 1063/03-30, 438/03-30, 1060/03-30 e 1061/03-30, respectivamente; - e do qual se anexa fotocópia) ⁽¹⁾, tendo sobremaneira em mente o estatuído no n.º 3 do artigo 8.º do Código Civil, ademais havendo neste e em tais processos identidade de partes e sendo coincidente, genericamente, o alegado respectivo, negar provimento ao recurso, confirmando-se a sentença recorrida - artigo 705.º do CPC, *a fortiori*.

Custas pela impugnante, com procuradoria de 60 %.

Lisboa, 18 de Fevereiro de 2004. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Almeida Lopes* — *Pimenta do Vale*.

Recurso n.º 1638/03-30, de 2 de Janeiro de 2004

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

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por Johnson & Johnson, Lda, da sentença do Tribunal Tributário de 1.ª instância de Lisboa, proferida em 11-06-03, que julgou improcedente a impugnação judicial pela mesma deduzida contra o acto de auto-liquidação da taxa incidente sobre a comercialização de produtos de saúde, relativa a Maio de 2000, no montante de 514.060\$00.

Fundamentou-se a decisão em que, estando embora em causa um imposto, não se verifica a respectiva indeterminabilidade nem a conseqüente violação dos princípios da legalidade e da tipicidade que

⁽¹⁾ Acórdão publicado neste *Apêndice*, na respectiva data.

enformam o sistema fiscal, nem o de reserva de lei formal, já que o artigo 72.º, n.º 3, da Lei n.º 3-B/00, de 04 de Abril, deve ser interpretado correctivamente, compreendendo-se a expressão «tendo por referência o respectivo preço de venda ao consumidor final», «pelo decalque de redacção da taxa sobre a comercialização de medicamentos», sendo, pois, irrelevante a dissonância já, aliás, significativa e posteriormente corrigida», «quer nas seguintes previsões de autorização dos sucessivos Orçamentos de Estado, quer quando finalmente foi emitido o D.L. n.º 312/2002, de 20 de Dezembro», ainda que se não possa ver aí qualquer fenómeno de interpretação autêntica; finalmente, também não há violação do direito comunitário - Directiva n.º 77/988/CEE, do Conselho, de 17-05-77, na redacção que lhe foi dada pela Directiva n.º 91/680/CEE, do Conselho, de 16-12-91 de acordo com a jurisprudência do TJCE, que cita, pois que não existe qualquer discriminação de nacionalidade dos sujeitos nas trocas internas ou intra - comunitárias, nem qualquer distinção de encargo que onera, de igual modo, os respectivos produtos.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

1. A denominada «taxa sobre comercialização de produtos de saúde» corresponde a um verdadeiro imposto, devendo como tal respeitar as exigências do princípio da legalidade em matéria de impostos, decorrentes do artigo 103.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa, designadamente, a respectiva criação, taxa e incidência deverão constar de lei formal.

2. O artigo 72.º da Lei n.º 3-B/2000, de 4 de Abril, que criou a «taxa sobre comercialização de produtos de saúde», é materialmente inconstitucional, uma vez que não define a base de incidência objectiva do imposto criado.

3. O conceito geral de preço de venda ao consumidor final dos produtos de saúde, no qual se baseia a incidência objectiva do imposto em causa, não é passível de ser concretizado pelos respectivos sujeitos passivos, no momento de efectuar a auto-liquidação do imposto, o que torna a sua base de incidência objectiva indeterminável.

4. Não existe qualquer elemento interpretativo relativo ao artigo 72.º da Lei n.º 3-B/2000 que permita sustentar a necessidade de uma interpretação correctiva do mesmo, no sentido de considerar que a sua base de incidência objectiva diria respeito às quantidades de produtos de saúde vendidas, ao preço de venda praticado pelos respectivos sujeitos passivos, e não ao preço de venda praticado perante o consumidor final, como expressamente resulta daquele preceito.

5. A redacção do n.º 3 do artigo 72.º da Lei n.º 3-B/2000, assentou no facto de o legislador, confessadamente inspirado na taxa de comercialização de medicamentos, ter «importado» o esquema de funcionamento desta última, sem se aperceber que, ao fazê-lo, estava a criar um imposto cuja base de incidência não é determinável pelos respectivos sujeitos passivos, dado não existir, no que respeita aos produtos de saúde, um regime de preços fixos que permita saber, a priori, o preço de venda ao consumidor final.

6. A incidência da «taxa sobre comercialização de produtos de saúde» foi propositadamente definida pelo legislador com base no preço de venda ao consumidor final, não tendo existido aqui qualquer lapso deste último.

7. O n.º 2 do artigo 9.º do Código Civil não permite que seja considerado pelo intérprete «o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso».

8. A mera referência ao preço de venda praticado pelos sujeitos passivos do tributo em causa efectuada na «Nota Justificativa» da criação deste último não pode fundar uma interpretação correctiva do artigo 72.º da Lei n.º 3-B/2000, já que não existe qualquer suporte, ainda que mínimo, no texto legal.

9. A Circular n.º 1/2000 do INFARMED, bem como o modelo de «Declaração de Vendas» estabelecido por despacho do Conselho de Administração deste Instituto, são inconstitucionais, por violação directa da reserva de lei formal prevista no artigo 103.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa.

10. O acto de autoliquidação da «taxa sobre comercialização de produtos de saúde» praticado pela Johnson é também inconstitucional, uma vez que se funda numa base de incidência inconstitucionalmente criada pelo Infarmed.

11. A Circular n.º 1/2000 do INFARMED nunca poderia arrogar-se o poder de, com eficácia externa, interpretar o artigo 72.º da Lei n.º 3-B/2000, sob pena de assim se violar o disposto no número 6 do artigo 112.º da CRP.

12. A «taxa sobre comercialização de produtos de saúde» consubstancia um imposto sobre o volume de negócios, nessa medida violando o disposto no artigo 33.º da Directiva n.º 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio de 1977, na redacção que lhe foi dada pela Directiva n.º 91/680/CEE, do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991.

13. A expressão «tendo por referência o preço de venda ao consumidor final» não surge de forma subordinada, como mero limite, no texto do n.º 3 do artigo 72.º da Lei n.º 3-B/2000, mas antes como a própria definição da base de incidência objectiva do imposto, já que o que se afirma é que esta última corresponde à aplicação da taxa estabelecida sobre o volume de vendas dos sujeitos passivos, calculado por referência, não ao preço por estes praticado, mas antes ao preço de venda ao consumidor.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Ex.º magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, perante a jurisprudência uniforme do S.T.A., que cita: «Justificando-se a sua confirmação pela excelência da argumentação e pela necessidade de observância do princípio da interpretação e aplicação uniforme do direito em casos que mereçam tratamento análogo.»

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

Em sede factual vem apurado que:

1 - A impugnante liquidou e fez entrega de 514.060\$00, por depósito a favor do INFARMED, dentro da data limite de pagamento de 20/08/2000, a título de «taxa sobre a comercialização dos produtos de saúde» prevista no artigo 72.º da Lei 3-B/2000, de 04/04 (OE 2000), com referência ao mês de Maio de 2000 (cfr. docs. juntos com a p. i.).

2 - A dita taxa, a que estão sujeitos os produtores e importadores, ou seus representantes, de produtos farmacêuticos homeopáticos, dispositivos médicos não activos e dispositivos médicos para diagnóstico *in vitro* (0,4%), cosméticos e produtos de higiene corporal (0,2%), é destinada ao sistema de garantia da qualidade e segurança de utilização daqueles produtos, à realização de estudos de impacto social e acções de formação para os agentes de saúde e consumidores, a realizar pelo INFARMED - artigo 72.º da Lei 3-B/2000, de 04/04 (OE 2000).

3 - O INFARMED emitiu a Circular n.º 1/2000, de 10/5/2000, com o seguinte teor (cfr. doc. junto com a p. i):

«Assunto. — Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde

Com o objectivo de melhor apoiar o preenchimento dos formulários oportunamente dirigidos a V. Ex.ª, facultamos os seguintes esclarecimentos adicionais sobre o assunto epigrafiado:

1. A taxa sobre a comercialização de produtos de saúde é devida pela entidade responsável pela colocação dos produtos no mercado nacional, que só em casos excepcionais será a entidade que vende ao consumidor/utilizador final.

2. A taxa é, pois, devida uma única vez, no circuito de comercialização do mesmo produto.

3. A taxa incide sobre vendas efectuadas a partir de 1 de Janeiro de 2000.

4. Os produtos abrangidos pela taxa encontram-se previstos nos seguintes diplomas:

Cosméticos e produtos de higiene corporal: Dec-Lei n.º 296/98, artigo 2.º, de 25/09;

Dispositivos Médicos Não Activos: Dec-Lei n.º 273/95, de 23/10;

Dispositivos Médicos para Diagnóstico *in vitro*: Dec-Lei n.º 306/97, artigo 2.º, de 11/11;

Produtos Farmacêuticos Homeopáticos: Dec-Lei n.º 94/95, artigo 4.º, de 9/05.

5. A taxa não incide sobre produtos exportados.

(...)

4 - O mesmo Instituto comunicou por diversas vezes qual o modelo de Declaração de Vendas e Guia de Depósitos (cfr. docs. de fls. 23 e segs. e docs. junto com a p. i).

5 - E expressou o entendimento de que os responsáveis económicos sujeitos ao pagamento da denominada taxa ficavam obrigados a liquidar com base no respectivo volume de vendas, apenas em casos excepcionais se atendendo ao preço de venda do consumidor final (cfr. docs. de fls. 23 e segs.).

6 - A liquidação assim feita obedeceu à Circular n.º 1/2000, de 10/5, emitida pelo INFARMED, e seu modelo de «Declaração de Vendas», e com base no respectivo volume de vendas (cfr. docs. juntos com a p. i.).

Vejamos, pois:

O conceito de taxa tem sido alvo de larga explanação doutrinal e jurisprudencial, podendo hoje terem-se por definidos, com suficiente base dogmática, os seus elementos essenciais.

Assim, Teixeira Ribeiro, define-a «como a quantia coactivamente paga pela utilização individualizada de bens semi-públicos, ou como o preço autoritariamente fixado por tal utilização» - cfr. *RLJ* 117-294.

E o parecer da P. G. Rep. de 15/Dez/91 in *D. Rep.*, II de 04-06-93, reproduzindo o parecer n.º 64/80, tal como o Ac. deste Tribunal, de 10/Fev/83 in *Acad. Dou.* 257-579, sustentam ser a taxa «o preço autoritariamente estabelecido, pago pela utilização individual de bens semi-públicos, tendo a sua contrapartida uma actividade do Estado ou de outro ente público, especialmente dirigida ao obrigado ao pagamento».

Para Alberto Xavier, *Manual de Direito Fiscal*, pág. 42/43, as taxas individualizam-se «no terreno mais vasto dos tributos, por revestirem carácter sinalagmático, não unilateral, o qual, por seu turno, deriva funcionalmente da natureza do acto constitutivo das obrigações em

que se traduzem e que consiste ou na prestação de uma actividade pública ou na utilização de bens do domínio público, ou na remoção de um limite jurídico à actividade dos particulares».

Para Sousa Franco, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, págs. 491 e segs., «a taxa é uma prestação tributária (ou tributo) que pressupõe ou dá origem a uma contra-prestação específica, resultante de uma relação concreta (que pode ser ou não de benefício) entre um contribuinte e um bem ou serviço público, isto é, trata-se de uma receita pública ligada a relações normalmente de utilidade, entre quem é obrigado a pagá-la e um serviço ou bem público».

Assim, temos como elementos essenciais do conceito de taxa: prestação pecuniária imposta coactiva ou autoritariamente; pelo Estado ou outro ente público; sem carácter sancionatório; utilização individualizada pelo contribuinte, solicitada ou não; de bens públicos ou semi-públicos; com contrapartida numa actividade do credor especialmente dirigida ao mesmo contribuinte.

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

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

Ora, nos termos do preâmbulo do Dec-Lei 455/99, de 18Nov, que regula a orgânica e funcionamento do Infarmed, a criação do instituto procurou responder às necessidades «de assegurar um elevado nível de protecção da saúde pública em matéria de medicamentos e produtos de saúde e de desenvolver a informação ao público» bem como «reforçar as regras e o controlo dos produtos sanitários que passarão a designar-se por produtos de saúde, em termos de protecção de saúde pública».

Pelo que o seu artigo 6.º lhe atribuiu, como refere a impugnante, «a prossecução de atribuições nos domínios de avaliação, autorização, disciplina, inspecção e controlo da produção, distribuição, comercialização e utilização de medicamentos de uso humano e veterinários, incluindo os medicamentos à base de plantas e homeopáticos, e de produtos de saúde, nos termos da respectiva legislação específica, incumbindo-lhe especialmente, entre outras actividades - seu n.º 3:

al. a) contribuir para a formulação da política geral de saúde, designadamente na definição e execução de políticas de produtos de saúde.

(...)

al. c) garantir a qualidade dos produtos de saúde.

al. e) assegurar o acesso dos profissionais de saúde e dos consumidores às informações necessárias à utilização racional dos produtos de saúde.

al. f) assegurar sistemas de vigilância dos produtos de saúde.

Por sua vez, o n.º 1 do artigo 72.º da Lei 3-B/2000 que criou a taxa em causa, refere destinar-se a mesma «ao sistema de garantia da qualidade e segurança de utilização daqueles produtos, à realização de estudos de impacte social e acções de formação para os agentes de saúde e consumidor, a realizar pelo INFARMED».

Trata-se, assim, fundamentalmente, de concretizar a protecção da saúde pública, defendendo-a e promovendo-a, nos termos constitucionais -art. 64.º-, o que passa nomeadamente por assegurar a garantia de que os produtos de saúde se encontram conformes às exigências legais.

Assim, os seus beneficiários directos não são os respectivos importadores ou produtores mas os cidadãos utentes ou consumidores ou, reproduzindo os dizeres da impugnante, ora recorrida, «a comunidade» - beneficiária directa do sistema.

Pelo que não pode afirmar-se a existência de uma vantagem específica para o devedor individualmente considerado, surgida da correspondente actividade pública e, assim, da contraprestação de um serviço prestado com vantagens imediatas para os a ela sujeitos.

Pelo contrário, está-se perante uma forma de financiar uma actividade do Estado vocacionada para a satisfação de necessidades públicas em geral: garantia da qualidade e segurança de utilização dos respectivos produtos e realização dos ditos estudos e acções de formação.

Não se verificando, pois, no caso os referidos elementos definidores da taxa, nomeadamente a predita relação bilateral ou sinalagmática, a correspectividade entre as duas prestações: a paga pelo utente do serviço público e a prestada pelo Infarmed.

Por outro lado, não pode ver-se, no tributo em causa, uma qualquer remoção, por parte do Instituto, de um obstáculo jurídico à actividade da Johnson - cfr. artigo 44.º, n.º 2, da LGT.

Tal modalidade é própria das chamadas autorizações e licenças, o que não é patentemente o caso - cfr. Casalta Nabais, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, pág. 260:

“No concernente às taxas devidas por licenças ... apenas estamos perante taxas quando o limite ou obstáculo levantado à actividade dos particulares, por cujo acto administrativo de remoção se cobra a respectiva taxa, constitua um limite ou obstáculo substantivo, atinente sobretudo à concretização e realização prática da liberdade individual e à sua articulação com os interesses públicos de ordem geral» pág. 262/3.

Ora o tributo em causa é de pagamento mensal, não antecedendo sequer o exercício da actividade.

Nada tendo, assim, a ver com qualquer autorização para a impugnante exercer a sua actividade.

Pelo que a imposição em causa é de qualificar como um imposto ou, ao menos, como um, tributo que, dada a sua natureza, há-de ter um tratamento constitucional semelhante.

Cfr., aliás, em situação algo idêntica e, por todos, os Acórdãos TC de 16Fev00 in *Acórdão do Tribunal Constitucional*, vol. 46.º, págs. 21 e segts. e do STA de 24/11/99, Rec. 18.911, 28/04/99, Rec. 18.911, 28/4/99, Rec. 21.843 e 24/3/99, Rec. 21.649.

Está, assim, sujeita ao disposto no artigo 103.º, n.º 2, da Constituição, devendo a lei delimitar, nomeadamente, a respectiva incidência, em termos da sua determinabilidade, assegurando aos interessados um suficiente grau de densificação - cfr., Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 2.ª edição, pág. 142.

Ora, o n.º 3 do referido artigo 72.º dispõe que «a taxa incide sobre o volume de vendas de cada produto, tendo por referência o respectivo preço de venda ao consumidor final ...e sendo o seu valor pago mensalmente com base nas declarações de vendas mensais, nos termos e com os elementos a definir pelo mesmo Instituto».

Assim, a incidência real concretiza-se «no volume de vendas» de cada produto e o seu valor é pago mensalmente com base nas respectivas, «vendas mensais».

Certo que deve ter por referência, «o preço de venda ao consumidor final», mas tal aparece apenas de modo subordinado, de um mero «valor de referência limite».

Se se quisesse erigir como factor de incidência real o preço de venda ao consumidor final, a lei não se teria referido ao volume de vendas e às respectivas declarações de venda.

Pelo que a dita circular e o impresso «declaração de vendas» surgem como mero regulamento executivo e instrumental.

A parte final do dito inciso normativo refere-se apenas ao pagamento do tributo, cujos termos e elementos serão definidos pelo Instituto, a entidade credora: nenhum elemento de incidência resta, pois, para o Regulamento.

Quanto à violação do direito comunitário: artigo 33.º da Directiva n.º 77/388/CEE, do Conselho, de 17Mai77, na redacção da Directiva n.º 91/680/CEE, do Conselho, de 16Dez91- Tal directiva impede a manutenção ou a introdução, por um estado membro, de encargos com as características de impostos sobre o volume de negócios.

Dispõe aquele normativo:

“Salvo o disposto noutras normas comunitárias, designadamente nas disposições comunitárias em vigor relativas ao regime geral da detenção, circulação e controlo dos produtos sujeitos a impostos especiais sobre o consumo, as disposições da presente directiva não impedem que um estado membro mantenha ou introduza impostos sobre os contratos de seguros, sobre jogos ou apostas, sobre consumos especiais, direitos de registo e, em geral, todos os impostos, direitos e taxas que não tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios, desde que esses impostos, direitos e taxas não dêem origem, nas trocas comerciais entre Estados membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira.»

O ponto foi já objecto de jurisprudência vária do TJCE, esclarecendo que tal disposição proíbe os Estados-Membros de instituírem ou de manterem impostos, direitos e taxas que tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios, pelo facto de onerarem a circulação de bens e dos serviços de modo comparável ao do IVA, comprometendo o funcionamento do sistema comum deste último, o que acontece quando tais tributos apresentarem as características essenciais do IVA: aplicação genérica às transacções que tenham por objecto bens ou serviços; proporcionalidade em relação ao preço dos mesmos; cobrança em cada fase do respectivo processo de produção e distribuição; aplicação ao seu valor acrescentado, «sendo um imposto devido por ocasião de uma transacção calculado após dedução do imposto pago no momento da transacção anterior».

Cfr., por todos, os Acórdãos de 17/Set/97, Proc. C-28/96 - Fricarnes, SA, e Proc. C. 347/95 - UCAL; de 26/6/97, Careda, S.A, in *Colectânea de Jurisprudência*, I, pág. 3734 e de 13/03/97 - Solisnor, SA, in cit., I, pág. 5053.

Ora, a imposição em causa não possui nenhuma das referidas características: não se aplica de maneira geral, mas apenas a certos produtos (de saúde); não é proporcional ao respectivo preço; não é cobrada em cada fase do processo de produção e distribuição, mas apenas sobre o volume de vendas dos produtores e importadores; finalmente, não é aplicável ao valor acrescentado dos produtos.

Assim, nos termos da mesma jurisprudência, é permitido aos Estados-Membros cumular o IVA com impostos, direitos ou taxas diferentes dos impostos sobre o volume de negócios - cf. o Ac 13/07/89, Procs. 93 e 94/88 in *Colecção* pág. 2671 - WisselinK - e de 8/7/86 Proc. 73/85 in *Colecção* pág. 2219, Kerrutt - e de 27/11/95 - Proc.º 295/94 in *Colecção* págs. 3759 - Rousseau Wilmot.

Pelo que se não mostra violado o dito artigo 33.º

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

Custas pela recorrente, com procuradoria de 60%.

Lisboa, 21 de Janeiro de 2004. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 18 de Fevereiro de 2004.

Recurso n.º 1840/03-30; Recorrente: Imolisboa-Projectos Imobiliários, S.A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.ºmº Juiz Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

Nestes autos de recurso jurisdicional, em que à recorrente Imolisboa-Projectos Imobiliários, SA, e recorrida a Fazenda Pública, fazendo apelo ao disposto nos arts. 713º, nº 5, e 726º do C.P. Civil, pelos fundamentos constantes da decisão recorrida, a qual, de resto se insere na jurisprudência deste S.T.A., acorda-se em negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente.

Procuradoria: 50%.

Notifique com cópia dos acórdãos deste S.T.A. de 28/5/03, rec. 717/03-30, e 26/3/03, rec. 1919/02-30.

Lisboa, 18 de Fevereiro de 2004. — *Fonseca Limão* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 18 de Fevereiro de 2004.

Recurso n.º 1841/03-30. Recorrente: Interfamília V, SGPS, SA; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.ºmº Juiz Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

Nestes autos de acção para o reconhecimento de direito ou interesse legítimo, em que é recorrente Interfamílias V, S.G.P.S., tendo presente o disposto nos arts. 713º, nº 5, e 726º do C.P. Civil, pelos fundamentos constantes da sentença recorrida, que, de resto, se inserem na jurisprudência deste S.T.A., acorda-se em negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente.

Procuradoria: 50%.

Notifique com cópia do Ac. deste S.T.A. de 4/6/03, rec. 775/03-30.

Lisboa, 18 de Fevereiro de 2004. — *Fonseca Limão* (relator) — *António Pimpão* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 18 de Fevereiro de 2004.

Assunto:

Contribuição autárquica. Oposição. Indeferimento liminar.

Doutrina que dimana da decisão:

Invocando a oponente não ser em 31 de Dezembro do ano a que respeita a contribuição proprietária de algumas das fracções por ter celebrado contrato de compra e venda e não ser possuidora de outras por ter celebrado contrato-promessa de compra e venda, não pode indeferir-se liminarmente a oposição por não ser manifesta a sua improcedência.

Recurso n.º1910/03-30. GrãoPará Agroman-Sociedade Imobiliária, S.A.; Recorrida; Fazenda Pública; Relator: Exm.º Conselheiro Dr. Vítor Meira.

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

”Grão-Pará Agroman-sociedade Imobiliária, S.A.” deduziu no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa oposição à execução contra si instaurada para pagamento das liquidações de Contribuição Autárquica relativa aos anos de 1992 a 1996, invocando a sua ilegitimidade por não ser em 31 de Dezembro dos diversos anos em causa proprietária dessas fracções autónomas, nem deter a posse das mesmas.

Pelo Mº Juiz daquele Tribunal foi rejeitada liminarmente a oposição, nos termos do artigo 209º do Código de Procedimento e Processo Tributário, por a ilegalidade da liquidação, consubstanciada em erro na determinação do sujeito passivo, não constituir fundamento de oposição.

Não se conformando com tal decisão recorreu a oponente para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a anulação do despacho recorrido e o recebimento da oposição, formulando as seguintes conclusões:

1. A recorrente foi notificada para a execução fiscal por Contribuição Autárquica dos anos de 1992 a 1999 na importância de € 647.644,53 que recai sobre diversas fracções autónomas do prédio inscrito na matriz predial urbana da freguesia do Santíssimo Sacramento sob o artigo 188º;

2. A recorrente opôs-se à execução nos termos da al. b) do nº 1 do artigo 204º C.P.P.T com fundamento na ilegitimidade da pessoa citada, por já não lhe pertencerem diversas fracções em 31 de Dezembro de cada um dos anos de 1992 a 1999;

3. Por duto despacho de fls...., o Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa rejeitou liminarmente a oposição apresentada argumentando que a al. b) do nº 1 do artigo 204º do C.P.P.T. não se aplica à contribuição autárquica;

4. Porém, na esteira da doutrina e jurisprudência dominantes, salvo o devido respeito, entende a recorrente que a ilegitimidade da pessoa citada prevista na al. b) do nº 1 do artº 204º C.P.P.T. se aplica à contribuição autárquica;

5. A rejeição liminar da oposição não foi devidamente fundamentada nos termos do artigo 209.º do C.P.P.T., não se verificando, contudo, no caso concreto fundamento para rejeição liminar quer nos termos de qualquer uma das alíneas do artigo 209.º do C.P.P.T., conforme se expôs;

6. Ora, como se pode verificar pela inúmera jurisprudência existente da qual alguma citamos nas presentes alegações, é passível de discussão se a al. b) do artigo 209.º do C.P.P.T. se aplica à contribuição autárquica, não sendo por isso admissível rejeitar liminarmente a oposição com tal fundamento;

7. Um dos tipos de ilegitimidade que cabe na previsão do artº 204, nº 1, al. b) do C.P.P.T. é a decorrente do facto de a pessoa citada não ter sido o possuidor dos bens que originaram a dívida exequenda no período a que ela respeita.

8. A situação de facto integradora da ilegitimidade nestes casos é a falta de posse dos bens no período a que respeita a dívida exequenda;

9. Pelo que, esta ilegitimidade se verifica em relação aos tributos incidentes sobre a posse, fruição ou propriedade dos bens, como é o caso da Contribuição Autárquica, independentemente de o executado ainda figurar na matriz predial como titular do bem.

10. A situação de ilegitimidade prevista na al. b) do nº 1 do artº 204 do C.P.P.T. está directamente relacionada com a reversão da execução contra possuidores, fruidores e proprietários, prevista no artº 158º do C.P.P.T.;

11. A reversão da execução prevista neste artigo 158º do C.P.P.T. pode ser consequência da oposição à execução deduzida com base na ilegitimidade nos termos da al. b) do nº 1 do artº 286º do C.P.P.T., por não ser o executado o responsável pelo pagamento da contribuição autárquica que originou essa execução;

12. Ora, desde a vigência do Código de Processo das Contribuições e Impostos que se consagra a mesma solução legislativa quanto à oposição à execução baseado em ilegitimidade da pessoa citada;

13. A doutrina sempre tem sido unânime em considerar que a oposição à execução baseada em ilegitimidade de pessoa citada se aplica claramente à contribuição autárquica;

14. Também a jurisprudência tem sido unânime em considerar que a Contribuição Autárquica se integra no fundamento à oposição prevista na actual al. b) do nº 1 do artigo 204º do C.P.P.T.;

15. Com efeito a contribuição autárquica é um tributo incidente sobre o uso ou fruição dos bens, devida pelo proprietário do prédio em 31 de Dezembro do ano a que a mesma respeitar;

16. Se a pessoa citada não tiver sido possuidora dos bens que originaram o tributo no período a que respeita a dívida exequenda, tal é fundamento de oposição à execução nos termos da al. b) do nº 1 do artigo 204º do C.P.P.T. e não nos termos da al. g) do mesmo artigo, como se afirma no douto despacho recorrido.

Não houve contra-alegações.

Pelo Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do provimento do recurso por erro de interpretação das normas constantes do artigo 209º, nº 1, als. b) e c), do Código de Procedimento e Processo Tributário, porquanto, tendo a oponente alegado não ser proprietária nem possuidora das fracções em 31 de

Dezembro de cada um dos anos, estar o pedido formulado longe da manifesta improcedência que autorize a rejeição liminar. Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

Não está em causa no presente recurso apreciar da validade das razões invocadas pela recorrente para sustentar a sua ilegitimidade como fundamento de oposição. Apenas cumprirá apreciar se a ilegitimidade invocada justifica um indeferimento liminar por ser manifesta a improcedência do pedido nos termos formulados.

O Mº Juiz recorrido assentou a sua decisão na consideração de que a ilegitimidade por não ser o possuidor dos bens que originaram o tributo, prevista na alínea b) do nº 1 do artigo 204º do Código de Procedimento e Processo Tributário, não se aplica à contribuição autárquica, que não é um tributo sobre o rendimento dos prédios mas sim sobre o património, não relevando em sede de legitimidade para a execução mas como ilegalidade do acto de liquidação por erro na determinação do sujeito passivo, a qual não constitui fundamento de oposição.

Nos termos do artigo 1º do CCA a contribuição autárquica é um imposto municipal que incide sobre o valor tributável dos prédios situados no território de cada município. Tal contribuição, nos termos do artigo 18º do CCA, é liquidada anualmente aos sujeitos passivos constantes das matrizes em 31 de Dezembro do ano a que a mesma respeita.

Prescreve a alínea b) do nº 1 do artigo 204º do Código de Procedimento e Processo Tributário que a oposição pode ter por fundamento a ilegitimidade da pessoa citada por:

- não ser o próprio devedor que figura no título ou seu sucessor;
- figurando no título, não ter sido durante o período a que respeita a dívida exequenda o possuidor dos bens que a originaram;
- não figurar no título e não ser responsável pelo pagamento da dívida.

Não sendo alegado qualquer dos fundamentos admitidos no nº1 do artigo 204º do Código de Procedimento e Processo Tributário ou sendo manifesta a improcedência, deverá o juiz rejeitar logo a oposição, nos termos do artigo 209º do Código de Procedimento e Processo Tributário. Mas tal só deverá acontecer quando for evidente e indiscutível em termos de razoabilidade que deverá ser essa a decisão. Será esse o caso dos autos?

Como se vê da petição a oponente invoca dois tipos de razões para afirmar a sua ilegitimidade: não ser proprietária por ter celebrado contratos de compra e venda relativamente a algumas fracções e não ter a posse por ter celebrado contratos-promessa de compra e venda relativamente a outras fracções.

Sendo diversas as duas situações equacionadas e tendo elas tratamento diferente relativamente à contribuição autárquica que, como dissemos, é liquidada ao proprietário, não podia o M.^{mo} Juiz indeferir liminarmente a oposição por não ser manifesta a sua improcedência, podendo o conhecimento do erro na identidade da pessoa que deva ser responsabilizada pelo pagamento ser invocado em oposição à execução fiscal deduzida pelo executado originário (cfr. Jorge de Sousa, *Código de Procedimento e Processo Tributário anotado*, 4ª edição, fls. 719).

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em revogar o despacho recorrido

que deverá ser substituído por outro que receba a oposição, se outro motivo de indeferimento não ocorrer.

Sem custas.

Lisboa, 18 de Fevereiro de 2004. — *Vitor Meira* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 3 de Março de 2004.

Assunto:

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

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal de Administrativo, nos recursos interpostos directamente das decisões dos TT de 1ª Instância, apenas tem competência para conhecer de matéria de direito [cfr. arts.ºs 21º, n.º 4, 32º, n.º 1, al. b), e 41º, n.º 1, al. a), do ETAF e 280º, n.º 1 do CPPT].*
- 2 — *Se, nas conclusões das suas alegações, o recorrente invocar matéria de facto que não só contraria, mas também não foi levada em consideração na decisão recorrida, é aquela Secção incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso, sendo competente o Tribunal Central Administrativo.*

Recurso n.º 1171/03-30. Recorrente: Armando Silva Laranjeiro; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Cons.º. Dr. Pimenta do Vale.

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

1 - Armando da Silva Laranjeiro, residente na Rua 5 de Outubro, Portela das Cruzes, S.Mamede, não se conformando com a sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Leiria que julgou improcedente a impugnação judicial deduzida contra o acto de liquidação de IRS, relativo ao ano de 2001, no valor de 1.025,96 euros, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

a) A Douta Sentença deu como provado que o impugnante recebeu da "CRAM de Normandie" em 28 de Maio de 2001, os valores melhor referidos nos autos, mas referentes aos anos de 1996, 1997, 1998, 1999, 2000 e 2001.

b) O impugnante baseou a sua impugnação nas disposições contidas nos artigos 24º, 51º e 65º, n.º 1, al. a), do Código do IRS.

c) Contrariamente ao que se diz na Douta Sentença, tais disposições, com excepção do artigo 51º, não foram alteradas nem expressamente revogadas pela revisão operada pela Lei 30-G/2000, de 29 de Dezembro, pelo que, salvo melhor opinião, tais disposições mantinham-

-se, aquando, não só, da emissão da nota de liquidação, mas também, aquando, a impugnação efectuada.

d) O Legislador não pode proceder a alterações ou revogações tácitas em matérias tão delicadas como sejam os Direitos, Liberdades e Garantias, e o como são também as matérias tributárias, sob pena de colisão com os princípios da protecção da confiança dos cidadãos, e da segurança e certeza jurídica, tutelados pelo princípio do Estado de Direito Democrático, consagrado no artigo 2º, da CRP.

e) A haver alterações ou revogações às Leis Tributárias, só podem as mesmas serem expressas, sob pena de violação das normas constitucionais, e de desresponsabilização do "Estado Legislador", bem como a violação dos princípios da proporcionalidade e da protecção da confiança.

f) Mesmo que assim se não entenda, sendo os rendimentos comprovadamente produzidos em anos anteriores, (1996 a 2001), deveria Administração Fiscal aplicar o princípio mais favorável ao contribuinte, evitando também, a aplicação retroactiva da nova redacção do artigo 74º do CIRS operada pela Lei 85/2001, de 04 de Agosto.

g) Sendo a declaração de rendimentos referente ao ano de 2001, mas os rendimentos referentes aos anos de 1996 a 2001, não faz sentido que a Fazenda Pública, ao arrepio dos mais elementares direitos que assistem a um qualquer contribuinte, aplique não só para o passado a referida norma, como ainda, venha a tributar rendimentos de 1996 a 2001 inferiores todos eles, ao salário mínimo nacional anual, naqueles períodos.

h) Se o contribuinte tivesse recebido, ano a ano, aqueles valores, isoladamente, desde 1996, não teria de pagar qualquer imposto. A ser assim não pode o contribuinte ser penalizado duas vezes, primeiro pelos atrasos na finalização dos processos de atribuição de pensões, segundo, pelas alterações legislativas menos favoráveis ao contribuinte, aplicadas, ainda por cima, retroactivamente, a rendimentos, leia-se também direitos, muito anteriores, às novas normas.

I) A redacção dada ao artigo 74º do CIRS, pela Lei 85/2001, de 04 de Agosto, ao pretender produzir efeitos retroactivos, e ao ser aplicada a rendimentos anteriores à sua entrada em vigor, viola, descaradamente a Constituição da República Portuguesa, (CRP) nomeadamente os artigos 18º, n.º 3, e 103º, n.º 3, o que, desde já se invoca para os devidos e legais efeitos e com as legais consequências.

j) Dispõe o referido artigo 103º, n.º 3, da CRP, que, "ninguém pode ser obrigado a pagar impostos ... que tenham natureza retroactiva..." (sublinhado nosso).

l) No caso em apreço a aplicação retroactiva do artigo 74º do CIRS, com a redacção dada pela Lei 85/2001, de 04 de Agosto, aos rendimentos produzidos nos anos de 1996 a 2001, afecta de forma inadmissível e arbitraria os Direitos e expectativas fundadas do contribuinte, ora recorrente, violando claramente o princípio da confiança insito na ideia de Estado de Direito Democrático.

m) O artigo 74º do CIRS com a redacção dada pela referida Lei, é por todo o exposto incompatível com o texto Constitucional sendo por isso, clara e inequivocamente inconstitucional.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Ex.º Procurador-Geral-Adjunto emitiu duto parecer suscitando a questão prévia da incompetência, em razão da hierarquia, deste STA para conhecer do recurso, uma vez que, nas conclusões g) e h) das suas alegações, a recorrente "afirma factos que o M.º Juiz

a quo não estabeleceu, nem, por qualquer forma, levou em consideração na sentença recorrida”.

Desta questão prévia foram notificadas as partes (art.º 704º do CPC), respondendo apenas o recorrente nos termos que constam de fls. 53 e que aqui damos por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais, para concluir requerendo a remessa dos autos ao Tribunal que for julgado competente caso este Supremo Tribunal não venha a acolher os argumentos por si ali invocados.

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

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

1. No dia 15 de Março de 2002, o impugnante apresentou a declaração mod. 3 de IRS, referente ao ano de 2001, acompanhada do anexo J, nos termos que constam de fls. 4 e segs. cujo conteúdo aqui se dá por integralmente reproduzido.

2. O impugnante recebeu de “Cram de Normandie”, em 28/5/2001, a totalidade do que consta de fls. 5, mas referente aos anos de 1996, 1997, 1998, 1999, 2000 e 2001 (fls. 5 cujo conteúdo se dá por reproduzido).

3. Na sequência da auto declaração, a Administração Fiscal emitiu a nota de liquidação que consta de fls. 7 apurando um imposto a pagar no montante de 1025,96.

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

Para determinação da competência hierárquica à face do preceituado nos arts. 31º, nº 1, al. b), e 41º, nº 1, al. a), do ETAF e 280º, nº 1 do CPPT, o que é relevante é que o recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

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

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

Nestas condições, o que há a fazer para decidir a questão da competência hierárquica, é apenas verificar se o recorrente pede a alteração da matéria de facto ou invoca factos que não vêm dados como provados: se o faz, o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito e fica, desde logo, definida a competência do Tribunal Central Administrativo, independentemente da eventualidade de, por fim, este Tribunal, então já julgado competente vir a concluir que a discordância sobre a matéria fáctica ou os factos não provados alegados são irrelevantes para a decisão do recurso,

à face da posição de direito que entende adequado (neste sentido, Ac. do STA de 17/2/99, in rec. nº 22.470).

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

«g) Sendo a declaração de rendimentos referente ao ano de 2001, mas os rendimentos referentes aos anos de 1996 a 2001, não faz sentido que a Fazenda Pública, ao arrepio dos mais elementares direitos que assistem a um qualquer contribuinte, aplique não só para o passado a referida norma, como ainda, venha a tributar rendimentos de 1996 a 2001, inferiores todos eles, ao salário mínimo nacional anual, naqueles períodos.

h) Se o contribuinte tivesse recebido, ano a ano, aqueles valores, isoladamente, desde 1996, não teria de pagar qualquer imposto. A ser assim não pode o contribuinte ser penalizado duas vezes, primeiro pelos atrasos na finalização dos processos de atribuição de pensões, segundo, pelas alterações legislativas menos favoráveis ao contribuinte, aplicadas, ainda por cima, retroactivamente, a rendimentos, leia-se também direitos, muito anteriores, às novas normas...»

Ora, tais factos não foram levados ao elenco probatório, nem tão pouco foram tidos em consideração na sentença recorrida.

Assim, o teor de tais conclusões não oferece dúvidas de que o recorrente não cingiu a sua divergência com a decisão *a quo* à interpretação e aplicação da lei, uma vez que nela se questiona a matéria de facto fixada no probatório da sentença recorrida, pelo que o mesmo não versa apenas matéria de direito.

Assim, deve entender-se que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, pelo que o Supremo Tribunal Administrativo é hierárquicamente incompetente para o seu conhecimento [cfr. arts. 21º, nº 4, 32º, nº 1, al. b), e 41º, nº 1, al. a), do ETAF na anterior redacção e 280º, nº 1, do CPPT].

5 - Termos em que se acorda em declarar esta Secção do STA incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso, sendo competente para o efeito o Tribunal Central Administrativo do Sul (Secção do Contencioso Tributário) (cfr. artº 18º, nº 3, do CPPT).

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

— Lisboa, 3 de Março de 2004. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 3 de Março de 2004.

Recurso nº 1210/02-30. Recorrentes: Câmara Municipal da Póvoa de Varzim e Incons - Indústria de Construção, Lda; Recorridos: os mesmos; Relator: Ex.º Juiz Consº Dr. Pimenta do Vale.

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

1 - Incons - Indústria de Construção, Lda. -, veio arguir a nulidade do acórdão deste STA, de fls. 307 a 312, por violação do disposto

no artº 668º, nº 1, als. b) e d), última parte do CPC, com os fundamentos que, a seguir e resumidamente, se transcrevem:

- O acórdão ao negar provimento ao recurso adoptou, sem qualquer outro desenvolvimento, a jurisprudência do Tribunal Constitucional nesta matéria, que sustenta que a contraprestação específica (realização de infra-estruturas urbanísticas), como elemento essencial da natureza bilateral das taxas, possa ser realizada no futuro, acrescentando que essa realização deve ser efectuada "em prazo razoável", é o que resulta, por exemplo do Acórdão nº 410/00, de 03.10.2000. Não conhecendo do prazo que, em concreto, é lícito exigir, para a realização das referidas infra-estruturas urbanísticas uma vez que apenas apreciou a constitucionalidade do referido regulamento, na sua vertente normativa, testando-o na sua característica de bilateralidade.

- O Tribunal Constitucional não podia conhecer da eventual ilegalidade do acto administrativo de liquidação em análise, pois esta não passa, no nosso sistema jurisdicional, de uma questão de estrita justiça administrativa, na especialidade de justiça tributária e desta questão apenas podia conhecer o TT de 1ª Instância do Porto e, em via de recurso, o TCA e o STA.

- O acórdão anulando, ao fundamentar a sua decisão, invoca apenas que as infra-estruturas urbanísticas, como contrapartida específica da taxa, embora não tenham sido realizadas no momento da liquidação da taxa, podem ser realizadas no futuro, sem contudo o balizar, isto é, sem referir qual é, no seu entender, o tal "prazo razoável" para esse efeito, sendo que tal matéria é da estrita competência do Tribunal Administrativo, pois se a matéria de facto fosse insuficiente para se pronunciar poderia - e deveria - mandar baixar o processo para ampliação de tal matéria.

- Ao não fixar o tal "prazo razoável", está a partir-se de um pressuposto de programação tal dilatado, tão fluido, que constitui mesmo mera programação *ad aeternum*, o que desvirtua a bilateralidade inerente ao conceito de taxa.

- Tal omissão viola também frontalmente a garantia do recurso contencioso de anulação que é um direito fundamental, contemplado no artigo 268º da C.R.P., que após a revisão constitucional de 1997, se conjuga com o princípio da tutela jurisdicional efectiva de direitos fundamentais, consagrado no artigo 17º, com vinculação e força jurídica directa afirmado no artigo 18º, da mesma Constituição.

- Se fosse admissível que o município pudesse demonstrar, quando lhe apetecesse, a realização de infra-estruturas urbanísticas conexiionadas com a construção da impugnante, ficaria eliminada a possibilidade de acesso à justiça administrativa, violando-se o princípio de obtenção de uma justiça célere e equitativa consagrado no artigo 20º, nº 4, da C.R.P. e artigo 6º da Declaração Europeia dos Direitos do Homem.

- A liquidação da presente taxa de urbanização foi efectuada em 18/11/92 (ou seja, há mais de 10 anos...), o que corresponde a um período de tempo muito superior ao "programa de governo autárquico" de 4 anos, igual ao prazo de que o Estado, titular dos impostos dispõe para proceder à liquidação dos tributos unilaterais (artigo 45º, nº 1, da LGT).

- Daqui resulta que o acórdão anulando não se encontra suficientemente fundamentado uma vez que não foi especificado qual o fundamento em concreto (e não em abstracto) que justifica a decisão, pelo que foi violado o artigo 668º, nº 1, al. b) do C.P.C.

- Por outro lado, o dizer-se que "uma obra como a dos autos provoca, eventual e previsivelmente, a necessidade de realização, reparação e manutenção de infra-estruturas urbanísticas actuais ou futuras", também revela contradição com a matéria de facto dada por provada, pois não se trata de uma construção nova, mas de uma reconstrução, que resultou da demolição de outro prédio, pelo que não pode presumir-se a necessidade, de outras infra-estruturas, além das já existentes (aliás, o prédio reconstruído tem uma área de construção inferior ao anterior).

- De resto, sempre se poderia questionar a ilegalidade do Regulamento em causa por este desrespeitar a Lei das Finanças Locais (Lei nº 1/87, de 6/1), como lei habilitante desse Regulamento que, ao tempo, só previa taxas pela realização de infra-estruturas urbanísticas e não também pela simples conservação e reforço das mesmas.

- Assim, tal fundamento também não está minimamente apoiado na matéria de facto dada por provada, pelo que foi ainda violado, pelo douto acórdão anulando, o disposto nas als. b) e d) (parte final) do n.º 1 do referido artigo 668º do C.P.C.

A recorrida Câmara Municipal da Póvoa de Varzim não se pronunciou sobre esta arguição, bem como o Ex.º Procurador-Geral-Adjunto, este invocando o disposto no artº 670º, nº 1, do CPC. Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - Vejamos, então, as várias nulidades suscitadas pela requerente.

Desde logo e do teor do presente requerimento, parece resultar que o signatário confunde o vício da falta de especificação dos fundamentos de facto e de direito com o vício da contradição entre os fundamentos e a decisão, apontados ao acórdão *a quo*.

De qualquer forma e em relação ao primeiro dos apontados vícios, basta uma leitura menos atenta daquele aresto para facilmente se concluir que ali não só foram fixados os factos que interessavam à decisão da causa, mas também, na parte discursiva, se faz clara alusão aos pressupostos de direito que determinaram a liquidação da taxa em causa.

Alega, porém, a requerente que o citado aresto não se encontra suficientemente fundamentado, uma vez que não foi especificado qual o fundamento em concreto (e não em abstracto) que justifica a decisão.

Mas sem razão.

Com efeito, tendo o recurso por objecto apenas saber se era ou não devida a "taxa de urbanização" em causa, na medida em que, dado o seu carácter sinalagmático ou bilateral, resultava provado que a Câmara Municipal da Póvoa de Varzim não havia procedido a quaisquer infra-estruturas urbanísticas em consequência da construção do imóvel e tendo este Supremo Tribunal concluído que este facto não constituía elemento delimitador da incidência daquela taxa, que encontra a sua justificação legal na necessidade de compensar o município pelas despesas efectuadas ou a efectuar, quer isto dizer que foi neste nexó sinalagmático que residiu o pressuposto da cobrança da referida taxa, sendo assim de excluir qualquer necessidade de especificar o prazo concreto para a realização dessas infra-estruturas, tanto mais que e como ali também se refere, essa taxa não tem que "funcionar sincronicamente com estas despesas de urbanização", projectando-se para o futuro.

Por outro lado, também não ocorre a arguida nulidade por contradição entre os fundamentos e a decisão.

Esta nulidade, prevista no artº 125º do CPPT, ocorre quando entre a fundamentação e a decisão existir um vício lógico.

Tal nulidade, na tese da requerente, consubstanciar-se-á no facto de, no acórdão anulando, ter-se referido que era de presumir que uma obra como a dos autos provoca a "necessidade de realização, reparação e manutenção de infra-estruturas urbanísticas actuais ou futuras", o que está em contradição com a matéria dada como provada, pois não se trata de uma construção nova, mas de uma reconstrução, que resultou da demolição do outro prédio, pelo que não pode presumir-se a necessidade de outras infra-estruturas, para além das já existentes.

Não se alcança em que é que esta afirmação genérica e óbvia possa constituir a nulidade prevista no artº 668º, nº 1, al. c), do CPC.

Reporta-se esta norma aos casos em que haja oposição entre os fundamentos e a decisão e não se vê onde está essa oposição. O que poderia haver era erro de julgamento - e não há -, mas nunca integraria a nulidade invocada.

Com efeito e como vimos, na tese defendida no aresto *a quo* a taxa em causa encontra a sua justificação legal na necessidade de compensar o município pelas despesas efectuadas ou a efectuar, decorrentes da realização de infra-estruturas que são essenciais ao uso normal e adequado do imóvel construído, na medida em que essa contraprestação se pode também projectar para o futuro. É assim suceder mesmo que o imóvel seja resultado da demolição de um outro já existente, pois não é por esse facto que os particulares deixam de retirar benefícios da utilização dos equipamentos públicos disponibilizados ou a disponibilizar pelas autarquias.

Por último, alega a requerente que o aresto em causa é nulo por excesso de pronúncia.

Mas, mais uma vez, sem razão.

Desde logo, a requerente não nos diz em que consiste esse excesso de pronúncia.

E, por outro lado, não se vê onde o mesmo ocorra.

Com efeito e como resulta da motivação do recurso para este STA, tendo sido posta em causa, apenas, a legalidade da liquidação da taxa de urbanização por erro nos seus pressupostos e tendo sobre a mesma se pronunciado este Tribunal, isto equivale a dizer que não ocorre a nulidade do aresto *a quo* por excesso de pronúncia.

3 - Nestes termos, indefere-se a requerida arguição de nulidades. Custas pela requerente, fixando-se a taxa de justiça em 99 euros.

Lisboa, 3 de Março de 2004. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 3 de Março de 2004.

Assunto:

Matéria de Facto.

Doutrina que dimana da decisão:

Um recurso versa matéria de facto se o recorrente invoca um facto que não foi dado como provado ou não provado pela sentença recorrida.

Recurso nº 1292/03; Recorrente: João Diogo de Castro Nabais dos Santos; Recorrida: Fazenda Publica; Relator: Ex.º Juiz Consº. Dr. Fonseca Limão (por vencimento).

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

Com base em ilegitimidade da pessoa citada e em prescrição da dívida exequenda, JOÃO DIOGO DE CASTRO NABAIS DOS SANTOS, residente na rua Fernando Palha, nº 26, Lisboa, deduziu oposição à execução fiscal que contra si reverteu na qualidade de responsável subsidiário pelas dívidas fiscais de Agrícolas Atlânticas, SA.

Por sentença de fls. 138 e 139, o Tribunal Tributário de Santarém julgou extinta a instância por inutilidade superveniente da lide, pois a dívida exequenda foi paga e a execução extinta.

Não se conformando com esta sentença, dela recorreu o oponente para este STA, tendo apresentado as suas alegações e conclusões de fls. 151 e seguintes.

Não houve contra-alegações.

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

Ouvido, o recorrente nada respondeu.

Corridos os vistos cumpre decidir a questão prévia posta pelo Mº. Pº. Como é jurisprudência assente deste STA, é pelas conclusões das alegações de recurso que se faz a sua delimitação objectiva. Deste modo, se nas conclusões das alegações o recorrente contesta os factos dados como provados ou não provados na sentença recorrida ou se invoca factos que não foram tomados em consideração pela sentença recorrida, o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, pois também versa matéria de facto.

Ora, na conclusão 18ª das suas alegações de recurso, o recorrente enuncia factos que não foram incluídos na fundamentação de facto da decisão recorrida. Esses factos implicam um juízo probatório que este STA não pode fazer pelo facto de ser um tribunal de revista que somente conhece de matéria de direito (artº 21º, nº 4, do ETAF).

Nessa conclusão 18ª o recorrente escreveu: "no caso concreto relembramos que a opção de efectuar o pagamento da dívida exequenda se deveu (i) à impossibilidade de garantir a dívida por qualquer outro meio idóneo; e (ii) a intenção de obstar à sucessiva contagem dos juros de mora.

Por esta conclusão se vê que o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito, pois também versa matéria de facto de que este STA se não pode ocupar, sendo competente a Secção de Contencioso Tributário do TCA e não este STA [arts. 32º, nº 1, al. b), e 42º, nº 1, al. a), do ETAF]. O recorrente pode pedir a remessa do processo para o TCA Sul, nos termos do artº. 18º do CPPT.

Nestes termos, acordam os juizes deste STA em declarar o STA incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso e em declarar competente para o efeito o TCA-Sul.

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

Lisboa, 3 de Março de 2004. — *Fonseca Limão* (relator por vencimento) — *Pimenta do Vale* — *Almeida Lopes* (vencido, pois o recurso não versa matéria de facto e o STA é competente).

Acórdão de 3 de Março de 2004.

Assunto:

Nulidade de sentença. Omissão de pronúncia.

Doutrina que dimana da decisão:

A sentença é nula, por omissão de pronúncia, nos termos do disposto nos arts. 125º do CPPT e 668º, nº 1, al. d), do CPC, quando o juiz deixe de se pronunciar sobre questões que devesse apreciar, face ao preceituado no artº 660º, nº 2, do CPC.

Recurso: 1293/03-30. Recorrente: Aniceto Silva & Companhia, Lda; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Pimenta do Vale.

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

1 - Aniceto & Silva, Lda., com sede no Porto, não se conformando com a sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto que julgou parcialmente procedente a impugnação judicial do acto de liquidação adicional de IRC, relativo ao exercício de 1995, no valor de 3.944.194\$00 e juros compensatórios, dela interpôs o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1. A douda sentença não apreciou todas as questões suscitadas na p.i. omitindo a pronúncia devida, v.g. no concernente à arguição do vício atinente à determinação da matéria colectável e à concomitante liquidação da colecta impugnada por violação do disposto nos arts. 77º, nº 2, al. c), e 112º, do CIRC.

2. Tal omissão de pronúncia envolve infracção ao disposto nos arts 123º, nº 1, do CPPT e 659º, nº 1, e 666º, nº 2, do CPC, fazendo incorrer a sentença recorrida na nulidade cominada nos arts. 125º, nº 1, do CPPT e 668º, nº 1, al. d), do CPPT.

3. A douda sentença, dando embora como provada a verificação de dois furtos de mercadorias durante o exercício de 1995, do montante global de 8.115.795\$00, considerou esta verba como um não custo, com o fundamento de que a mesma nada tem a ver com a realização dos proveitos e de que, por não estar em causa um evento cujo risco não seja segurável, não têm os furtos enquadramento no disposto na alínea j) do nº 1 do art. 23º do CIRC.

4. Tal entendimento (em que se alicerçou a decisão recorrida) envolve um duplo erro de julgamento, porquanto tais eventos (os furtos) nada têm a ver com a invocada norma legal, por um lado, e, por outro, estão intimamente associados às vicissitudes da actividade empresarial e o seu valor constitui um custo ou perda de exercício comprovadamente indispensável à realização dos proveitos ou ganhos ou, pelo menos, à manutenção da fonte produtora.

5. A alínea j) do nº 1 do art. 23º do CIRC considera custos os encargos de indemnizações devidas a terceiros por factos geradores de responsabilidade cujo risco não seja segurável, dispondo para a hipótese inversa a al. e) do nº 1 do art. 41º do mesmo diploma.

6. A verba que está em discussão quanto à sua qualificação como custo ou não, (reduzida actualmente a 7.718.445\$00) não tem a na-

tureza de indemnização nem é subsumível, a qualquer título, à norma da al. j) do nº 1 do art. 23º do CIRC.

7. Ao julgar improcedente a impugnação com os fundamentos expostos, a douda sentença recorrida violou quer a norma do corpo do nº 1 do art. 23º do CIRC, quer a da sua al. j), quer as dos arts. 104º, nº 2, 266º, nº 2, da CRP, e ainda a do art. 4º da LGT.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto emitiu doudo parecer no sentido do provimento do recurso, na sequência da procedência da arguida nulidade da sentença, por omissão de pronúncia, suscitada nas conclusões 1ª e 2ª da motivação do recurso.

Cumpridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

- A impugnante é tributada em imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas pelo exercício da actividade de "Comércio de peças e acessórios para veículos automóveis", no 7º Serviço de Finanças do Porto;

- Procedeu à entrega da Declaração Modelo 22, de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, em 28 de Maio de 1996, relativa ao exercício de 1995, nela determinando a matéria colectável e o cálculo do imposto, onde constava no quadro 28 e como perdas de existências 8.115.795\$00;

- Da entrega deste modelo 22 resultou a matéria colectável de 15.534.726\$00 e imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas liquidado no montante de 5.592.501\$00 e derrama de 559.250\$00;

- Essa declaração veio a ser objecto de análise interna, e foi efectuada a correcção ao montante relativo às perdas de existências, passando a matéria colectável a 23.650.521\$00, o que levou à liquidação nº 8310002457 de 17 de Fevereiro de 1998, e a um imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas liquidado corrigido superior ao declarado em 2.921.687\$00 acrescido de 292.169\$00 de derrama e 730.338\$00 de juros compensatórios, o que totalizou os 3.944.194\$00, cuja data limite de pagamento voluntário era 20 de Abril de 1998;

- Em 23 de Abril de 1998 foi apresentada na respectiva Repartição de Finanças uma Reclamação Graciosa, posteriormente identificada como "Processo de reclamação nº 400064.1/98, respeitante a imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas do ano de 1995, pedindo para o efeito a anulação desta liquidação, com os seguintes fundamentos:

- A perda resultante daqueles roubos não se ficou a dever a deficiências de controlo interno, mas sim a furtos, para os quais a empresa em nada contribuiu;

- Foi, em devido tempo, efectuada qualquer das duas participações policiais (Polícia Judiciária do Porto);

- Os furtos em causa nunca foram atribuídos a sócios ou dirigentes da empresa, mas sim a desconhecidos, segundo a informação policial;

- Juntou entre outros documentos o Parecer 96/92 - Reg. 63/92, elaborado em 13/07/92 pelo Centro de Estudos Fiscais da Direcção Geral das Contribuições e Impostos, assim como listagens dos bens roubados e das comunicações das entidades policiais entre outros;

- A empresa foi objecto de dois roubos, um em 29 de Agosto de 1995 e o outro em 27 de Setembro de 1995, verificados nos armazéns da empresa, no valor de 2.641.250\$50 e 5.474.545\$00 respectivamente;

- Na altura do roubo a empresa tinha um seguro, que segundo resposta de 18 de Dezembro de 1997 datava de 1981 e que por esta razão a seguradora não aceitou alguns dos bens furtados, tendo o valor da indemnização ascendido a 397.350\$00;

- As existências iniciais declaradas em 1989 (1ª modelo 22 que consta do sistema informático) ascendiam a 65.079.830\$00 e, em 1995, a 102.796.230\$00;

- Consultando o cálculo de indemnização verifica-se deparamos que na altura do evento os bens seguros ascendiam a 1.000.000\$00;

- Segundo o perito que se deslocou às instalações, aquando da comunicação do furto, o valor dos bens que se encontravam na oficina ascendiam a 15.000.000\$00, sendo o valor da indemnização calculado proporcionalmente (1.000.000\$00/15.000.000\$00) para um conjunto de bens roubados (comunicados e aceites) de 2.340.818\$00;

- Para a Segunda comunicação o método usado foi o mesmo; Após o primeiro roubo a empresa embora tivesse hipótese e já tivesse sofrido o efeito da diferença entre o valor segurado e dos bens existentes não actualizou o respectivo contrato de seguro;

- A empresa à altura dispunha de 5 estabelecimentos, dois industriais (oficinas) e três comerciais, admitindo-se que seguro foi feito para todos os estabelecimentos e não apenas onde ocorreram os furtos;

- As existências para o ano de 95 ascenderam a 102.796.230\$00;

- A reclamação graciosa para o Director Distrital de Finanças do Porto apresentada pela impugnante, veio a ser deferida parcialmente por decisão de 6 de Junho de 2000, tendo sido aceite como custo fiscal o montante de 397.350\$00, correspondente ao valor da indemnização recebida em 1996 pela impugnante e referente aos ditos furtos;

- Essa decisão foi notificada à impugnante em 11 de Julho de 2000, fls. 62, do processo apenso de reclamação;

- Não foi efectuado o pagamento voluntário das quantias liquidadas pelo que foi extraída a Certidão de Relaxe em 26 de Janeiro de 2000, com base na qual veio a ser instaurado o Processo Executivo 3182-00/102757.3 de 13 de Julho de 2000;

- O processo de impugnação teve início em 15 de Setembro de 2000.

3 - Nas conclusões 1ª e 2ª da motivação do recurso argui a recorrente a nulidade da sentença "a quo" com fundamento em omissão de pronúncia [cfr. artº 668º, nº 1, al. d), do CPC e 125º, nº 1, do CPPT].

Importa, assim, começar pela apreciação da referida nulidade, por que prioritária (cfr. artº 124º, nº 1 do CPPT).

Como é sabido, a nulidade da sentença por omissão de pronúncia verifica-se quando o tribunal deixe de se pronunciar sobre questões que devia apreciar (cfr. artº 125º do CPPT).

Na falta de norma neste diploma sobre os deveres de cognição do tribunal, há que recorrer à norma do artº 660º, nº 1, do CPC, por força do disposto no artº 2º, al. e), do CPPT.

Naquele normativo, impõe-se ao juiz o dever de conhecer todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras.

O Supremo Tribunal Administrativo vem entendendo que, quando o tribunal consciente e fundamentadamente não toma conhecimento de

qualquer questão, poderá haver erro de julgamento, se for errado o entendimento em que se baseia esse conhecimento, mas não nulidade por omissão de pronúncia.

Esta só ocorrerá nos casos em que o tribunal, pura e simplesmente, não tome posição sobre qualquer questão que devesse conhecer, inclusivamente, não decidindo explicitamente que não pode dela tomar conhecimento.

No caso em apreço e da análise da petição inicial resulta claro que a impugnante invocou como fundamento da impugnação judicial não só a questão de saber se o valor dos bens furtados por terceiro deviam ser considerados como custos para efeito de determinação da matéria colectável e a preterição do direito de audição, mas também "um vício formal atinente à determinação da matéria colectável e à concomitante liquidação da colecta impugnada", por violação do disposto nos arts. 77º, nº 2, al. c), e 112º do CIRC e que se prende com a omissão, na notificação das correcções efectuadas pela AF, da possibilidade de recorrer hierárquicamente.

Ora, compulsada a sentença recorrida verifica-se que o M.^{mo} Juiz "a quo" elegeu apenas como objecto de decisão apenas as duas daquelas primeiras questões e nenhuma referência ou alusão é feita e muito menos qualquer decisão acerca daquela última.

Assim sendo e atento o disposto nos citados arts. 660º, nº 2, e 668º, nº 1, al. d), do CPC e 125º do CPPT há que concluir pela nulidade da sentença, por omissão de pronúncia.

3 - Nestes termos, acorda-se em conceder provimento ao presente recurso e anular a decisão recorrida, por omissão de pronúncia, ordenando-se, assim, que os autos baixem à 1ª Instância a fim de ser proferida nova sentença que leve em conta o agora decidido, ficando, deste modo, prejudicada a apreciação dos restantes fundamentos do recurso.

Sem custas.

Lisboa, 3 de Março de 2004. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 3 de Março de 2004.

Assunto:

Incompetência do STA em razão da hierarquia. Questão de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — Se nas conclusões das alegações de recurso são referidos factos que o recorrente considera provados, factos esses que não constam do probatório (aliás inexistente), e deles pretende extrair ilações jurídicas, é competente para conhecer do recurso o Tribunal Central Administrativo e não o STA, independentemente do relevo de tais factos na solução jurídica.

II — Na verdade, a competência do Tribunal, em razão da hierarquia, tem a ver com o quid disputatum e não com o quid decimum.

Recurso nº 1606/03-30; Recorrente: ATLANTA - Comércio, Manutenção e Reparação de Veículos, L.^{da}; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **ATLANTA - Comércio, Manutenção e Reparação de Veículos, Ld.**, identificada nos autos, opôs-se, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, a uma execução fiscal que lhe foi instaurada.

O M.^{mo} Juiz do 1º Juízo daquele Tribunal julgou a oposição improcedente.

Inconformada, a oponente interpôs recurso para este Supremo Tribunal.

Apresentou as pertinentes alegações.

Neste STA, o EPGA defende que o recurso versa matéria de facto, pelo que este Supremo Tribunal é hierarquicamente incompetente para conhecer do recurso.

Ouidas sobre esta questão prévia, as partes nada disseram.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. Importa liminarmente decidir a questão prévia suscitada pelo Ex.^{mo} Magistrado do MP.

Na verdade, o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria (vide arts. 101º e 102º do C. P. Civil, 45º do CPT, 5º do anterior ETAF, e 2º e 3º da LPTA), prejudicando, se procedente, a apreciação e julgamento de todas as restantes questões suscitadas no recurso.

Vejamus então.

Disponha o art. 32º, al. b), do anterior ETAF (aqui aplicável): «Compete à Secção de Contencioso Tributário conhecer:

(...);

b) Dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª Instância com exclusivo fundamento em matéria de direito.»

Quer isto significar que, se o recurso versar unicamente matéria de direito, este Supremo Tribunal será competente para o apreciar.

Porém, se o recurso envolver a apreciação de matéria de facto, não será este Supremo Tribunal o competente mas sim a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, face ao disposto no art. 41º, n.º 1, al. a), do anterior ETAF.

O EPGA suscita, como vimos, a questão da incompetência, em razão da hierarquia, deste Supremo Tribunal.

Vejamus então.

É evidente que nas conclusões das alegações são vertidos factos, nomeadamente quando a recorrente diz que "foi-lhe retirada mercadoria (automóveis pela Fiat Distribuidora Portuguesa" (conclusão 2ª), que "a Fiat Distribuidora Portuguesa foi vender os automóveis que retirou da esfera jurídica da recorrente a outro concessionário" (conclusão 4ª), que "a Fiat Distribuidora Portuguesa recebeu duas vezes o valor do IVA relativo aos mesmos automóveis" (conclusão 5ª), e finalmente que "em face do acordo estabelecido com a Fiat Auto Portuguesa esta comprometeu-se a adiantar à recorrente a importância relativa ao IVA do mês de Julho de 2000" (conclusão 6ª).

Ou seja: o recorrente questiona a matéria de facto com eventual relevância na decisão.

Há assim efectivamente matéria de facto a apreciar no recurso.

Factos que não foram levados ao probatório da sentença recorrida, que aliás nem sequer existe.

Logra pois êxito a questão prévia suscitada pelo Ilustre Magistrado do MP.

Do exposto, é legítimo pois concluir-se que o recurso versa também matéria de facto. E como, por outro lado, a competência do Tribunal se afere pelo *quid disputatum* e não pelo *quid decimum* importa apreciar aquela matéria de facto. E isto independentemente dessas questões de facto serem ou não relevantes para a solução jurídica da causa. É que o Tribunal ad quem define primeiro a sua competência em face das conclusões das alegações, e, só depois de definida a sua competência é que, se competente, avança para a solução da questão que lhe é posta.

Assim, e porque o recurso versa também matéria de facto, não é este Supremo Tribunal o competente para o apreciar, mas sim o Tribunal Central Administrativo, face aos normativos legais atrás citados.

3. Face ao exposto, acorda-se em julgar este Supremo Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso interposto.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 150 euros e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 3 de Março de 2004. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *António Pimpão* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 3 de Março de 2004.

Assunto:

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

Doutrina que dimana da decisão:

A Secção de Contencioso Tributário do STA é absolutamente incompetente em razão da hierarquia, se o recurso para ele interposto, per saltum, da sentença da 1ª Instância, não tiver como fundamento exclusivo, matéria de direito - art. 32º, nº 1, al. b), do ETAF.

Recurso nº 1660/03-30; Recorrente: Corti-Souto - Indústria Transformadora de Cortiça, Lda; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons.^o Dr. Brandão de Pinho.

Acordam, em conferência, na secção de Contencioso Tributário do S.T.A.:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por Corti-Souto - Indústria Transformadora de Cortiça, Lda, da sentença do Tribunal Tributário de Primeira Instância de Aveiro, proferida em 12Mar03,

que julgou improcedente a impugnação judicial que deduzira contra liquidações adicionais de IVA dos anos de 1992 a 1996.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

«1ª A douda sentença procedeu a uma deficiente fixação das questões que ao tribunal cabia decidir, omitindo, em consequência, a pronúncia devida sobre um vício de forma também invocado na P.I., pelo que violou o disposto nos arts. 123º, n.º 1, e 125º, n.º 1, do C.P.P.T.

2ª- A sentença deve conter a fundamentação da decisão da matéria de facto dada como provada, mas, no caso vertente, a fundamentação extravasa do âmbito da factualidade assente, pelo que foi violado o disposto no art. 123º, n.º 2, do C.P.P.T.

3ª- Os actos tributários controvertidos padecem de ilegalidade por preterição pela Administração Fiscal do dever de prossecução da verdade material e violação dos princípios da legalidade, da imparcialidade e da justiça plasmados nos arts. 13º e 266º da C.R.P.

4ª- Não tendo assim decidido, a douda sentença violou aqueles princípios e normas constitucionais.

5ª- Por força do disposto no art. 84º do C.I.V.A., na redacção em vigor ao tempo dos actos tributários, são comuns ao IVA e ao IRC os pressupostos da tributação por métodos indirectos ou indiciários.

6ª- Tais pressupostos foram tidos por relevantes em sede de IRC, mas não para efeitos de IVA.

7ª- Tal como se fez quanto ao IRC, também em matéria de IVA se impunha o recurso a métodos indirectos ou indiciários por se verificarem os mesmos pressupostos.

8ª- O princípio da subsidiariedade da avaliação indirecta sobre a avaliação directa tem como pressuposto e limite o princípio da capacidade contributiva, devendo, por isso, ceder sempre que entre em colisão com este.

9ª- A douda sentença considerou que, no caso *sub judice*, não havia lugar à aplicação de métodos indirectos, violando, desta feita, o disposto nos arts. 84º do C.I.V.A., 51º, n.º 1, do C.I.R.C. e 84º e seguintes do C.P.P.T., nas redacções ao tempo em vigor.

Termos em que, e nos mais de direito, e sempre com o doudo suprimento de Vossas Excelências, deve ser dado provimento ao recurso, declarando a nulidade da sentença ou, quando assim se não entenda, revogando-a, assim se fazendo a costumada justiça.»

O Ex.º Magistrado do Ministério Público, no seu parecer, excepçionou, todavia, a incompetência deste tribunal em razão da hierarquia, por o recurso não versar apenas matéria de direito, atento o vertido nas preditas conclusões 6ª e 7ª.

E, corridos os vistos legais, há que apreciar, em primeiro lugar, a competência deste S.T.A., em razão da hierarquia.

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

Na verdade, a recorrente refere - cfr. ditas conclusões - que os pressupostos da tributação por métodos directos ou indiciários, "foram tidos por relevantes em sede de IRC mas não para efeitos de IVA", ou seja, que, "tal como se fez quanto ao IRC, também em matéria de IVA se impunha o recurso a métodos indirectos ou indiciários por se verificarem os mesmos pressupostos".

Matéria factual que não consta da decisão recorrida pois não estabelece quais os "pressupostos tidos por relevantes em sede de IRC".

E a respectiva relevância, ou não, para a justa decisão da causa, não pode ser equacionada para definir o tribunal competente, antes há-de ser este, como tal, a apreciá-la.

Como é jurisprudência constante e uniforme deste tribunal, porque a sua competência se afere pelo *quid disputatum* que não pelo *quid decisum*, é indiferente para o efeito, determinar a atendibilidade ou o relevo das afirmações factuais no julgamento do recurso.

Sendo que, como é jurisprudência do S.T.A., versa matéria de facto o recurso em que se apontam factos que a decisão recorrida não fixou.

Cfr. os Acds. de 01-03-00, rec. 24.552, 23FEV00, rec. 24.227 e 24.162, 16FEV00, rec. 24.269, 19-01-00, rec. 15.938, e 12-01-00, rec. 23.762.

Ora, a competência deste S.T.A., para apreciação dos recursos jurisdicionais interpostos dos Tribunais Tributários de primeira instância cinge-se apenas a matéria de direito, ou melhor, radica no exclusivo fundamento, em matéria de direito, do mesmo recurso - art. 32º, n.º 1, al. b), do E.T.A.F. -, constituindo assim excepção à competência generalizada do T.C.A., ao qual, nos precisos termos do art. 41º, n.º 1, al. a), do mesmo diploma compete conhecer "dos recursos de decisões dos tribunais tributários de primeira instância, salvo o disposto na alínea b) do n.º 1 do art. 32º" (redacção anterior à reforma entrada em vigor em 01Jan04).

Assim, tal fundamento factual do recurso importa a incompetência deste S.T.A. para dele conhecer, fazendo antes radicá-la no dito T.C.A. (Norte).

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

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 125 euros e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 3 de Março de 2004. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Vítor Meira*.

Acórdão de 3 de Março de 2004.

Assunto:

Questão de facto. Incompetência hierárquica.

Doutrina que dimana da decisão:

Se no recurso interposto de decisão do tribunal tributário de 1ª instância se incluírem questões de facto de que aquele não haja conhecido, é o Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo.

Recurso nº 1677/03-30. Recorrente: Manuel Clasen Lopes Soares; Recorrido: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Vítor Meira.

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

Manuel Clasen Lopes Soares impugnou no Tribunal Tributário da Instância de Braga a liquidação de IRS relativa ao ano de 1992.

Por sentença do M.^{mo} Juiz daquele Tribunal foi a impugnação julgada improcedente.

Não se conformando com tal decisão, dela recorreu o impugnante para o Tribunal Central Administrativo que se julgou incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, tendo os autos sido remetidos a este Supremo Tribunal Administrativo, julgado competente, a pedido do recorrente.

No seu recurso formulou o recorrente as seguintes conclusões:

A - A reclamação apresentada pelo recorrente para a Comissão de revisão tem efeito suspensivo do acto de liquidação do imposto (art.º 90º do CPT) até à sua decisão.

B - Não tendo sido notificado da decisão que mereceu o seu recurso interposto para a comissão de revisão a administração fiscal estava impedida legalmente de proceder á liquidação do imposto enquanto tal decisão não fosse notificada ao recorrente.

C - Para além de ilegal por contrariar a suspensão prevista no disposto no art.º 90 do C.P.T., o direito à liquidação mostra-se agora prescrito uma vez que o impugnante nunca foi notificado da decisão que mereceu a sua reclamação para a comissão de revisão.

D - O recurso para a comissão de revisão, era condição indispensável para que se pudesse deduzir impugnação judicial com base em errónea quantificação da matéria tributável por métodos indiciários (arts. 70º do CIRS e 136º e 84º, n.ºs 1 e 3, do CPT)

E - A não notificação ao recorrente da decisão da comissão de revisão, que deve ser fundamentada, impossibilita-o de exercer os seus direitos, designadamente, de impugnar judicialmente a fixação do rendimento com fundamento na sua errónea quantificação, situação que acarreta a nulidade da liquidação do IRS, atenta a ilegalidade cometida e a violação de formalidades essenciais. [art.º 120, als. c) e d), do CPT].

F - A sentença em crise fez uma errada qualificação jurídica dos factos á luz do disposto na al. e) do n.º 1 do artigo 4º do IRS.

G - Por força do disposto no art.º 4º, n.º 2, al. c), da Lei 106/88 de 17/12 o disposto na al. e) do n.º 1 do art.º 4º do CIRS só é de aplicar às pessoas que façam da exploração de loteamentos a sua actividade, ou também se dediquem ao exercício daquela actividade.

H - A liquidação efectuada relativamente aos juros compensatórios é anulável por vício de violação da lei e falta de fundamentação, não resultando dos autos, o que é um ónus da AF, que o atraso na liquidação do imposto é imputável ao contribuinte. (cfr. Art.º 83º, n.º 1, do CPT.).

I - É convicção plena do recorrente de que relativamente aos factos dos autos se verifica uma situação de exclusão tributária, nos termos do art.º 5º do D.L. 442-A/88, o que afasta todo e qualquer tipo de culpa e mesmo negligência por parte do recorrente, sendo certo que, a liquidação em mérito, viola o art.º 83º, n.º 1, do Cód. Proc. Tributário e os arts. 510º e 572º do Cód. Civil.

J - Relativamente à fundamentação, não é referido em qualquer parte da liquidação, nem em qualquer outra notificação anterior, qual a taxa de juros compensatórios aplicada ao caso em apreço, nem a partir de que data a mesma foi aplicada, sendo certo que só na

pendência da presente impugnação o recorrente foi deles notificado e pelo Tribunal recorrido, o que determina a nulidade da liquidação dos juros efectuada.

L - A sentença em crise não fez uma correcta aplicação do direito ao considerar o rendimento obtido como fazendo parte da categoria C, sendo certo que, de qualquer forma os mesmos se mostram isentos de tributação.

M - Os rendimentos em causa nos presentes autos não estão sujeitos a IRS, uma vez que se verifica a situação de exclusão prevista no art.º 5º do Dec. Lei 442-A/88, de 30 de Novembro.

N - O legislador, por ter alargado á âmbito da tributação das mais-valias, pretendeu salvaguardar as situações que anteriormente não estavam sujeitas a tal imposto por forma a que, tratando-se de ganhos que não eram tributados à luz do anterior Código continuassem a não o ser, com excepção de bens adquiridos após a entrada em vigor do CIRS.

O - A não sujeição a tributação da situação em apreço em face da lei anterior (CIMV) não decorria de uma razão objectiva ou do âmbito de incidência do imposto, que, ao invés, abrangia uma tal situação, mas por uma razão de âmbito de aplicação da lei no tempo. Á semelhança daquele art.º 5º do Dec.-Lei 442-A/88 também o Dec.-Lei 46 373 que aprovou o código do Imposto de Mais-Valias, estabeleceu no seu art.º 2º § 1º que "os ganhos a que respeita o n.º 1 do art.º 1º do Código só ficam sujeitos a imposto quando o terreno tiver sido adquirido após a data deste diploma."

P - Uma vez que o terreno foi adquirido em 1949 e o CIMV data de 1965 por força da norma supra referida os ganhos em causa não estavam sujeitos a mais-valias, pelo que, os ganhos obtidos pelo recorrente não estão sujeito a tributação em sede de IRS.

Q - Mesmo considerando a operação de loteamento efectuada e a tributação dos rendimentos em sede de categoria C, os rendimentos em causa continuam isentos de tributação.

R - Antes da entrada em vigor do CIRS, a tributação deste tipo de ganhos estava prevista no Código do Imposto de Mais Valias, sendo certo que este não estabelecia distinção do tipo da que agora o CIRS faz, ou seja, os ganhos decorrentes da venda de terrenos, enquanto actividade isolada do vendedor ou estavam sujeitos a tributação em sede de mais-valias, ou então não estavam sujeitos a qualquer tributação.

S - O que a lei pretendeu evitar através da norma. do art.º 5º do Dec.-Lei 442-A/88 foi que ganhos que não estavam sujeitos a mais-valias e derivados da alienação de bens adquiridos antes da entrada em vigor do CIRS passassem a estar sujeitos a IRS (não distinguindo a lei quanto á categoria de rendimentos em que tal tributação se processa) por força dessa entrada em vigor.

T - A lei formulou no art.º 5º do Dec.-Lei 442-A/88 um princípio, ou seja, o que antes estava vocacionado para ser tributado como mais-valia e não o era, independentemente da razão porque o não era, só passaria a estar sujeito ao IRS se a aquisição dos bens originadores dos ganhos se fizesse depois da entrada em vigor do CIRS,

U - Do ponto de vista deste princípio é irrelevante que a sujeição a IRS se faça através da categoria G ou C, pois em ambos os casos é tributação por via da aplicação de IRS e esta a lei afastou-a de modo expresso.

V - Ao não acolher o raciocínio expandido supra de não tributação dos rendimentos em mérito, a sentença recorrida fez uma interpretação da lei em desconformidade com a Constituição da República Portuguesa.

X - Se na vigência do C.I.M.V., a operação de loteamento efectuada pelo recorrente não era tributada com mais valias, porque a aquisição do terreno ocorreu antes da sua entrada em vigor, actualmente, por força do art.º 5º do D.L. 442-A/88, de 30/11, esta mesma operação não pode ser tributada em sede de IRS.

Z - A tributação dos rendimentos em apreço em sede de IRS é manifestamente inconstitucional, quer por aplicação retroactiva das leis fiscais, quer por violação dos direitos adquiridos pelos impugnantes, nos termos dos arts. 18º, n.º 3, e 103º, n.º 3, da Constituição da República Portuguesa.

Não houve contra-alegações.

Pelo Ex.º Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido da incompetência em razão da hierarquia para conhecer do recurso por nas respectivas alegações e conclusões se afirmarem factos que não estão no probatório da sentença recorrida.

Ouvido o recorrente sobre tal questão prévia nada disse.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida fixou como provados os seguintes factos:

1. A AF, por ofício de 03.11.97, notificou o impugnante de que, além do mais, lhe havia sido fixado, para o ano de 1992, o rendimento líquido de 3.302.600\$00, de acordo com os documentos que se juntavam - cópia desse ofício e documentos, de fls. 26 a 29, juntos pelo impugnante, com a petição inicial;

2. Por petição entrada em 03.12.97, o impugnante reclamou daquela fixação, para a comissão de revisão distrital, dizendo aí que os custos inerentes aos rendimentos fixados atingiram mais de 60% - petição inserta no processo apenso;

3. Na reunião do comissão, os vogais chegaram a acordo quanto à manutenção do rendimento inicialmente fixado - acta da reunião da comissão de revisão, inserta no processo apenso;

4. No processo administrativo que culminou com a liquidação, as notificações foram sempre dirigidas apenas ao impugnante;

5. A liquidação não indica a taxa dos juros compensatórios a que alude, nem a data a partir da qual foram fixados - cópia do documento de cobrança, de fls. 32, junta pelo impugnante;

6. Os juros foram calculados nos termos da informação de fls. 125, notificada, ao impugnante, por carta de 27.09.2001;

7. O impugnante tornou-se proprietário pleno do prédio misto sito no lugar da Póvoa, freguesia de Palmeira, Braga, inscrito na matriz urbana sob o artº 60º e na rústica sob o artº 1199º, em 1949 - documentos de fls. 15 a 23, juntos pelo impugnante;

8. Em 1991, o impugnante obteve licença para demarcar 5 lotes de terreno para construção naquele prédio - alvará respectivo de fls. 89 a 93, junto pelo impugnante;

9. O impugnante vendeu 3 lotes em 1992 e 1 em 1993 - cópias das escrituras respectivas, a fls. 94 e segs.

Logra prioridade de apreciação a questão prévia suscitada.

Nos termos dos artigos 167º do Código de Processo Tributário e 32º, nº 1, alínea b), do ETAF este Supremo Tribunal apenas conhece dos recursos dos tribunais tributários de 1ª instância com exclusivo fundamento em matéria de direito. Conforme este Tribunal tem vindo

a decidir em inúmeros acórdãos, na esteira do ensinamento do Prof. Manuel de Andrade de que a competência se afere pelo *quid disputatum* e não pelo *quid decisum*, para a determinação da competência do tribunal não importa saber se a matéria invocada releva ou não para a decisão do recurso por a questão da competência ter de ser previamente decidida.

Nas alegações da recorrente e respectivas conclusões que acima se transcreveram sustenta a recorrente que:

- nunca foi notificado da decisão da Comissão de Revisão, o que o impossibilita de exercer os seus direitos [§§ 6º e 8º das alegações a fls. 187 conjugados com a alínea E, das conclusões];

- não resulta dos autos que o atraso na liquidação lhe é imputável (conclusão H);

- que só na pendência da impugnação foi notificado da taxa de juros compensatórios aplicada (conclusão J).

Donde ser mister concluir que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, o que determina a incompetência hierárquica deste Supremo Tribunal Administrativo para dele conhecer. Nem se diga, como faz o acórdão do Tribunal Central Administrativo, que as questões a decidir são apenas de direito, quando os factos em que as mesmas se apoiam não estão provados. Não pode por isso manter-se a decisão do Tribunal Central Administrativo porquanto, não tendo o recurso por exclusivo fundamento matéria de direito, a competência para dele conhecer cabe a esse Tribunal.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência em julgar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, sendo *in casu* o competente para o conhecimento do recurso o Tribunal Central Administrativo Norte.

Custas pelo recorrente, fixando em 60 euros a taxa de justiça e em 40% a procuradoria.

Lisboa, 3 de Março de 2004. — Vítor Meira (relator) — Brandão de Pinho — António Pimpão.

Acórdão de 3 de Março de 2004.

Assunto:

Ónus de prova. Art. 121º do CPT. Simulação de preço. Questão nova.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Compete à AF o ónus de prova da existência dos pressupostos legais que a determinaram a efectuar acréscimos à matéria colectável.

II — Cumprido esse ónus, cabe ao contribuinte demonstrar a ilegalidade daquele correcção.

III — A existência de escritura pública não impede a administração fiscal, atento o art. 39º, n.º 2, da LGT, de corrigir a matéria colectável, se para tanto tiver razões

juridicamente válidas, sem necessidade de obter declaração judicial de nulidade do negócio cujo preço foi simulado.

IV — Suscitada no recurso questão não tratada no acórdão recorrido, questão que não é de conhecimento oficioso, o Supremo Tribunal Administrativo não a pode apreciar.

Recurso n.º 1693/03-30; Recorrentes: António Xavier de Lima e Outra; Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **ANTÓNIO XAVIER DE LIMA** e mulher, **MARIA DE FÁTIMA PIRES FERREIRA LIMA**, identificados nos autos, impugnaram judicialmente, junto do Tribunal Tributário de Setúbal, a liquidação de IRS de 1991.

O M.^{mo} Juiz daquele Tribunal julgou a impugnação improcedente.

Inconformados, os impugnantes interpuseram recurso para o Tribunal Central Administrativo.

Este, por acórdão de 29 de Abril de 2003, julgou apenas parcialmente procedente o recurso.

Inconformados, os impugnantes interpuseram recurso para este Supremo Tribunal.

Formularam as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

A) Quanto ao tratamento fiscal dos proveitos ligados a escrituras públicas de 1991, mas objecto de contratos promessa celebrados em anos diversos.

1) O Acórdão violou o princípio da especialização de exercícios (arts. 18.º, CIRC e 6.º e 22.º do CCI): se a promessa com tradição (transmissão económica) preceder a escritura (transmissão jurídica), é naquele e não neste momento que se contabilizam os proveitos.

2) Os recorrentes, em cumprimento do seu dever de colaboração, alegaram e demonstraram que contabilizaram os proveitos, antes de 1989, com a transmissão económica.

3) Fizeram-no da melhor e única forma possível (exibição dos contratos promessa e inventário, alegação da tradição, demonstração que sempre a especialização lhe era aplicável na vigência do CCI).

4) Nada mais se lhes podia exigir, porque na inspecção e liquidação (em 1994) já tinham passado mais do que 5 anos sobre os factos tributários, não havendo já a obrigação de guardar os comprovativos dos registos das transmissões económicas (cfr. Arts. 94.º e 134.º do CCI).

5) A AF não provou quaisquer factos que lhe competiam: a invocação de que os recorrentes em 1991 celebraram escrituras sem terem registado os proveitos é irrelevante e inócua, face às explicações fornecidas.

6) Havendo fundada dúvida sobre a existência do facto tributário (se a transmissão económica ocorreu ou não antes de 1989), impõe-se a anulação do acto tributário (arts. 121.º do CPT e 100.º do CPPT).

7) Violou-se a presunção de verdade da contabilidade: arts. 75.º da LGT, 78 do CPT e já vigente na pendência do CCI para os contribuintes do Grupo A, como os recorrentes — pois esta presunção

é a contra face do sistema de auto declaração e auto liquidação, sendo o imposto apurado com base na contabilidade.

8) In casu, a contabilidade do ano de 1991 está correcta pois a transmissão económica precedeu a jurídica; a dos anos anteriores nunca foi posta em causa.

B) Correcção de valores suportados em escrituras públicas.

9) O Acórdão violou o art. 32.º do CPT: a AF para retirar as consequências fiscais da simulação de negócios constantes de escritura pública, não pode pura e simplesmente assumi-los como inválidos; tem antes de intentar uma específica acção nos tribunais cíveis.

10) O art. 32.º do CPT — preceito sem paralelo no direito anterior — passou a prever, entre outras coisas, a invalidade (nulo ou anulável) do negócio simulado quanto ao preço, com o intuito de prejudicar o Fisco e constante de documento autêntico.

11) Seria aliás estranho que o art. 32.º do CPT não se aplicasse à simulação relativa quanto ao preço no intuito de enganar o Fisco — a forma mais usual de simulação no domínio tributário.

12) A tributação do negócio dissimulado implica a invalidade do negócio simulado (art. 32.º, n.º 2, CPT).

13) Só se prescinde da prévia declaração judicial cível, em "situações excepcionais, expressamente previstas nas leis tributárias" (art. 32, n.º 1, CPT).

14) As situações excepcionais não se reconduzem às normais e gerais faculdades de correcção da AF (arts. 83.º, 91.º e 95.º do CIRC), como sustentou o Acórdão, sob pena da excepção se converter em regra e a expressa determinação em geral previsão.

15) As situações excepcionais englobam os casos em que exista de presunções legais a cargo do contribuinte e na utilização de critérios presuntivos.

16) O Acórdão viola o princípio da reserva de jurisdição, ao permitir que um órgão administrativo pratique actos judiciais por natureza, quais sejam, assunção da simulação e definição do preço do negócio dissimulado.

17) O Acórdão viola os arts. 40.º, 121.º do CPT e 8.º do Código Civil: a aplicação do art. 121.º do CPT não depende de alegação pelos recorrentes.

18) O art. 121.º do CPT não é mais um argumento factual ou jurídico. É antes uma indicação (obrigação) dirigida ao Juiz, quanto ao comportamento a tomar no final do seu iter cognoscitivo e avaliativo.

19) Como está vedado o non liquet, caso subsistam fundadas *dúvidas* no *se* e *quantum* do facto tributário, mesmo com a intervenção do poder de investigação, impõe-se a anulação do acto tributário *in dubio contra fiscum*.

20) Se o Juiz pode decidir independentemente dos argumentos das partes — poder de *investigação* (art. 40.º do CPT) — então, se com esses tópicos ficar com dúvidas, terá de anular o acto, mesmo que as partes nada tenham alegado quanto aos factos e argumentos eleitos pelo Juiz.

C) Correcção relativa ao negócio com a EMPRICONDE alegadas relações especiais.

21) O Acórdão reconheceu a *violação* dos mais elementares princípios da confiança e da boa-fé na actuação da AF (cfr. arts. 6.º-A, CPA e 55.º e 59.º da LGT, e em vigor à data dos factos, como concretização dos princípios gerais de direito — confiança, estado de direito democrático, igualdade, justiça, imparcialidade e proporcionalidade (arts. 2.º, 13.º, 18.º e 266.º da CRP).

22) Os recorrentes apresentaram duas defesas (recurso hierárquico e pedido de revisão) apenas porque confiaram na informação da AF que declarou serem cumulativas.

23) As recorrentes, constatando a posteriori que os meios seriam afinal alternativos, abandonaram o respondido em segundo lugar (o recurso hierárquico): a AF, com a primeira resposta (revisão do art. 84º do CPT), manifestou expressamente ser a única via a prosseguir.

24) O art. 112º do CIRC não diz que o Recurso hierárquico deve prevalecer sobre o pedido de revisão do art. 84º do CPT, conforme sustenta o Acórdão recorrido.

25) Essa prevalência não se pode sustentar no facto do recurso hierárquico ser decidido pelo topo da cadeia administrativa, pois a comissão do art. 84º do CPT é uma estrutura fora da orgânica da AF.

26) O pedido de revisão do art. 84º do CPT é um mecanismo prévio e necessário à impugnação do acto de liquidação, já que é condição da impugnação com fundamento em errónea quantificação (arts. 84º, n.º 3 e 89º, do CPT).

27) In casu, têm de se importar, *mutatis mutandis*, as regras de prevalência das declarações negociais, sua eficácia, prevalência e revogação (arts. 224º e segs. do Código Civil).

28) Prevalece, assim, a que for deduzida em primeiro lugar, sendo a outra inútil e desnecessária, com sucede com as declarações negociais (art. 224º do Código Civil).

29) Sendo deduzidas ambas no mesmo momento — como sucedeu *in casu* — prevalece a primeiramente respondida (comunicada): ou porque o pedido de revisão do art. 84º do CPT foi apresentado umas horas ou minutos antes do recurso hierárquico;

30) E/ou porque os recorrentes, com as contestações no mesmo dia, se colocaram perante a voluntária opção de aceitarem a via e solução que viesse a ser eleita pela AF - traduzida na que fosse primeiramente decidida.

31) Quanto à questão de fundo - sem prejuízo da remessa do processo ao TCA ou da aplicação do 715º do CPC violam-se os arts. 57º do CIRC e art. 80º, al. b) e c) do CPT, na medida em que se comparam transacções e preços que não são minimamente comparáveis.

32) A aplicação do art. 57º do CIRC não pode assentar em meros indícios ou presunções: a AF tem de provar os requisitos deste preceito.

33) Nada disso foi feito com o mínimo de rigor ou aproximação, persistindo a dúvida na determinação e quantificação do facto tributário, que deve ser valorada a favor do contribuinte, com a anulação do acto tributário.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o EPGA defende que o recurso não merece provimento. Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1) Os impugnantes são contribuintes de IRS, na qualidade de cônjuges, não separados nem de facto nem de direito, dedicando-se António Xavier de Lima, enquanto empresário em nome individual, às actividades de realização de empreendimentos urbanísticos, com e loteamento de imóveis e sua promoção e venda-vulgarmente designada por promoção e intermediação imobiliária - solicitação de alvarás na realização de projectos, exploração agrícola e agro-pecuária e promoção no ramo turístico, bem como a compra e revenda de terrenos

em avos indivisos com vista à constituição de loteamentos para efeitos de construção;

2) A escrita dos impugnantes foi objecto de uma acção de fiscalização, tendo sido elaborado o relatório que está junto a fls. 120 do volume I dos apensos;

3) Em resultado dessa acção, por ofício da Direcção de Finanças de Setúbal n.º 7875, de 18/03/94, junto a fls. 42, os contribuintes foram notificados de que lhes haviam sido fixados como rendimentos sujeitos a IRS, relativamente ao ano de 1991, o montante de Esc. 5.127.168.701\$00, nos termos do art. 38º, n.º 1, al. d), e 38º, n.º 2, ambos do CIRS;

4) Foram os seguintes os termos em que a Administração Fiscal procedeu às correcções:

a) Custos, Fornecimentos e Serviços Externos não aceites — 24.977.480\$00;

b) Custos financeiros não aceites — 6.783.715\$00;

c) Amortizações não aceites — 6.060.177\$00;

d) Provisões não aceites — 1.776.015\$00;

e) Penalidades Contratuais escrituradas em Custos Extraordinários — 17.698.622\$00;

f) Omissão de Vendas — 183.082.608\$00;

g) Custos de Vendas Omitidos — 32.392.350\$00;

h) Correcção Variação de Produção — 457.738\$00;

i) Existência de Relações Especiais — 422.742.000\$00;

j) Venda de um terreno à Ford Lusitana, SA — 4.500.000\$00.

5) As penalidades contratuais referem-se a importâncias pagas pelos impugnantes a pessoas com quem tinham outorgado contratos-promessa de compra e venda de terrenos em anos anteriores, os impugnantes na qualidade de promitentes-vendedores;

6) Tais importâncias foram pagas para se conseguir que os referidos contratos-promessa deixassem de produzir efeitos jurídicos, deixando os impugnantes de estar obrigados a vender os lotes em troca do dinheiro entregue aos promitentes-compradores;

7) As razões pelas quais as partes quiseram que os referidos contratos-promessa deixassem de os obrigar, foram porque os lotes em causa não puderam em sede de loteamento ser destinados a construção urbana como os promitentes-compradores pretendiam, por se tratarem de operações de loteamento para construção que a lei não permitia naqueles termos;

8) Em partes dos contratos-promessa em causa estava feita a menção “parcela de terreno não aprovada”, em parte estava feita a menção “um lote aprovado para construção” ou “um lote de terreno aprovado para construção”;

9) Os impugnantes lançaram tais despesas na rubrica “conta clientes”, a crédito;

10) A inspecção tributária entendeu que tais despesas deviam ser lançadas em sede de oneração de existências e afectarem o custo do exercício no período em que seja considerado o respectivo proveito;

11) Os impugnantes celebraram escrituras públicas pelas quais venderam imóveis, no ano de 1991, que não foram lançadas nem registadas na sua contabilidade, no montante de Esc. 97.365.000\$00;

12) De entre as vendas omitidas detectadas, os impugnantes na p.i. aceitaram que omitiram as seguintes:

— Ramos & Rodrigues Construções — Esc. 10.000.000\$00;

— António Luiz Nisa Pato — Esc. 6.000.000\$00;

— José Moniz Fernandes — Esc. 5.500.000\$00;

— Domingues & Silva, Lda. — Esc. 21.900.000\$00;

— Celso Martins Esteves — Esc. 4.665.608\$00.

13) Pelo menos parte das vendas omitidas (que não foi possível determinar) destas escrituras referiam-se a contratos-promessa de imóveis prometidos vender em anos anteriores.

14) Entre os valores titulados nos contratos-promessa e as escrituras públicas reportadas ao exercício de 1991, há uma diferença para menos nas escrituras no montante de Esc. 85.717.608\$00, sendo que na contabilidade apareceram registados os valores das escrituras.

15) O impugnante vendeu à Empriconde, Lda., sociedade da qual é gerente e da qual os impugnantes são os únicos sócios, em 13/06/91, dois terrenos, respectivamente por Esc. 5.000.000\$00 e Esc. 10.000.000\$00, os quais foram em 31/7/91, cedidos à C.M. de Sesimbra, como contrapartida do loteamento urbano da Cova dos Vidros, valorizados em Esc. 145.750.000\$00 e Esc. 291.992.000\$00, respectivamente, e relevados como custos da urbanização;

16) O valor da participação do FEDER na construção de uma estação de tratamento de resíduos poluentes estava dependente do custo da referida estação, e o custo desta estava dependente do valor do terreno.

17) Da fixação de rendimentos sujeitos a IRS os contribuintes reagiram por duas formas: — recurso hierárquico restrito à parte da liquidação do terreno vendido à Empriconde, Lda., — e pedido de revisão (genérico) nos termos do art., 84º do Código de Processo Tributário, este deduzido em 22/4/94;

18) O recurso hierárquico foi indeferido a 6/9/94 e interposto novo recurso hierárquico deste indeferimento este veio a ser indeferido por despacho global final em 25/11/94;

19) O pedido de revisão nos termos do art., 84º do CPT foi decidido em 17/6/94, tendo-se mantido a matéria colectável.

20) Os recorrentes integraram até ao final de 1988 o Grupo A da Contribuição Industrial, tal como consta da declaração de rendimento relativa a esse ano documentada a fls. 85 e segs., cujo teor aqui se dá por reproduzido;

21) Dá-se aqui por integralmente reproduzido o teor do inventário das existências reportado a 31/12/88, que discrimina todos os imóveis que nessa altura constavam das existências do impugnante, documentada a fls. 93 e segs.;

22) Dá-se aqui por reproduzido o teor das declarações de rendimentos relativas aos anos de 1985 a 1992, juntas a fls. 595/627;

23) A liquidação adicional de IRS relativa ao ano de 1991, no valor total de 2.625.905.468\$00, foi efectuada em 6/12/94;

24) Os contribuintes deduziram reclamação graciosa contra essa liquidação, que veio a ser desatendida por despacho proferido em 27/04/95;

25) Em 1/06/95 os impugnantes apresentaram a presente impugnação e deduziram simultaneamente recurso hierárquico contra a decisão da reclamação graciosa, o qual veio a ser decidido por despacho proferido em 2/08/95 nos termos que constam do III volume apenso;

26) O pedido de revisão para a Comissão de Revisão aludido em supra 18. foi apreciado pelo respectivo Presidente face à falta de acordo dos vogais, tendo na decisão ficado consignado que nela só era apreciada a matéria relativa aos métodos indiciários, nos seguintes moldes:

«Confrontados com os valores da matéria colectável fixada com recurso a métodos indiciários, porque só desses cabe reclamação para esta comissão e só esses são susceptíveis de apreciação nesta sede, ambos os

vogais se manifestaram irreduzíveis . . . Assim, e nos termos do n. 3 do arto 87º do CPT; cabe a decisão ao Presidente da dita comissão.

Decidindo: Com base nos fundamentos constantes do relatório da fiscalização que faz parte integrante do processo de decisão desta comissão e com os quais concordo, e aderindo às razões justificativas, que reforçam as conclusões daquele relatório, constantes do laudo do vogal da Fazenda Pública, mantenho a matéria colectável fixada com recurso a métodos indiciários que originou o rendimento colectável global de IRS nos valores de 626.678.581\$00, 639.671.371\$00 e 5.133.713.573\$00 respeitantes aos exercícios de 1989, 1999 e 1991 [. . .]” — (cfr. fls. 230 do I vol. apenso).

27) Da decisão final do recurso hierárquico referida em supra 18) não foi interposto recurso contencioso.

3. São três as questões que os recorrentes põem à consideração deste Tribunal e que dilucidam claramente, a saber:

a) O tratamento fiscal dos proveitos ligados a escrituras públicas de 1991, mas objecto de contratos promessa celebrados em anos diversos (conclusões 1 a 8);

b) Correção de valores suportados em escrituras públicas (conclusões 9 a 20);

c) Correção relativa ao *negócio* com a EMPRICONDE alegadas relações especiais (conclusões 21 a 33).

Vejamus cada questão de *per si*.

a) Quanto à 1ª questão (tratamento fiscal dos proveitos ligados a escrituras públicas de 1991, mas objecto de contratos promessa celebrados em anos diversos).

Sobre tal questão escreveu-se no acórdão recorrido (fls. 706 e segs.):

«Reportando-nos ao caso vertente, temos que a AF, no exercício da competência fiscalizadora (prevista nos arts. 122º e segs. do CIRS e nos arts. 107º e segs. do CIRC), demonstrou que o impugnante omitira à contabilidade de 1991 proveitos relativos a escrituras de venda de imóveis outorgadas nesse ano, assim cumprindo o ónus de prova da verificação dos pressupostos que a determinaram a efectuar o correspondente acréscimo à matéria colectável dos aqui recorrentes.

Pelo que passou a competir ao contribuinte o ónus de provar a ilegitimidade do acto, provando que apesar de as escrituras formalizadoras da alienação terem ocorrido em 1991, a transferência económica ou entrega/tradição desses imóveis para os compradores já havia ocorrido nos anos anteriores por força da outorga dos respectivos contratos-promessa, assim demonstrado a ilegalidade daquela correcção.

Porém, relativamente a tal matéria nada foi alegado e, portanto, nada se provou.»

E adiante:

«Assim, e na falta de produção de qualquer outra prova tendente a demonstrar que esses bens tenham sido alguma vez levados a existências e que os proveitos relativos à sua alienação tenham sido contabilizados no ano em que foram objecto de contrato-promessa, não pode dar-se como provado que o produto da alienação dos prédios objecto das escrituras públicas outorgadas em 1991 tivesse sido alguma vez registado.

Dai que, qualquer que seja a resposta à questão de saber qual o momento fiscalmente relevante para o registo da venda de bens precedida de contratos-promessa, nunca poderia lograr êxito a pre-

tensão dos impugnantes de ver anulada a predita correcção e cor-respectiva liquidação.»

Pois bem.

A divergência funda-se aqui primacialmente no campo das inferências de facto que o acórdão retira dos factos levados ao probatório, e da interpretação do art. 121º do CPT (vide conclusão 6ª).

Está aqui pois em causa a interpretação do art. 121º do CPT.

Disponha o n. 1 do citado artigo: "Sempre que da prova produzida resulte a fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário, deverá o acto impugnado ser anulado".

Comentando este artigo, escrevem Alfredo de Sousa e José Paixão ⁽¹⁾:

«... afigura-se-nos irrecusável, por o mesmo exprimir um princípio estruturante não só do processo contencioso tributário como do processo *administrativo* tributário, que a *fundada dúvida sobre a existência do facto tributário* deve implicar que a administração fiscal se abstenha, quer da respectiva quantificação, quer da subsequente liquidação do imposto.

É a consagração do princípio de que a dúvida reverte a favor do contribuinte, em substituição do princípio *in dubio pro fisco* que, na prática era acatado no regime anterior à Reforma Fiscal (CIRS e CIRC).

O preceito em anotação, todavia, carece de aprofundado esforço interpretativo, a fim de se aferir do seu correcto alcance.

A prova produzida de que há-de resultar a fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário há-de ser, não só a prova aduzida pelas partes, como também e sobretudo a prova que ao juiz se impõe diligenciar.

Com efeito, os juízes dos tribunais tributários devem realizar ou ordenar todas as diligências que considerarem úteis ao apuramento da verdade (art. 40º, n.º 1).

A dúvida que implica a anulação do acto impugnado não pode considerar-se fundada, se assentar na ausência ou na inércia probatória das partes, sobretudo do impugnante.

Este não deve limitar-se a alegar factos que ponham em dúvida a existência e quantificação do facto tributário.

Cabe-lhe o ónus da prova de tais factos, sem embargo de o juiz, no âmbito do seu poder-dever inquisitório, diligenciar também comprová-los.

Só mediante a prova concludente de tais factos é que é possível concluir-se pelo fundamento daquela dúvida.»

É uma perspectiva jurídica que colhe o nosso acordo.

Avançando agora para o caso dos autos, constatamos que a Fazenda Pública logrou — na tese do acórdão recorrido — fazer a prova sobre a existência dos pressupostos que a determinaram a efectuar o correspondente acréscimo à matéria colectável.

Ou seja: a Administração cumpriu o ónus de prova da verificação dos pressupostos legais que legitimaram a sua actuação.

Por sua vez, os contribuintes, no entendimento do mesmo acórdão, não provaram que apesar de as escrituras formalizadoras da alienação terem ocorrido em 1991, a transferência económica ou *entrega/tradição* desses imóveis para os compradores já havia ocorrido nos anos an-

⁽¹⁾ Código de Processo Tributário, Comentado e Anotado, 4ª edição, págs. 275 e segs.

teriores por força da outorga dos respectivos contratos-promessa, assim demonstrado a ilegalidade daquela correcção.

Ora, saber se há dúvidas sobre a existência de um facto tributário é uma questão de facto que está vedado a este Supremo Tribunal conhecer.

Daí que, inexistindo fundada dúvida sobre a existência do facto tributário, não se impõe, com este fundamento, a anulação do acto de liquidação, como decorre do já citado art. 121º, n.º 1, do CPT.

Acresce finalmente dizer que não seria possível a este Tribunal considerar provados os factos que o recorrente entende (e pretende) provados — alterando deste modo a matéria de facto dada como provada —, já que este Supremo Tribunal é um tribunal de revista, que apenas conhece matéria de direito nos casos — como o presente previstos no art. 21º, n.º 4, do ETAF.

E os casos em que o pode fazer, ou seja, em que pode sindicair o erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais são os previstos no art. 722º, n.º 2, do CPC. Situação limite que não acontece na hipótese dos autos e nem sequer foi alegada.

A decisão recorrida não pode pois ser censurada neste ponto específico.

b) Quanto à 2ª questão (correcção de valores suportados em escrituras públicas):

Defendem os recorrentes que, para permitir a correcção dos valores constantes das escrituras públicas, deveria a FP intentar as necessárias acções de anulação, como decorre do art. 32º do CPT.

Será assim?

Disponha o art. 32º do CPT:

“1. Os actos ou negócios jurídicos nulos ou anuláveis constantes de documentos autênticos produzem os correspondentes efeitos jurídico-tributários enquanto não houver decisão judicial a declará-los nulos ou a anulá-los, salvo as excepções expressamente previstas nas leis tributárias.

2. A decisão judicial referida no número anterior implica a não tributação dos respectivos actos ou negócios jurídicos, sem prejuízo, porém, da tributação dos actos ou negócios jurídicos que subsistam”.

Que dizer?

Como bem se refere no acórdão recorrido, citando o Prof. Vaz Serra, “a simples simulação do preço não torna nulo o contrato, ainda que feita para prejudicar o direito do Estado ao imposto”.

Por outro lado há que atender ao art. 39º da LGT., que dispõe:

“1. Em caso de simulação de negócio jurídico, a tributação recai sobre o negócio jurídico *real* e não sobre o negócio jurídico simulado.

2. Sem prejuízo dos poderes de correcção da matéria tributável legalmente atribuídos à administração tributária, a tributação do negócio jurídico real constante de documento autêntico depende de decisão judicial que declare a sua nulidade?

Como se vê deste preceito a tributação recai sobre o negócio jurídico *real* (n.º 1 do normativo).

Mas será que é necessária decisão judicial que declare tal nulidade (n.º 2) — no caso a simulação do preço?

Parece-nos ser de seguir a doutrina constante do acórdão deste STA de 26/2/2003, proferido no rec. n.º 89/03, segundo o qual a existência de escritura pública não impede a administração fiscal, atento o art. 39º, n.º 2, da LGT, de corrigir a matéria colectável, se para tanto tiver razões juridicamente válidas, sem necessidade de obter declaração judicial de nulidade do negócio cujo preço foi simulado.

Interpretação que estará em consonância com a excepção prevista na parte final do n.º 1 do art. 32.º do CPT, aliás referida pelo EPGA: os arts. 91.º e 95.º do CIRC.

Improcede assim esta questão suscitada pelos recorrentes.

c) Quanto à 3.ª questão (correção relativa ao negócio com a EM-PRICONDE — alegadas relações especiais).

Tem aqui razão o EPGA quando refere que a questão aqui suscitada "recurso hierárquico versus pedido de revisão, posta nas conclusões 22 a 30 e a questão *relações especiais* posta nas conclusões 31 a 33, não foi tratada no acórdão recorrido.

E porque assim, e porque se não trata de questão de conhecimento oficioso, necessariamente que este Supremo Tribunal não a pode apreciar.

Também aqui soçobra pois a pretensão dos recorrentes.

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

Custas pelos recorrentes, fixando-se a procuradoria em 50%.

Lisboa, 3 de Março de 2004. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Vítor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 3 de Março de 2004.

Assunto:

Impugnação. Art.º 10º, nº 5, do CIRS. Mais-valias. Reinvestimento do produto da alienação de um imóvel destinado a habitação na aquisição de outro imóvel com a mesma finalidade.

Doutrina que dimana da decisão:

I — São excluídos da tributação (em mais-valias) os ganhos provenientes da transmissão onerosa de imóveis destinados a habitação do sujeito passivo ou do seu agregado familiar se, no prazo de 24 meses contados da data da realização, o produto da alienação for reinvestido na aquisição de outro imóvel, isto nos termos do nº 5 do art. 10º do CIRS.

II — Porém, se o contribuinte contrair empréstimo bancário para adquirir novo imóvel para habitação, não reinvestindo nele os ganhos obtidos com a alienação daquele primeiro imóvel, não beneficia da exclusão da tributação prevista naquele normativo.

Recurso n.º 1774/03-30. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Egídio Manuel Augusto Leite; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. EGÍDIO MANUEL AUGUSTO LEITE, identificado nos autos, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto, a liquidação de IRS do ano de 2000.

O M.º Juiz do 1.º Juízo daquele Tribunal julgou a impugnação procedente.

Inconformada, a FAZENDA PÚBLICA interpôs recurso para este Supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. Estando em causa a interpretação dada ao requisito contido no art. 10.º, n.º 5, al. a), na parte em que se lê: "o produto da alienação for reinvestido na aquisição de outro imóvel", não pode considerar-se que o facto de a aquisição do novo imóvel se ter efectuado com recurso ao crédito bancário, pela totalidade do preço, não é impeditivo para que deixe de haver lugar à exclusão tributária prevista na mesma norma.

2. Se o adquirente, na compra do outro imóvel, utiliza, não o produto da alienação do anterior, mas o capital que obteve através de recurso a empréstimo bancário, não se pode concluir pela realização de um reinvestimento relevante para efeitos de exclusão tributária, porque inexistente o nexo de causalidade entre as duas transacções.

3. O conceito de reinvestimento que releva para efeito da aplicação da norma, é a de reinvestimento do produto da alienação na aquisição de outro imóvel, e não, a realização de um qualquer investimento, sem curar de saber da proveniência do capital utilizado, na medida em que é atendível a substância económica dos factos tributários, nos termos do art. 11.º, n.º 3, da LGT.

4. O emprego do vocábulo reinvestimento, implica, em si mesmo, a reafecção de um determinado capital (o produto da alienação anterior), a um fim específico, e não a simples afectação de capital à aquisição de bens, como se entenderia se, ao invés, fosse utilizada a expressão "investimento".

5. A actuação da Administração Fiscal foi conforme à lei, ao não considerar haver lugar à exclusão de tributação prevista na alínea a) do n.º 5 do Art.10º do CIRS, por se ter demonstrado que a aquisição do novo imóvel foi custeada, na íntegra, pelo recurso a empréstimo bancário, justificando-se a manutenção da liquidação efectuada por se demonstrar a sua validade e justiça.

6. A dita sentença recorrida violou o disposto nos arts. 1.º e 10.º, n.º 1 e n.º 5, al. a) do CIRS.

Neste STA, o EPGA defende que o recurso versa matéria de facto, pelo que este Supremo Tribunal é hierarquicamente incompetente para conhecer do recurso.

A recorrente concorda.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. Importa liminarmente decidir a questão prévia suscitada pelo Ex.º Magistrado do MP.

Na verdade, o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria (vide arts. 101.º e 102.º do C. P. Civil, 45.º do CPT, 5.º do anterior ETAF, aqui aplicável, e 2.º e 3.º da LPTA), prejudicando, se procedente, a apreciação e julgamento de todas as restantes questões suscitadas no recurso.

Vejamos então.

Dispõe o art. 32.º, al. b), do referido ETAF:

«Compete à Secção de Contencioso Tributário conhecer:

(...);

b) Dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1.ª Instância com exclusivo fundamento em matéria de direito.»

Quer isto significar que, se o recurso versar unicamente matéria de direito, este Supremo Tribunal será competente para o apreciar.

Porém, se o recurso envolver a apreciação de matéria de facto, não será este Supremo Tribunal o competente mas sim a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, face ao disposto no art. 41º, 1, al. a), do citado ETAF.

O EPGA suscita, como vimos, a questão da incompetência, em razão da hierarquia, deste Supremo Tribunal.

Vejamos então. Escreveu o EPGA no seu douto parecer, que as 1ª, 2ª e 5ª conclusões enunciam factos, sujeitos à formulação de um juízo pelo tribunal, expresso no binómio provado/não provado.

Que dizer?

Estamos realmente perante afirmações de facto.

Porém, tais factos (que têm a ver com a aquisição do novo imóvel com recurso ao crédito bancário) têm tradução clara no probatório [vide al. c)]. Na verdade aí se faz referência expressa à escritura pública de aquisição do imóvel (fls. 11 a 16 dos autos). Ora, nessa escritura lê-se que o prédio urbano em causa foi adquirido por 18.000.000\$00, tendo o impugnante contraído um empréstimo da mesma importância (18.000.000\$00), para aquisição desse prédio.

Ou seja, os factos referidos nas conclusões das alegações de recurso têm tradução no probatório, não estando em contradição com ele.

Não procede assim a questão prévia suscitada pelo EPGA.

3. É a seguinte a matéria fixada na sentença recorrida:

a) Em 16-03-2001 o impugnante apresentou declaração modelo 3 para efeitos de IRS referente a 2000, com anexo G, ali declarando que havia vendido o imóvel identificado por art. 5608º-S pelo valor de 17.000.000\$00 o qual havia adquirido por 10.950.000\$00 e que pretendia reinvestir o valor de realização - cfr. fls. 5 a 7.

b) Em 19-03-2002 o impugnante apresentou novo anexo G da declaração modelo 3 para efeitos de IRS referente a 2000 ali declarando que havia vendido o imóvel 5608º-S pelo valor de 84.795,64 euros e que o havia adquirido por 54.618,37 euros não indicando que pretendia reinvestir o valor de realização cfr. fls. 10.

c) Por escritura pública de 04-04-2001 o impugnante adquiriu uma fracção autónoma destinada a habitação pelo valor de dezoito milhões de escudos - cfr. fls. 11 a 16.

d) Em 19-08-2002 a Administração fiscal procedeu à liquidação ao impugnante de IRS referente a 2000 apurando o valor a pagar de 3.574,24 euros cuja data limite de pagamento ocorreu em 07-10-2002 cfr. fls. 4.

e) Em 28/8/2002 foi apresentada esta petição - cfr. fls. 2.

4. Sendo estes os factos vejamos agora o direito.

Está em causa a interpretação do art. 10º, nº 1, al. a), e nº 5, do CIRS.

Era a seguinte a redacção então vigente:

«1. Constituem mais valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos comerciais, industriais, agrícolas ou de capitais resultem de:

‘a) Alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis (...).
(...)

“5. São excluídos da tributação os ganhos provenientes da transmissão onerosa de imóveis destinados a habitação do sujeito passivo

ou do seu agregado familiar se, no prazo de 24 meses contados da data da realização, o produto da alienação for reinvestido na aquisição de outro imóvel, de terreno para a construção de imóvel ou na construção, ampliação ou melhoramento de outro imóvel exclusivamente com o mesmo destino.»

Pois bem.

A leitura do probatório, a nosso ver, é bastante para dar resposta à questão.

Na verdade, e como resulta da já citada alínea c) do probatório, a aquisição da nova casa de habitação foi paga integralmente com um empréstimo contraído para esse fim.

Ou seja: o produto da venda não se destinou ao reinvestimento na aquisição de nova habitação.

Logo não funciona a exclusão prevista no nº 5 do citado artigo 10º do CIRS.

E porque assim é, parece ser logo de concluir que a impugnação está inevitavelmente condenada ao insucesso.

Mas será de sufragar o entendimento do Mm. Juiz quando defende que o empréstimo bancário caberia na previsão do citado normativo? Entendemos que não.

Na verdade, o que o legislador pretende é o reinvestimento do produto da venda numa nova aquisição, e num prazo limite, e não a utilização do produto da venda noutra fim que não o aludido reinvestimento, não contemplando a hipótese de ser aplicada nesse novo investimento um empréstimo bancário contraído com tal finalidade.

Versando questão idêntica escreveu-se no acórdão deste Supremo Tribunal de 12/3/2003 (rec. nº 1721/02):

‘A lei não aludia, exclusivamente, ao reinvestimento, o que por si já chegava para se concluir que esse reinvestimento era do produto da alienação, com exclusão do empréstimo bancário. Porém, a lei foi mais precisa, para acabar com as dúvidas: o que é reinvestido é o produto da alienação. Costuma dizer-se que a lei não contém palavras inúteis, e, de facto, não é inútil a lei utilizar as palavras produto da alienação. É que se o vendedor da primeira habitação comprar uma segunda habitação (outro imóvel) com dinheiro emprestado por um banco, em rigor não há um reinvestimento, mas um novo investimento, sem nexo de causalidade com a primeira venda. Somente está excluída a tributação quando o produto da alienação for reinvestido, pois se também estivesse excluída a tributação quando o dinheiro para a nova aquisição for emprestado pelo banco, então tínhamos que o contribuinte lucrava duas vezes: por um lado, a mais-valia resultante da venda do imóvel anterior não era tributada e, por outro, o contribuinte tinha direito às deduções fiscais resultantes de empréstimo para aquisição de casa própria. São os abatimentos a que se referia o art. 55º, nº 1, als. e) e l), do CIRS.

‘O reinvestimento a que se refere aquele preceito - reinvestimento do produto da alienação - é o do “produto da realização” ou “valor da realização” (cfr. *Código do IRS Comentado e Anotado*, 2ª edição da DCGI, de 1990, pág. 120).

‘E a prova de que é esta a melhor interpretação daquele tipo de reinvestimento está no nº 7 do art. 10º, nos termos do qual “no caso de reinvestimento parcial do valor de realização (...) o benefício a que se refere o nº 5 respeitará apenas à parte proporcional dos ganhos correspondentes ao valor reinvestido.

Quer isto dizer que se a segunda habitação fosse comprada em parte com o produto da alienação e em parte com dinheiro obtido de empréstimo bancário, sempre o contribuinte pagaria algum IRS, em proporção com o capital reinvestido e com o capital mutuado pelo banco.

O conceito de reinvestimento é um conceito económico e não jurídico. Ora, nos termos do art. 11º, nº 3, da Lei Geral Tributária, persistindo a dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, deve atender-se à substância económica dos factos tributários.»

E este um entendimento que sufragamos sem reservas.

A decisão recorrida não pode assim manter-se.

5. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso interposto pela Fazenda Pública, revogando-se a sentença recorrida, julgando-se consequentemente improcedente a impugnação.

Custas pelo impugnante, mas apenas na 1ª Instância.

Lisboa 3 de Março de 2004. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Vítor Meira* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 3 de Março de 2004.

Recurso nº 1778/03-30, em que são recorrente Varela Pinto & Cª, Ldª, recorrida a Fazenda Pública de que foi Relator o Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

Nestes autos de recurso jurisdicional em que é recorrente Varela Pinto & Cª, L.ª e recorrida a Fazenda Pública, tendo em conta o disposto nos arts. 713º, nº 5, e 726º do C.P. Civil, acorda-se, pelos fundamentos que dela constam e na esteira do acórdão do S.T.A. de 21/1/04, rec. 1770/03, apoiado na jurisprudência do Tribunal Constitucional que cita e tirado na sequência do recurso também interposto pela ora recorrente e no qual suscita exactamente a questão ora suscitada, em confirmar a decisão recorrida e em negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 50%, sem prejuízo do apoio judiciário (fls 58).

Lisboa, 3 de Março de 2004. — *Fonseca Limão* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 3 de Março de 2004.

Assunto:

Incompetência do STA em razão da hierarquia. Questão de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Se nas conclusões das alegações de recurso são referidos factos que o recorrente considera provados, factos esses que não constam do probatório, e deles pretende extrair ilações jurídicas, é competente para conhecer do recurso o Tribunal Central Administrativo e não o STA, independentemente do relevo de tais factos na solução jurídica.*
- 2 — *Na verdade, a competência do Tribunal, em razão da hierarquia, tem a ver com o quid disputatum e não com o quid decisum.*

Recurso nº 1788/03-30. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Marcelino Carrilho Fernandes; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. MARCELINO CARRILHO FERNANDES, identificado nos autos, opôs-se, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Santarém, a uma execução fiscal que contra ele reverteu.

O Mm. Juiz daquele Tribunal julgou a oposição procedente.

Inconformada, a Fazenda Pública interpôs recurso para este Supremo Tribunal.

Apresentou as pertinentes alegações.

Neste STA, o EPGA defende que o recurso versa matéria de facto, pelo que este Supremo Tribunal é hierarquicamente incompetente para conhecer do recurso.

Ouvidas as partes sobre esta questão prévia, a recorrente aceita que o recurso não versa somente matéria de direito, requerendo a remessa dos autos ao TCA.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. Importa liminarmente decidir a questão prévia suscitada pelo Ex.º Magistrado do MP.

Na verdade, o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria (vide arts. 101º e 102º do C. P. Civil, 45º do CPT, 5º do anterior ETAF, e 2º e 3º da LPTA), prejudicando, se procedente, a apreciação e julgamento de todas as restantes questões suscitadas no recurso. Vejamos então.

Disponha o art. 32º, al. b), do anterior ETAF (aqui aplicável): «Compete à Secção de Contencioso Tributário conhecer:

(. . .);

b) Dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª Instância com exclusivo fundamento em matéria de direito.»

Quer isto significar que, se o recurso versar unicamente matéria de direito, este Supremo Tribunal será competente para o apreciar.

Porém, se o recurso envolver a apreciação de matéria de facto, não será este Supremo Tribunal o competente mas sim a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, face ao disposto no art. 41º, 1, al. a), do anterior ETAF.

O EPGA suscita, como vimos, a questão da incompetência, em razão da hierarquia, deste Supremo Tribunal, defendendo que as conclusões B), D) e E) contêm matéria de facto.

Vejamos então.

É para nós evidente que a conclusão D) contém afirmações e conclusões de facto que não foram levadas ao probatório.

É do seguinte teor a referida conclusão:

«Desta diligência, e no entender daquele dirigente, não foi trazido nada de novo ao respectivo processo, já que enquanto dois dos eventuais responsáveis subsidiários (onde se inclui o ora recorrido), se remeteram ao silêncio, apenas um terceiro, o Sr. Manuel Mendes dos Reis, respondeu na forma vertida a fls. 25 dos autos, porém, não informa de uma forma clara aquele dirigente se existem bens em nome da executada susceptíveis de serem penhorados ou não, e muito menos o local onde esses eventuais bens possam estar, comportamentos estes a todos os títulos lamentáveis, e violadores, senão do princípio do direito de audição nos termos do art. 60º da LGT, porque facultativo, pelo menos do princípio de colaboração, insito no art. 59º do mesmo diploma legal, entre outros.»

Ou seja: o recorrente questiona a matéria de facto com eventual relevância na decisão (ao menos no seu entendimento).

Há assim efectivamente matéria de facto a apreciar no recurso.

Factos que não foram levados ao probatório da sentença recorrida.

Logra pois êxito a questão prévia suscitada pelo Ilustre Magistrado do MP.

Do exposto, é legítimo pois concluir-se que o recurso versa também matéria de facto. E como, por outro lado, a competência do Tribunal se afere pelo *quid disputatum* e não pelo *quid decisum* importa apreciar aquela matéria de facto. E isto independentemente dessas questões de facto serem ou não relevantes para a solução jurídica da causa. É que o Tribunal *ad quem* define primeiro a sua competência em face das conclusões das alegações, e, só depois de definida a sua competência é que, se competente, avança para a solução da questão que lhe é posta.

Assim, e porque o recurso versa também matéria de facto, não é este Supremo Tribunal o competente para o apreciar, mas sim o Tribunal Central Administrativo, face aos normativos legais atrás citados.

3. Face ao exposto, acorda-se em julgar este Supremo Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso interposto.

Sem custas, por delas estar isenta a recorrente.

Lisboa, 3 de Março de 2004. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Vitor Meira* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 3 de Março de 2004.

Assunto:

Taxas sobre comercialização de produtos de saúde. Constituição. Direito comunitário.

Doutrina que dimana da decisão:

Os tributos previstos no artigo 72º da Lei n.º 3-B/2000, de 04.IV, são de qualificar como impostos, sendo que tal preceito não afronta o artigo 103º, 2, da Constituição e as mesmas imposições não são proibidas pelo artigo 33º da 6ª Directiva - 77/388/CEE, do Conselho, de 17.V.77, na redacção da Directiva n.º 91/680/CEE, do Conselho, de 16.XII.91.

Recurso n.º 1832/03-30 Recorrente: Johnson & Johnson, Lda; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

No presente recurso jurisdicional, interposto por Johnson & Johnson, Lda, com sede na Estrada Consiglieri Pedroso, 69-A, Queluz de Baixo, Barcarena da sentença do 1º Juízo do TT de 1ª Instância de Lisboa de fls. 561-569, que julgou improcedente esta impugnação judicial, por si deduzida contra acto de autoliquidação da taxa incidente sobre a comercialização de produtos de saúde instituída pelo artigo 72º da Lei n.º 3-B/2000, de 04.IV, relativo ao mês de Junho de 2001, no valor de 3453,47 euros, decide-se, pelos fundamentos constantes do acórdão deste STA de 21 de Janeiro último, tirado no recurso n.º 1638/03-30 (que traduz jurisprudência reiterada e uniforme - cfr., inter alia, acs. de 04.VI p.p. rec. 61/03-30 e de 09.VII p.p. - rec. 493/03-30; ainda, os de 15, 22 e 29 de Novembro p.p. - recs. 1063/03-30, 438/03-30, 1060/03-30 e 1061/03-30, respectivamente; - e do qual se anexa fotocópia), tendo sobremaneira em mente o estatuído no n.º 3 do artigo 8º do Código Civil, ademais havendo neste e em tais processos identidade de partes e sendo coincidente, genericamente, o alegado respectivo, negar provimento ao recurso, confirmando-se a sentença recorrida - artigo 705º do CPC, a fortiori.

Custas pela impugnante, com procuradoria de 60%.

Lisboa, 3 de Março de 2004. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Almeida Lopes* — *Pimenta do Vale*.

Recurso n.º 1638/03-30, de 21 de Janeiro de 2004

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

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por Johnson & Johnson, L.^{da}, da sentença do Tribunal Tributário de primeira instância de Lisboa, proferida em 11-06-03, que julgou improcedente a impugnação judicial pela mesma deduzida contra o acto de auto-liquidação da taxa incidente sobre a comercialização de produtos de saúde, relativa a Maio de 2000, no montante de 514.060\$00.

Fundamentou-se a decisão em que, estando embora em causa um imposto, não se verifica a respectiva indeterminabilidade nem a consequente violação dos princípios da legalidade e da tipicidade que enformam o sistema fiscal, nem o de reserva de lei formal, já que o art. 72º, n.º 3, da Lei n.º 3-B/00, de 04 de Abril deve ser interpretado correctivamente, compreendendo-se a expressão “tendo por referência

o respectivo preço de venda ao consumidor final”, “pelo decalque de redacção da taxa sobre a comercialização de medicamentos”, sendo, pois, irrelevante a dissonância já, aliás, significativa e posteriormente corrigida”, “quer nas seguintes previsões de autorização dos sucessivos Orçamentos de Estado, quer quando finalmente foi emitido o D.L. n.º 312/2002, de 20 de Dezembro”, ainda que se não possa ver aí qualquer fenómeno de interpretação autêntica; finalmente, também não há violação do direito comunitário - Directiva n.º 77/988/CEE, do Conselho, de 17-05-77, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 91/680/CEE, do Conselho, de 16-12-91 - de acordo com a jurisprudência do TJCE, que cita, pois que não existe qualquer discriminação de nacionalidade dos sujeitos nas trocas internas ou intra - comunitárias, nem qualquer distinção de encargo que onera, de igual modo, os respectivos produtos.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

1. A denominada “taxa sobre comercialização de produtos de saúde” corresponde a um verdadeiro imposto, devendo como tal respeitar as exigências do princípio da legalidade em matéria de impostos, decorrentes do artigo 103º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa, designadamente, a respectiva criação, taxa e incidência deverão constar de lei formal.

2. O artigo 72º da Lei n.º 3-B/2000, de 4 de Abril, que criou a “taxa sobre comercialização de produtos de saúde”, é materialmente inconstitucional, uma vez que não define a base de incidência objectiva do imposto criado.

3. O conceito geral de preço de venda ao consumidor final dos produtos de saúde, no qual se baseia a incidência objectiva do imposto em causa, não é passível de ser concretizado pelos respectivos sujeitos passivos, no momento de efectuar a autoliquidação do imposto, o que torna a sua base de incidência objectiva indeterminável.

4. Não existe qualquer elemento interpretativo relativo ao artigo 72º da Lei n.º 3-B/2000 que permita sustentar a necessidade de uma interpretação correctiva do mesmo, no sentido de considerar que a sua base de incidência objectiva diria respeito às quantidades de produtos de saúde vendidas, ao preço de venda praticado pelos respectivos sujeitos passivos, e não ao preço de venda praticado perante o consumidor final, como expressamente resulta daquele preceito.

5. A redacção do n.º 3 do artigo 72º da Lei n.º 3-B/2000, assentou no facto de o legislador, confessadamente inspirado na taxa de comercialização de medicamentos, ter “importado” o esquema de funcionamento desta última, sem se aperceber que, ao fazê-lo, estava a criar um imposto cuja base de incidência não é determinável pelos respectivos sujeitos passivos, dado não existir, no que respeita aos produtos de saúde, um regime de preços fixos que permita saber, a priori, o preço de venda ao consumidor final.

6. A incidência da “taxa sobre comercialização de produtos de saúde” foi propositadamente definida pelo legislador com base no preço de venda ao consumidor final, não tendo existido aqui qualquer lapso deste último.

7. O número 2 do artigo 9º do Código Civil não permite que seja considerado pelo intérprete “o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso”.

8. A mera referência ao preço de venda praticado pelos sujeitos passivos do tributo em causa efectuada na “Nota Justificativa” da criação deste último não pode fundar uma interpretação correctiva do artigo 72º da Lei n.º 3-B/2000, já que não existe qualquer suporte, ainda que mínimo, no texto legal.

9. A Circular n.º 1/2000 do INFARMED, bem como o modelo de “Declaração de Vendas” estabelecido por despacho do Conselho de Administração deste Instituto, são inconstitucionais, por violação directa da reserva de lei formal prevista no artigo 103º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa.

10. O acto de auto-liquidação da “taxa sobre comercialização de produtos de saúde” praticado pela Johnson é também inconstitucional, uma vez que se funda numa base de incidência inconstitucionalmente criada pelo INFARMED.

11. A Circular n.º 1/2000 do INFARMED nunca poderia arrogar-se o poder de, com eficácia externa, interpretar o artigo 72º da Lei n.º 3-B/2000, sob pena de assim se violar o disposto no número 6 do artigo 112º da CRP.

12. A “taxa sobre comercialização de produtos de saúde” consubstancia um imposto sobre o volume de negócios, nessa medida violando o disposto no artigo 33º da Directiva n.º 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio de 1977, na redacção que lhe foi dada pela Directiva n.º 91/680/CEE, do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991.

13. A expressão “tendo por referência o preço de venda ao consumidor final” não surge de forma subordinada, como mero limite, no texto do n.º 3 do artigo 72º da Lei n.º 3-B/2000, mas antes como a própria definição da base de incidência objectiva do imposto, já que o que se afirma é que esta última corresponde à aplicação da taxa estabelecida sobre o volume de vendas dos sujeitos passivos, calculado por referência, não ao preço por estes praticado, mas antes ao preço de venda ao consumidor.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Ex.º Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, perante a jurisprudência uniforme do S.T.A., que cita: “Justificando-se a sua confirmação pela excelência da argumentação e pela necessidade de observância do princípio da interpretação e aplicação uniforme do direito em casos que mereçam tratamento análogo.”

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

Em sede factual vem apurado que:

“1- A impugnante liquidou e fez entrega de 514.060\$00, por depósito a favor do INFARMED, dentro da data limite de pagamento de 20/08/2000, a título de “taxa sobre a comercialização dos produtos de saúde” prevista no art. 72º da Lei 3-B/2000, de 04/04 (OE 2000), com referência ao mês de Maio de 2000 (cfr. docs. juntos com a p. i.).

2 — A dita taxa, a que estão sujeitos os produtores e importadores, ou seus representantes, de produtos farmacêuticos homeopáticos, dispositivos médicos não activos e dispositivos médicos para diagnóstico *in vitro* (0,4%), cosméticos e produtos de higiene corporal (0,2%), é destinada ao sistema de garantia da qualidade e segurança de utilização daqueles produtos, à realização de estudos de impacte social e acções de formação para os agentes de saúde e consumidores, a realizar pelo INFARMED - art.º 72º da Lei 3-B/2000, de 04/04 (OE 2000).

3 — O INFARMED emitiu a Circular nº 1/2000, de 10/5/2000, com o seguinte teor (cfr. doc. junto com a p. i):

«Assunto. — Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde com o objectivo de melhor apoiar o preenchimento dos formulários oportunamente dirigidos a V. Ex.^a, facultamos os seguintes esclarecimentos adicionais sobre o assunto epigrafado:

1. A taxa sobre a comercialização de produtos de saúde é devida pela entidade responsável pela colocação dos produtos no mercado nacional, que só em casos excepcionais será a entidade que vende ao consumidor/utilizador final.

2. A taxa é, pois, devida uma única vez, no circuito de comercialização do mesmo produto.

3. A taxa incide sobre vendas efectuadas a partir de 1 de Janeiro de 2000.

4. Os produtos abrangidos pela taxa encontram-se previstos nos seguintes diplomas:

Cosméticos e produtos de higiene corporal: Dec-Lei n.º 296/98, artigo 2º, de 25/09;

Dispositivos Médicos Não Activos: Dec-Lei n.º 273/95, de 23/10;

Dispositivos Médicos para Diagnóstico *in vitro*: Dec-Lei n.º 306/97, artigo 2º, de 11/11;

Produtos Farmacêuticos Homeopáticos: Dec-Lei n.º 94/95, artigo 4º, de 9/05.

5. A taxa não incide sobre produtos exportados.

(...).»

4 - O mesmo Instituto comunicou por diversas vezes qual o modelo de Declaração de Vendas e Guia de Depósitos (cfr. docs. de tis. 23 e ss. e docs. junto com a p. i).

5 — E expressou o entendimento de que os responsáveis económicos sujeitos ao pagamento da denominada taxa ficavam obrigados a liquidar com base no respectivo volume de vendas, apenas em casos excepcionais se atendendo ao preço de venda do consumidor final (cfr. docs. de fls. 23 e ss.).

6 — A liquidação assim feita obedeceu à Circular nº 1/2000, de 10/5, emitida pelo INFARMED, e seu modelo de “Declaração de Vendas”, e com base no respectivo volume de vendas (cfr. docs. juntos com a p. i.).

Vejamos, pois:

O conceito de taxa tem sido alvo de larga explanação doutrinal e jurisprudencial, podendo hoje terem-se por definidos, com suficiente base dogmática, os seus elementos essenciais.

Assim, Teixeira Ribeiro, define-a “como a quantia coactivamente paga pela utilização individualizada de bens semi-públicos, ou como o preço autoritariamente fixado por tal utilização” - cfr. *RLJ* 117-294.

E o parecer da P.G.Rep. de 15/Dez/91 in *D.Rep.*, II de 04-06-93, reproduzindo o parecer nº 64/80, tal como o Ac. deste Tribunal, de 10/Fev/83 in *Acad. Dout.* 257-579, sustentam ser a taxa “o preço autoritariamente estabelecido, pago pela utilização individual de bens semi-públicos, tendo a sua contrapartida uma actividade do Estado ou de outro ente público, especialmente dirigida ao obrigado ao pagamento”.

Para Alberto Xavier, *Manual de Direito Fiscal*, pág. 42/43, as taxas individualizam-se “no terreno mais vasto dos tributos, por revestirem carácter sinalagmático, não unilateral, o qual, por seu turno, deriva funcionalmente da natureza do acto constitutivo das obrigações em

que se traduzem e que consiste ou na prestação de uma actividade pública ou na utilização de bens do domínio público, ou na remoção de um limite jurídico à actividade dos particulares”.

Para Sousa Franco, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, págs. 491 e segs., “a taxa é uma prestação tributária (ou tributo) que pressupõe ou dá origem a uma contra-prestação específica, resultante de uma relação concreta (que pode ser ou não de benefício) entre um contribuinte e um bem ou serviço público, isto é, trata-se de uma receita pública ligada a relações normalmente de utilidade, entre quem é obrigado a pagá-la e um serviço ou bem público”.

Assim, temos como elementos essenciais do conceito de taxa: prestação pecuniária imposta coactiva ou autoritariamente; pelo Estado ou outro ente público; sem carácter sancionatório; utilização individualizada pelo contribuinte, solicitada ou não; de bens públicos ou semi-públicos; com contrapartida numa actividade do credor especialmente dirigida ao mesmo contribuinte.

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

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

Ora, nos termos do preâmbulo do Dec-Lei 455/99, de 18Nov, que regula a orgânica e funcionamento do INFARMED, a criação do instituto procurou responder às necessidades “de assegurar um elevado nível de protecção da saúde pública em matéria de medicamentos e produtos de saúde e de desenvolver a informação ao público” bem como “reforçar as regras e o controlo dos produtos sanitários que passarão a designar-se por produtos de saúde, em termos de protecção de saúde pública”.

Pelo que o seu art. 6º lhe atribuiu, como refere a impugnante, “a prossecução de atribuições nos domínios de avaliação, autorização, disciplina, inspecção e controlo da produção, distribuição, comercialização e utilização de medicamentos de uso humano e veterinários, incluindo os medicamentos à base de plantas e homeopáticos, e de produtos de saúde, nos termos da respectiva legislação específica, incumbindo-lhe especialmente, entre outras actividades - seu nº 3:

al. a) contribuir para a formulação da política geral de saúde, designadamente na definição e execução de políticas de produtos de saúde.

(...).

al. c) garantir a qualidade dos produtos de saúde.

(...).

al. e) assegurar o acesso dos profissionais de saúde e dos consumidores às informações necessárias à utilização racional dos produtos de saúde.

al. f) assegurar sistemas de vigilância dos produtos de saúde.

Por sua vez, o nº 1 do art. 72º da lei 3-B/2000 que criou a taxa em causa, refere destinar-se a mesma “ao sistema de garantia da qualidade e segurança de utilização daqueles produtos, à realização

de estudos de impacte social e acções de formação para os agentes de saúde e consumidor, a realizar pelo INFARMED”.

Trata-se, assim, fundamentalmente, de concretizar a protecção da saúde pública, defendendo-a e promovendo-a, nos termos constitucionais -art. 64º-, o que passa nomeadamente por assegurar a garantia de que os produtos de saúde se encontram conformes às exigências legais.

Assim, os seus beneficiários directos não são os respectivos importadores ou produtores mas os cidadãos utentes ou consumidores ou, reproduzindo os dizeres da impugnante, ora recorrida, “a comunidade” - beneficiária directa do sistema.

Pelo que não pode afirmar-se a existência de uma vantagem específica para o devedor individualmente considerado, surgida da correspondente actividade pública e, assim, da contraprestação de um serviço prestado com vantagens imediatas para os a ela sujeitos.

Pelo contrário, está-se perante uma forma de financiar uma actividade do Estado vocacionada para a satisfação de necessidades públicas em geral: garantia da qualidade e segurança de utilização dos respectivos produtos e realização dos ditos estudos e acções de formação.

Não se verificando, pois, no caso os referidos elementos definidores da taxa, nomeadamente a predita relação bilateral ou sinalagmática, a correspectividade entre as duas prestações: a paga pelo utente do serviço público e a prestada pelo INFARMED.

Por outro lado, não pode ver-se, no tributo em causa, uma qualquer remoção, por parte do Instituto, de um obstáculo jurídico à actividade da Johnson - cfr. art. 44º, n.º 2, da LGT.

Tal modalidade é própria das chamadas autorizações e licenças, o que não é patentemente o caso - cfr. Casalta Nabais, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, pág. 260:

”No concernente às taxas devidas por licenças ... apenas estamos perante taxas quando o limite ou obstáculo levantado à actividade dos particulares, por cujo acto administrativo de remoção se cobra a respectiva taxa, constitua um limite ou obstáculo substantivo, ativamente sobretudo à concretização e realização prática da liberdade individual e à sua articulação com os interesses públicos de ordem geral” pág. 262/3.

Ora o tributo em causa é de pagamento mensal, não antecedendo sequer o exercício da actividade.

Nada tendo, assim, a ver com qualquer autorização para a impugnante exercer a sua actividade.

Pelo que a imposição em causa é de qualificar como um imposto ou, ao menos, como um, tributo que, dada a sua natureza, há-de ter um tratamento constitucional semelhante.

Cfr., aliás, em situação algo idêntica e, por todos, os Acds. TC de 16Fev00 in *Acórdão do Tribunal Constitucional*, vol. 46º, págs. 21 e segts. e do STA de 24/11/99 Rec. 18.911, 28/04/99, Rec. 18.911, 28/4/99, Rec. 21.843, e 24/3/99, Rec. 21.649.

Está, assim, sujeita ao disposto no art. 103º, n.º 2, da Constituição, devendo a lei delimitar, nomeadamente, a respectiva incidência, em termos da sua determinabilidade, assegurando aos interessados um suficiente grau de densificação - cfr., Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 2ª edição, pág. 142.

Ora, o n.º 3 do referido art. 72º dispõe que “a taxa incide sobre o volume de vendas de cada produto, tendo por referência o respectivo

preço de venda ao consumidor final ...e sendo o seu valor pago mensalmente com base nas declarações de vendas mensais, nos termos e com os elementos a definir pelo mesmo Instituto”.

Assim, a incidência real concretiza-se “no volume de vendas” de cada produto e o seu valor é pago mensalmente com base nas respectivas, “vendas mensais”.

Certo que deve ter por referência, “o preço de venda ao consumidor final”, mas tal aparece apenas de modo subordinado, de um mero “valor de referência limite”.

Se se quisesse erigir como factor de incidência real o preço de venda ao consumidor final, a lei não se teria referido ao volume de vendas e às respectivas declarações de venda.

Pelo que a dita circular e o impresso “declaração de vendas” surgem como mero regulamento executivo e instrumental.

A parte final do dito inciso normativo refere-se apenas ao pagamento do tributo, cujos termos e elementos serão definidos pelo Instituto, a entidade credora: nenhum elemento de incidência resta, pois, para o Regulamento.

Quanto à violação do direito comunitário: art. 33º da Directiva n.º 77/388/CEE do Conselho, de 17Mai77, na redacção da Directiva n.º 91/680/CEE do Conselho, de 16Dez91. Tal directiva impede a manutenção ou a introdução, por um estado membro, de encargos com as características de impostos sobre o volume de negócios.

Dispõe aquele normativo:

”Salvo o disposto noutras normas comunitárias, designadamente nas disposições comunitárias em vigor relativas ao regime geral da detenção, circulação e controlo dos produtos sujeitos a impostos especiais sobre o consumo, as disposições da presente directiva não impedem que um estado membro mantenha ou introduza impostos sobre os contratos de seguros, sobre jogos ou apostas, sobre consumos especiais, direitos de registo e, em geral, todos os impostos, direitos e taxas que não tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios, desde que esses impostos, direitos e taxas não dêem origem, nas trocas comerciais entre Estados membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira”.

O ponto foi já objecto de jurisprudência vária do TJCE, esclarecendo que tal disposição proíbe os Estados membros de instituírem ou de manterem impostos, direitos e taxas que tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios, pelo facto de onerarem a circulação de bens e dos serviços de modo comparável ao do IVA, comprometendo o funcionamento do sistema comum deste último, o que acontece quando tais tributos apresentarem as características essenciais do IVA: aplicação genérica às transacções que tenham por objecto bens ou serviços; proporcionalidade em relação ao preço dos mesmos; cobrança em cada fase do respectivo processo de produção e distribuição; aplicação ao seu valor acrescentado, “sendo um imposto devido por ocasião de uma transacção calculado após dedução do imposto pago no momento da transacção anterior”.

Cfr., por todos, os Acds. de 17/Set/97, Proc. C-28/96 - Fricarnes, SA, e Proc. C. 347/95 - UCAL; de 26/6/97, Careda, S.A, in *Colectânea de Jurisprudência*, I, pág. 3734 e de 13/03/97 - Solisnor, SA, in cit., I, pág. 5053.

Ora, a imposição em causa não possui nenhuma das referidas características: não se aplica de maneira geral, mas apenas a certos produtos (de saúde); não é proporcional ao respectivo preço; não

é cobrada em cada fase do processo de produção e distribuição, mas apenas sobre o volume de vendas dos produtores e importadores; finalmente, não é aplicável ao valor acrescentado dos produtos.

Assim, nos termos da mesma jurisprudência, é permitido aos Estados-Membros cumular o IVA com impostos, direitos ou taxas diferentes dos impostos sobre o volume de negócios - cf. o Ac 13/07/89, Procs. 93 e 94/88 in *Colecção* pág. 2671 - WisselinK - e de 8/7/86 Proc. 73/85 in *Colecção* pág. 2219 - Kerrutt - e de 27/11/95 Proc.º 295/94 in *Colecção* págs. 3759 - Rousseau Wilmot.

Pelo que se não mostra violado o dito art. 33º.

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

Custas pela recorrente, com procuradoria de 60%.

Lisboa, 21 de Janeiro de 2004. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 3 de Março de 2004.

Assunto:

Desistência do pedido. Perda de objecto do recurso.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Nos termos do artigo 293º n.º 1 e 295º do Código de Processo Civil a desistência do pedido pode ocorrer em qualquer altura, levando à extinção do direito que se pretendia fazer valer.

II — Tal desistência por parte do impugnante retira objecto ao recurso da Fazenda Pública, referente à sentença proferida antes da apreciação daquela.

Recurso n.º1883/03-30. Recorrente: Fazenda Pública. Recorrido: Vieira Leitão, L.^{da} Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Vítor Meira.

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

“Vieira Leitão, L.^{da}” impugnou no Tribunal Tributário de 1.^a Instância do Porto o acto tributário que negou a transferência para o activo da sociedade de um crédito de IVA de 4.100.148\$00. Por sentença do M.^{mo} Juiz daquele Tribunal foi julgada procedente a liquidação.

Inconformada com a decisão recorreu a Fazenda Pública para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a sua revogação, tendo formulado as seguintes conclusões:

1 — A Representação da Fazenda Pública apresenta o presente recurso, apesar de notificada da aceitação da desistência do pedido em 09-06-2003, pelo facto de entender, que face ao preceituado no art.º 666º e de acordo com Doutrina Jurisprudencial, estava esgotado o poder jurisprudencial a partir do momento em que foi proferida sentença, da qual tomou conhecimento em 04-06-2003;

2 — A Liquidação Adicional de I.V.A. impugnada foi efectuada ao abrigo da “Nota de Apuramento” mod. 382, elaborada pelos Serviços de Inspecção Tributária do Porto, constando os fundamentos das correcções da “Nota de Fundamentação das Correcções Técnicas”, elaborada pelos Serviços de Inspecção Tributária, a fls. 10 do Processo de Reclamação Graciosa n.º 1821-97/400414.0, apenso aos presentes autos;

3 — Resulta provado nos presentes autos a dedução indevida do Imposto sobre o Valor Acrescentado, uma vez que o mesmo respeitava a um sujeito passivo distinto. Não resultando da lei a possibilidade de transmissão do direito à dedução entre sujeitos passivos de imposto distintos, diversamente do decidido;

4 — Constata-se ainda, a inexistência de qualquer título válido para a dedução do imposto, nos precisos termos do art.º 19º, n.º 2, do C.I.V.A.;

5 — Pela dita sentença recorrida foram violadas as seguintes normas legais: arts. 1º, 2º, 19º, n.ºs 1 e 2, art.º 22º e 92º, n.º 2, do C.I.V.A.

Contra-alegou a impugnante pedindo que se negasse provimento ao recurso, formulando as seguintes conclusões:

1.^a Pelo requerimento de fls. 42, a ora Recorrida veio aos autos “declarar a sua intenção de desistir do presente processo de impugnação judicial”.

2.^a — A desistência requerida só podia, obviamente, ser a desistência do pedido.

3.^a — A desistência da instância era um acto destituído de qualquer interesse para a ora Recorrida, designadamente porque lhe não era possível deduzir nova impugnação judicial.

4.^a — Contrariamente ao que sustenta a Recorrente, e porque de desistência do pedido se trata, a M.^{ma} Juíza *a quo* podia (e devia) decidir o requerido a fls. 42.

5.^a — Não tendo sido chamada (por aquele requerimento de fls. 42) a pronunciar-se sobre a matéria da causa, a M.^{ma} Juíza, pelo duto despacho de fls. 44, não violou qualquer disposição legal, nomeadamente o art. 666.º, n.ºs 1 e 3, do CPC.

6.^a — Reconhecida a validade do duto despacho de fls. 44, impede a conclusão 1.^a das alegações da Recorrente e resulta inútil a apreciação do que vem dito nos n.ºs 4 a 10 e das conclusões 2.^a a 5.^a, das alegações da Recorrente.

Pelo Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido de que se não tomasse conhecimento do recurso porquanto, tendo a impugnante desistido do pedido, tal desistência extingue o direito que pretendia fazer valer, consolidando a liquidação impugnada. Por outro lado a desistência implica a ilegitimidade da recorrente Fazenda Pública por já não ter interesse em agir.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

1 — A impugnante é uma sociedade, de natureza comercial, constituída sob a forma de sociedade por quotas de responsabilidade limitada, por escritura pública de 8 de Agosto de 1995, sendo o seu objecto social o exercício da actividade de farmácia;

2 — São sócios da impugnante João da Silva Ramalho Vieira Leitão e seu cônjuge Maria Ivone Ascensão Leitão Ramalho ;

3 — O capital social da impugnante no valor de 20 000 000\$00 encontra-se repartido por duas quotas, uma de 18 000 000\$00 que pertence a João da Silva Ramalho Vieira Leitão e outra de 2 000 000\$00 que pertence a Maria Ivone Ascensão Leitão Ramalho ;

4 — O sócio João da Silva Ramalho Vieira Leitão era, anteriormente à constituição da sociedade impugnante, dono de um estabelecimento comercial de farmácia, em nome individual;

5 — Para realização do capital social da sociedade impugnante foram transmitidos todos os elementos activos e passivos do estabelecimento comercial de que era dono João da Silva Ramalho Vieira Leitão ;

6 — Entre esses elementos transmitidos encontrava-se um específico elemento do activo constituído por uma verba de 4 100 148\$00, proveniente de imposto sobre o valor acrescentado a recuperar ;

7 — A sociedade impugnante foi objecto de inspecção tributária com referência aos 8 primeiros trimestres de 1996 tendo a Administração Tributária procedido a correcções técnicas em sede imposto sobre o valor acrescentado com os seguintes fundamentos:

A empresa em análise foi constituída entre marido e mulher, sendo o primeiro possuidor de uma farmácia (em nome individual). Para a realização do capital da sociedade entrou o sócio João da Silva Ramalho Vieira Leitão com a totalidade dos valores activos e passivos existentes na sua empresa em nome individual exceptuando o imóvel pertencente ao imobilizado corpóreo. Esta empresa continuou a existir, mudando a sua actividade para comércio a retalho de vestuário de bebé e criança.

Entre os diversos valores activos transferidos encontra-se o imposto sobre o valor acrescentado a recuperar no valor de 4 100 148\$00. Dado não haver qualquer legislação que permita a transferência do imposto sobre o valor acrescentado entre sujeitos passivos diferentes não será de aceitar o valor inscrito no campo 40 da declaração periódica de 01-96, não sendo portanto devido o reembolso solicitado pelo sujeito passivo em Setembro de 1996 no montante de 2 500 000\$00.»

8 — Em face da nota de apuramento modelo 382, elaborada pelos Serviços de Inspeção Tributária do Porto, os Serviços do imposto sobre o valor acrescentado processaram uma liquidação adicional de imposto sobre o valor acrescentado respeitante a Janeiro de 1996, no valor de 4 100 148\$00 relativa às regularizações a favor do sujeito passivo consideradas indevidas ;

9 — Em 31 de Agosto de 1997 terminou o prazo para pagar voluntariamente o montante liquidado;

10 — Com os mesmos fundamentos constantes do processo de impugnação foi instaurado o processo de reclamação graciosa em 2 de Dezembro de 1997 que obteve a decisão de indeferimento total proferida em 12 de Novembro de 2001;

11 — Tal decisão de indeferimento foi notificada à empresa impugnante em 28 de Novembro de 2001;

12 — A impugnação foi instaurada em 12 de Dezembro de 2001.

Assentes tais factos apreciemos o recurso.

Está em causa desde logo apreciar se o recurso da Fazenda Pública pode ou não ser apreciado face à desistência do pedido apresentada pela impugnante. Compulsando os autos constata-se que deu entrada em 5 de Fevereiro de 2003, no 3º Juízo — 2ª Secção do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, um requerimento da impugnante, em que ela declarava a intenção de desistir da impugnação judicial, acompanhado de procuração com poderes especiais para o efeito.

Por razões que os autos não esclarecem, tal requerimento apenas foi junto aos autos em momento posterior à prolação da sentença que julgou procedente a impugnação. Tendo a Fazenda Pública recorrido desta para o Supremo Tribunal Administrativo e tendo sido - conforme diz na 1ª conclusão das alegações — notificada da aceitação da desistência, invocou a recorrente que estava esgotado o poder jurisdicional a partir do momento em que o Juiz proferiu a sentença. Desse entendimento discorda a recorrida por considerar que a desistência do pedido podia e devia ser decidida pela Mª Juíza.

Prescreve o artigo 293º, nº1, do Código de Processo Civil que “o autor pode, em qualquer altura, desistir de todo o pedido ou de parte dele”, tendo tal desistência como efeito a extinção do direito que se pretendia fazer valer, como diz o art 295º do mesmo diploma. Ora se o autor — aqui o impugnante — pode em qualquer altura desistir, afigura-se poder o Juiz em qualquer altura conhecer desse pedido, não obstante a tal entendimento a prolação da sentença ainda não transitada. Se a impugnante desistiu do pedido não ocorrerá a anulação do acto tributário que era a finalidade da própria impugnação. A aceitação pelo Juiz de tal desistência impede que transite a sentença antes proferida, face à conformação que tal pedido manifesta em relação àquele acto. E fica sem objecto o recurso deduzido pela Fazenda Pública relativamente a tal sentença, que se tornou inútil, já que a aceitação do acto tributário impugnado retira à Fazenda Pública a sua legitimidade, ao deixar de ter interesse em agir por em concreto deixar de haver controvérsia, em conformidade com os nºs 1 e 2 do artigo 26º do Código de Processo Civil.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em não conhecer do objecto do recurso.

Sem custas.

lisboa, 3 de Março de 2004. — *Vitor Meira* (relator) — *Mendes Pimentel* — *António Pimpão*.

Acórdão de 3 de Março de 2004.

Assunto:

Objecto do recurso jurisdicional.

Doutrina que dimana da decisão:

Não afrontando o recurso o acórdão em apreciação ficou tal pronúncia fora do objecto do recurso dirigido a este Tribunal não podendo este, nos termos do art.º 684º n.º 4, do CPCivil, reapreciar o que sobre tal matéria foi decidido pelo acórdão indicado.

Recurso n.º 25 740. Recorrente: Maria Leonor Ribeiro da Fonseca Ramos; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. António Pimpão.

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

1. Maria Leonor Ribeiro da Fonseca Ramos recorre do acórdão que, no Tribunal Central Administrativo, negando provimento ao recurso, manteve a sentença que havia julgado improcedente a impugnação do acto tributário da liquidação do IRS e, por isso, manteve a respectiva liquidação.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

A) Por despacho do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais de 8 de Maio de 2000 foi revogado o acto impugnado que assim desapareceu da ordem jurídica.

Assim, o recurso interposto perdeu o seu objecto, conduzindo à sua extinção por inutilidade da lide;

B) Nos termos do nº 3 do art.º 729º do Cód. Proc. Civil, mesmo que assim se não entendesse, sempre o processo deveria baixar às instâncias para ampliação de matéria de facto;

C) Uma vez que a administração fiscal tomou posição expressa no sentido de os rendimentos auferidos pelos trabalhadores das missões diplomáticas não serem susceptíveis de tributação em IRS - inf. nº IRS 2295/89, Pº 2482, E. G. 1810/89, sancionada por despacho de 89/10/09 do então Subdirector-Geral das Contribuições e Impostos - o acto recorrido viola o princípio da boa-fé, ao qual está submetida a Administração (Const. da Rep. Artº 266.º nº2) vício só agora invocado por dele só agora se ter tido conhecimento,

D) Pelo que a não se considerar extinta a lide deve ser anulada a liquidação impugnada.

Com as alegações juntou a recorrente os documentos constantes de fls. 202 a 217.

E desde Janeiro de 2001 procurou este STA, junto da Administração Tributária, informação sobre se, referentemente à situação dos presentes autos, foi anulado o IRS aqui impugnado.

O EMMP sustenta a fls. 272 o seguinte:

“2. Contrariamente ao entendimento da recorrente, o despacho do SEAF proferido em 8.05.2000 não revogou o acto tributário impugnado, configurando apenas uma directiva genérica dirigida aos serviços da administração tributária, no sentido da anulação oficiosa das liquidações de IRS relativas a anos anteriores a 1997 (fls. 202/203)

3. Sendo inquestionável que os tribunais não estão vinculados à interpretação das normas tributárias efectuada pela administração, no caso *sub judicio* a liquidação impugnada (resultante da consideração como rendimento colectável da quantia de esc. 1 434 715\$00, correspondente à remuneração auferida pela recorrente como funcionária local do Departamento de Agricultura da embaixada dos EUA) deve ser anulada por violação do princípio da boa fé que deve nortear a actuação da Administração Pública no seu relacionamento com os cidadãos (arts. 266º, n 2 da CRP, 6º-A do CPA, 59º e nº 2, da LGT); «Brevitatis causa» aderimos ao teor da Recomendação nº 82/A/99 do Senhor Provedor de Justiça e da informação da DSIRS, onde se explana argumentação convincente sustentando a violação daquele princípio estruturante (fls. 204/210 e fls. 213/217)”.

2. O acórdão recorrido no ponto 3, referente à matéria de facto, afirma o seguinte:

“Em sede de probatório (a sentença recorrida) fixou a factualidade constante das alíneas a) a i), a qual abarca toda a matéria fáctica provada e relevante para a aplicação do direito, que não foi impugnada

e que também não é aqui de alterar, pelo que nos termos do disposto no n.º 6 do art. 713.º do Código de Processo Civil (CPC), na redacção introduzida pelo Dec-Lei 329-A/95, de 12 de Dezembro, nos dispensamos de a reproduzir expressamente, antes para a mesma ora se remete.”

E aquelas alíneas têm a seguinte redacção:

a) Em 8/6/90 a impugnante apresentou nos serviços competentes da administração fiscal a declaração modelo nº 2 de IRS, referente aos rendimentos auferidos, durante o ano de 1989. Nos respectivos anexos que a acompanhavam (anexos A, F e H) constava para englobamento o montante de Esc. 2.797.109\$00 como rendimento da categoria A (informação oficial da fls. 7, informação de fls. 11 do processo de reclamação e docs. de fls. 7 a 10 do mesmo processo de reclamação).

b) - O montante de Esc. 2.797.109\$00 declarado como rendimento da categoria A é composto pela parcela de Esc. 1.362.394\$00, auferido a título de remuneração por trabalho dependente no Instituto Financeiro de Apoio ao Desenvolvimento da Agricultura e Pescas e sobre o qual foi feita a retenção na fonte no montante de Esc. 180.106\$00 e pela parcela de Esc. 1.434.715\$00 que lhe foi paga pela Embaixada dos EUA, na qualidade de funcionária da mesma (informação oficial de fls. 7, informação de fls. 11 do processo de reclamação e docs. de fls. 3, 4, e 7 a 10 do mesmo processo de reclamação).

c) Na declaração modelo 2 citada foi assinalado no Quadro 8 (estado civil) o campo 2 (não casado) (doc. de fls. fls. 8 do processo de reclamação).

d) Com base nos elementos declarados pela impugnante, e relativamente ao ano de 1989, o competente serviço da administração fiscal (SAIR) procedeu à liquidação do IRS, tendo enviado à impugnante a “Nota de apuramento do rendimento colectável e cálculo do imposto” liquidação nº 5100634265, da qual resultou, feito o englobamento, deduções e abatimentos legais, o rendimento para determinação da taxa de Esc. 4.131.619\$00 e, aplicada a taxa e abatidas a retenção na fonte e a dedução à colecta, o imposto a pagar no montante de Esc. 638.345\$00 (docs. de fls. 5 e 6 do processo de reclamação).

e) Durante o ano de 1989 a impugnante exerceu as funções de Funcionária Local do Departamento de Agricultura da Embaixada dos EUA em Lisboa, tendo nessa qualidade auferido o rendimento de Esc. 1.434.715\$00 mencionado na alínea a) supra - (docs. de fls. 81 a 98 e doc. de fls. 3 do processo da reclamação).

f) A impugnante deduziu, em 31/1/91, reclamação graciosa onde requeria a correcção da liquidação com fundamento na ilegalidade decorrente da não lhe ter sido considerado o benefício fiscal respeitante à remuneração de trabalho auferida em missão diplomática e de que tal remuneração fora considerada a dobrar no cálculo do rendimento colectável (fls. 2 do processo de reclamação).

g) Na liquidação impugnada foi englobada em duplicado a quantia da Esc. 1.434.715\$00 (fls. 5 e 15 do processo de reclamação apenso).

h) Por Despacho de 23/9/93 foi apenas parcialmente deferida a reclamação (na parte em que se mandou anular o imposto no montante de Esc. 97.875\$00 referente à parte em que a remuneração de Esc. 1.434.715\$00 fora considerada a dobrar no cálculo do rendimento) (fls. 18 do processo de reclamação).

i) A impugnante foi notificada da Despacho do DDF referido na alínea antecedente, em 8/10/93 (fls. 24 e 25 do processo de reclamação).

3.1. O acórdão recorrido depois de afirmar que já havia sido anulado, administrativamente, o IRS na parte em que tomou como rendimento colectável a quantia de Esc. 1 434 715\$00, em duplicado, acrescentou que o âmbito do presente recurso se cinge à questão de determinar se as remunerações auferidas pela impugnante, enquanto “funcionária local” da Embaixada dos EUA, em Lisboa, se encontram isentas de IRS como pretende a ora recorrente.

E respondeu negativamente a esta pergunta ou seja na parte em que a liquidação de IRS tomou como rendimento o montante, que a impugnante auferiu enquanto Funcionária Local do Departamento de Agricultura da Embaixada dos EUA em Lisboa.

É que a recorrente não pode considerar-se “agente diplomático”, nos termos do art. 34.º da Convenção de Viena (aprovada por adesão pelo Dec-Lei n.º 48 295, de 27.3.68), pelo que não gozaria de isenção de todos os impostos e taxas, pessoais ou reais, onde se incluiria o rendimento do trabalho, até porque a mesma recorrente não discute que não se inclui naquele conceito de agente diplomático.

A impugnante seria antes membro do pessoal administrativo e técnico que, tal como se encontra definido na alínea f) do art. 1.º da mesma Convenção, abrange os membros do pessoal da missão e empregados no serviço administrativo e técnico da missão e que constituem os “membros do pessoal da missão”, nos termos da alínea c) do mesmo artigo.

E a estes seria aplicável a norma do art. 42.º, al a), do Estatuto dos Benefícios Fiscais, aprovado pelo Dec-Lei n.º 215/89, de 1 de Julho, que dispõe que ficam isentos de IRS, nos termos do direito internacional aplicável ou desde que haja reciprocidade “o pessoal das missões diplomáticas e consulares, quanto às remunerações auferidas nessa qualidade”.

Como a recorrente pode integrar-se no conceito de “membro de pessoal da missão” para efeitos da Convenção de Viena, veria reconhecida a isenção de IRS quanto aos rendimentos em causa nos autos, caso se tivesse provado que há reciprocidade de tratamento.

Como não foi feita a prova de tal reciprocidade e não se encontrando em nenhuma das situações previstas no art. 42.º citado não beneficia da questionada isenção, estando os seus rendimentos sujeitos a IRS.

O acórdão recorrido apreciou, ainda, a tese da recorrente de que a responsável directa pela obrigação do imposto seria não ela própria, mas a sua entidade patronal (a Embaixada dos EUA, em Lisboa), ficando a recorrente, como “substituída”, desonerada de qualquer responsabilidade pelo pagamento do mesmo, invocando para o efeito as normas dos art.ºs 15.º, n.º 1, do CPT e 20.º e 96.º do CIRS concluindo que aquela primeira norma, do CPT, apenas entrou em vigor em 1.7.1991 (art. 2.º do Dec-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril) ou seja em data posterior à da que ocorreu em 14.1.1991 (doc. de fls. 5 do processo de reclamação) pelo que não pode, por isso, ser aplicável no caso.

Que a entidade patronal, quando obrigada a retenção na fonte do imposto, não passa a assumir a posição de sujeito passivo deste, e que no caso dos autos não podem ser exigíveis à entidade patronal quaisquer deveres fiscais, principais ou acessórios, como o dever de retenção do imposto.

Referentemente às normas dos art.ºs 20.º e 96.º do CIRS, que prevêem que no caso de substituição tributária, os substituídos, como os verdadeiros titulares dos rendimentos sujeitos a imposto, apenas sejam responsáveis subsidiários pelo pagamento do imposto que deveria ter sido deduzido e entregue nos cofres do Estado pela sua entidade patronal e apenas pela diferença entre o montante que tenha sido deduzido e aquele que devesse tê-lo sido, não tem aplicação no caso, em que a entidade patronal é um Estado estrangeiro (soberano), que não pode constar das entidades obrigadas a tal retenção. Com efeito não poderiam ser exigíveis por parte do Estado Português, a outro Estado soberano, quaisquer deveres fiscais, principais ou acessórios, como o dever de retenção pois que não se subsume ao conceito de entidades que paguem ou ponham à disposição rendimentos da categoria A, referido na norma do n.º1 do art.º 91.º e nem às normas dos arts. 92.º, 93.º e 94.º do CIRS, a que aquela norma do art. 96.º se reporta.

Concluiu, por isso, que não havendo, no caso, obrigação de retenção na fonte por parte da Embaixada dos EUA, não têm aplicação as normas dos artigos em causa que, no âmbito do IRS, regulam as relações entre o substituto e o substituído, em que aquele fica legalmente obrigado a realizar a cobrança do imposto junto deste e de fazer a respectiva entrega nos cofres do Estado.

3.2. Do exposto resulta que o acórdão agora em apreciação entendeu que o IRS liquidado e impugnado era devido pela recorrente por não poder considerar-se a mesma agente diplomático e como membro do pessoal administrativo e técnico da referida embaixada não poderia beneficiar do requerido benefício por não ocorrer reciprocidade de tratamento.

E sobre o assim decidido nada refere a recorrente nas conclusões das suas alegações.

Daí que se possa concluir que não controverte a recorrente o acórdão do qual interpôs o presente recurso limitando-se a afirmar que “por despacho do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais de 8 de Maio de 2000 foi revogado o acto impugnado que assim desapareceu da ordem jurídica” pelo que “o recurso interposto perdeu o seu objecto, conduzindo à sua extinção por inutilidade da lide”.

Do exposto resulta que a recorrente não discute a bondade do acórdão recorrido, não lhe imputa qualquer vício nem afirma que o mesmo incorre em erro de julgamento.

Não afrontando o presente recurso a decisão recorrida que se pronunciou pela legalidade da liquidação ficou tal pronúncia fora do objecto do recurso dirigido a este Tribunal não podendo este, nos termos do art.º 684º, n.º 4 do CPCivil, reapreciar o que sobre tal matéria foi decidido no acórdão recorrido.

Está, por isso, assente a legalidade da liquidação questionada nos termos do referido art. 684.º, n.º 4, do C.P.C.

Por isso o presente recurso jurisdicional está condenado ao insucesso não podendo deixar de se manter o acórdão em apreciação.

É certo que se a Administração Tributária tivesse anulado o acto tributário da liquidação impugnada poderia e deveria este STA declarar extinta a instância por inutilidade superveniente da lide.

Contudo e conforme resulta das diversas insistências deste STA, documentadas nos autos, junto da Administração Tributária, não resulta que o acto tributário da liquidação tenha sido por esta entidade anulado.

É claro que se o mesmo vier a ser anulado sempre terá a recorrente direito a receber o que lhe couber por força de tal eventual anulação.

Do exposto resulta que não merece provimento o presente recurso jurisdicional.

4. Termos em que se acorda em negar provimento ao presente recurso e em confirmar a decisão recorrida.

Custas pela recorrente fixando-se em 30% a procuradoria.

Lisboa, 3 de Março de 2004. — *António Pimpão* (relator) — *Bran-dão de Pinho* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 10 de Março de 2004.

Assunto:

Nulidade por excesso de pronúncia. Reversão. Presunção de culpa do gerente.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Não constitui nulidade do acórdão do Tribunal Central Administrativo, por excesso de pronúncia, o ter-se nele procedido à alteração da factualidade que a 1ª instância dera por provada.*
- 2 — *Na vigência do artigo 13º do Código de Processo Tributário, impendia sobre o gerente, executado por reversão, uma presunção legal de culpa, passível de elisão no processo de oposição à execução fiscal, para o que importa que em tal processo se provem factos demonstrativos de ausência daquela culpa.*

Recurso n.º 18/04. Recorrente: Manuel Jorge Queiroz Novais; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. Baeta Queiroz.

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

1.1. **MANUEL JORGE QUEIRÓS NOVAIS**, residente em Silves, Lousada, recorre do acórdão do Tribunal Central Administrativo (TCA) que, revogando sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra, julgou improcedente a oposição à execução fiscal que contra si revertera, como responsável subsidiário, enquanto gerente da originária executada, PENACOVEX - FÁBRICA DE CONFECÇÕES DE PENACOVA, LDA.

Formula as seguintes conclusões:

«I.

Não pode o oponente ser responsabilizado pelas dívidas fiscais da primitiva executada, uma vez que, ao tempo de constituição das dívidas exequendas, o mesmo não exercia quaisquer funções na sociedade

primitivamente executada, não sendo pelo mesmo exercida a gerência de facto.

II.

Com efeito, ficou provado que o oponente exercia funções a tempo inteiro numa outra sociedade, localizada na zona Norte do País, sendo certo que, no que diz respeito ao facto de o oponente ter assinado alguns documentos no período em que foi nomeado gerente, foi o próprio que alegou ter-lhe sido pedido para o fazer, por exigências estatutárias, e que os documentos lhe eram levados pelo gerente efectivo da empresa, para assinar, ao seu local de trabalho.

III.

Assim, e de acordo com o artº 13º do Código de Processo Tributário, não pode o oponente ser responsabilizado, uma vez que tal disposição faz assentar a responsabilidade dos gerentes e administradores das empresas e sociedades de responsabilidade limitada numa presunção de culpa dos mesmos pela insuficiência do património social para a satisfação dos créditos fiscais, culpa essa que não é possível, no caso concreto, assacar ao oponente, na medida em que não exerceu funções na primitiva executada.

VI.

Nestes termos, e tendo sido ilidida a presunção *juris tantum* em que se baseava a reversão, deverá ser considerada procedente a oposição deduzida, e revogado o acórdão proferido, devendo o oponente ser considerado parte ilegítima na execução, que contra ele reverteu indevidamente.

V.

O acórdão recorrido violou, assim, entre outros, os arts. 13º, 292º, 293º, 131º, 293º e 139º do Código de Processo Tributário, o arts. 712º do Código de Processo Civil, e ainda o princípio do contraditório, pelo que se impõe a sua revogação.»

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O TCA proferiu acórdão em que julgou não verificada a nulidade por excesso de pronúncia do seu inicial aresto.

1.4. O Ex.º Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento: nem ocorre nulidade por excesso de pronúncia, nem podem proceder as conclusões em que se diverge da factualidade apurada, nem houve erro na interpretação dada ao artigo 13º nº 1 do Código de Processo Tributário (CPT).

1.4. O processo tem os vistos dos Ex.ºs Juizes Adjuntos.

2. A matéria de facto está assim estabelecida:

«a)

Corre termos pela Repartição de Finanças de Penacova uma execução fiscal com o n.º 100064.0/96 para cobrança coerciva da quantia de esc. 5.092.930\$00 (cfr. informação de fls. 34);

b)

Essa execução foi instaurada contra a sociedade denominada "Penacovex - Fábrica de Confecções, Lda." com base em três certidões

de dívida, sendo duas subscritas pelo Presidente do Conselho Directivo do Centro Regional de Segurança Social do Centro e das quais aquela sociedade consta como devedora das quantias de esc. 1.990.560\$00 e 1.879.848\$00, provenientes de contribuições para a Segurança Social dos meses de Julho a Dezembro de 1995 e respectivos juros de mora, e a terceira subscrita pelo Director-Geral do Departamento para os Assuntos do Fundo Social Europeu e da qual a mesma sociedade consta como devedora da quantia de esc. 1.221.535\$00, proveniente de verbas indevidamente recebidas do Fundo Social Europeu e do Estado Português em 1993 no âmbito de acções de formação profissional (cfr. informação de fls. 34, cópia das certidões, de fls. 35 a 37, e cópia da informação prestada no processo de execução fiscal, a fls. 41);

c)

A AT considerando que o património da sociedade executada era insuficiente para garantir o pagamento das dívidas exequendas e que nos anos de 1993 a 1995 Manuel Jorge Queirós Novais foi gerente daquela sociedade, reverteu a execução fiscal contra ele, por o ter considerado responsável subsidiário por aquelas dívidas (cfr. informação de fls. 34 e cópias da informação prestada no processo de execução fiscal, a fls. 41, e do mandado de citação, a fls. 40);

d)

O referido Manuel Jorge Queirós Novais foi citado para a execução fiscal dita em a), na qualidade de responsável subsidiário, em 7 de Outubro de 1996, na carta precatória que para o efeito a Repartição de Finanças de Penacova remeteu à sua congénere de Lousada, área da residência do executado por reversão (cfr. cópias da carta precatória, do mandado e da certidão de citação, a fls. 39 e 40);

e)

Em 25 de Outubro de 1996 o mesmo Manuel Jorge Queirós Novais fez dar entrada na Repartição de Finanças de Lousada a petição que deu origem ao presente processo, pela qual veio pedir que seja julgada extinta em relação a ele a execução dita em a) (cfr. a petição inicial, de fls. 2 a 9, bem como o carimbo de entrada que lhe foi apostado);

f)

Manuel Jorge Queirós Novais foi nomeado gerente da sociedade originária devedora em 6 de Dezembro de 1991, data em que adquiriu uma quota naquela sociedade (cfr. art. 28.º da petição inicial e cópia da certidão do Registo Comercial de Penacova, de fls. 98 a 102, máxime fls. 100/101);

g)

Nessa mesma data, foram nomeados gerentes da sociedade, para além do referido Manuel Jorge Queirós Novais, Vítor Manuel Pereira Rodrigues e Manuel Jorge Pereira de Sousa, sendo que, nos termos do pacto social, a sociedade se obrigava com a assinatura de dois gerentes (cfr. a mesma certidão);

h)

Em 25 de Novembro de 1993, na sequência de alteração do pacto social, a gerência da sociedade ficou a cargo de Manuel Jorge Queirós

Novais e Vítor Manuel Pereira Rodrigues, passando a sociedade a obrigar-se com a assinatura de dois gerentes (cfr. a mesma certidão);

i)

Entre Novembro de 1992 e Janeiro de 1996, o referido Manuel Jorge Queirós Novais assinou, pelo menos, os trinta e cinco cheques da sociedade de que se encontram cópias de fls. 103 a 119 (cfr. o art. 34.º da petição inicial e cópia dos referidos documentos);

j)

Em 30 de Novembro de 1994 o mesmo Manuel Jorge Queirós Novais subscreveu uma letra de câmbio na qualidade de gerente da sociedade (cfr. cópia da letra a fls. 120);

k)

Em 20 de Julho de 1994 Manuel Jorge Queirós Novais assinou como gerente da sociedade um contrato de locação financeira (cfr. documentos de fls. 121 a 124);

l)

Manuel Jorge Queirós Novais é director comercial da sociedade denominada "Seporgal - Indústria de Confecções, Lda." pelo menos desde 1990 (cfr., de fls. 87 a 91, os depoimentos das testemunhas Manuel Jorge Moreira de Sousa, Maria Lídia Azibeiro Soares, que diz conhecer o Oponente como seu colega de trabalho na "Seporgal" desde 1986 e José Joaquim Ferreira Nunes, que disse trabalhar na "Seporgal" há mais de dez anos, e o documento de fls. 29);

m)

No âmbito dessa actividade, dedica-se à angariação de clientes e encomendas, com deslocações frequentes ao estrangeiro, acompanhando também no nosso País a actividade da produção angariada (cfr. os depoimentos das mesmas testemunhas, que demonstraram conhecer a actividade exercida pelo Oponente na "Seporgal");

n)

Essa actividade ocupa-lhe muito tempo, mesmo aos fins de semana (idem)."

3.1. Há que começar pela questão da nulidade atribuída ao acórdão recorrido, já apreciada pelo TCA, nos termos do disposto no artigo 668.º, nº 4 do Código de Processo Civil.

A este respeito, diz a recorrente que o TCA «eliminou factos provados tais como "nunca o oponente trabalhou na Penacovex" e "nunca exerceu funções de gerência efectiva na Direcção da Penacovex", sendo que "os documentos em que se baseia (...) em nada se referem a tais factos, motivo pelo qual se verifica a sua nulidade por conhecer de questões de que não podia tomar conhecimento, nos termos da al. d) do artº 668º do Código de Processo Civil».

Subscrevemos inteiramente o que a este propósito decidiu o TCA e aqui se transcreve:

«Nos termos do art. 125.º do Código de Procedimento e Processo Tributário, constitui causa de nulidade da sentença a pronúncia do

juiz sobre questão que não deva conhecer. Esta nulidade, também prevista no art. 668.º, n.º 1, alínea d), do CPC, está relacionada com a segunda parte do n.º 2 do art. 660.º do CPC, onde se estabelece que o juiz: “Não pode ocupar-se senão das questões suscitadas pelas partes, salvo se a lei lhe permitir ou impuser o conhecimento officioso de outras questões.”

(...) é manifesto que o vício que o Recorrente assaca à sentença não é excesso de pronúncia, nem sequer é nulidade. Não diz o Recorrente, nem nós vislumbramos, qual seja a questão que este Tribunal Central Administrativo conheceu indevidamente. Os factos a que se refere o Recorrente reportam-se à questão da gerência de facto, questão que, suscitada pelo Oponente, foi apreciada na sentença recorrida, sendo que a Fazenda Pública expressamente pôs em causa a solução que lhe foi dada no recurso que interpôs para este Tribunal.

(...) o Recorrente discorda, não do conhecimento de questão alguma, muito menos da que se refere à gerência efectiva ou de facto, mas antes da valoração que foi feita por este Tribunal dos elementos probatórios e que levaram a que se tenha excluído do elenco dos factos provados factualidade que a 1.ª instância dera como provada. Dito de outro modo, o Recorrente discorda da apreciação crítica da prova feita por este Tribunal, considerando que os documentos em causa não permitiam que se alterasse o julgamento de facto efectuado pelo Tribunal Tributário de 1.ª instância de Coimbra. Assim, a discordância do Recorrente refere-se, não a qualquer aspecto formal do acórdão, designadamente, ao conhecimento de questão de que não se pudesse conhecer, mas antes à sua validade substancial: considera o Recorrente que se fez errada apreciação da prova. Tal vício, a nosso ver, não integra a nulidade arguida (excesso de pronúncia), podendo antes constituir erro de julgamento.»

Erro de julgamento de que, acrescentamos nós, este Tribunal não conhece, porquanto os seus poderes de cognição se restringem à matéria de direito - artigo 21º, nº 4, do (entretanto revogado, mas aqui aplicável) Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF).

3.2. Conforme se vê das conclusões das suas alegações, acima transcritas, para além de invocar a nulidade que acabamos de considerar, o recorrente faz assentar a sua discordância com o acórdão recorrido na argumentação que assim se resume:

Não pode ser responsabilizado pelas dívidas exequendas porque, ao tempo da sua constituição, não exercia quaisquer funções na inicial executada, pois provou-se, antes, que as exercia, a tempo inteiro, numa outra sociedade, e o facto de ter assinado alguns documentos no período em que foi nomeado gerente resulta de lhe ter sido pedido, por exigências estatutárias. A responsabilidade dos gerentes assenta numa presunção de culpa pela insuficiência do património social para a satisfação dos créditos fiscais, e tal culpa não é possível assacar-lha, pois não exerceu funções na primitiva executada; assim, e ilidida como foi a presunção juris tantum em que se baseava a reversão, deve ser considerado parte ilegítima na execução que contra ele indevidamente reverteu.

Adversamente, o acórdão recorrido, depois de ponderar criticamente os elementos probatórios disponíveis e de estabelecer o acervo factual que julgou deles resultar provado, concluiu que “o Oponente

não só não conseguiu ilidir a presunção da gerência de facto resultante da sua condição de gerente nominal, como ainda a Fazenda Pública logrou demonstrar que ele efectivamente praticou actos de gerência na sociedade originária devedora”.

E acrescentou que, nesse exercício, o oponente «não usou da diligência de um *bonus pater familiae*, pois (...) a sua actuação na sociedade limitou-se à assinatura de documentos, desinteressando-se no mais dos destinos e da condução da sociedade. Assim, é de considerar que não conseguiu ilidir a presunção de culpa que sobre ele impendia».

Os actos que o TCA entendeu configurarem o efectivo exercício da gerência por parte do recorrente - assente como está a sua qualidade jurídica de gerente - foram a assinatura de cheques da sociedade devedora principal, de uma letra de câmbio, e de um contrato de locação financeira em nome dela.

Todos estes factos (que, claramente, integram o efectivo exercício da gerência por quem, tendo essa qualidade, os praticou em nome da sociedade, responsabilizando-a) se acham provados, conforme consta das alíneas f) a k), inclusive, da matéria de facto apurada cfr. ponto 2., supra.

Este STA não pode sindicá-los, posto que, nos processos inicialmente julgados por tribunais tributário de 1ª instância, como é o presente caso, não conhece senão de matéria de direito - cfr. o artigo 21º, nº 4, citado.

Ora, as dívidas exequendas pelas quais se pretende responsabilizar o recorrente remontam aos anos de 1993 a 1995, quando vigorava o Código de Processo Tributário (CPT), cujo artigo 13º dispunha que “os (...) gerentes (...) que exerçam funções de administração nas empresas e sociedades de responsabilidade limitada são subsidiariamente responsáveis em relação àquelas (...) por todas as contribuições e impostos relativos ao período de exercício do seu cargo, salvo se provarem que não foi por culpa sua que o património da empresa ou sociedade se tornou insuficiente para a satisfação dos créditos sociais”.

Como resulta da letra da norma e é entendimento estabilizado na doutrina e na jurisprudência (veja-se, entre inúmeros outros, o acórdão de 12 de Março de 2003, proferido por este Tribunal, no recurso nº 1209/02), ela consagra uma presunção legal de culpa, presunção essa que pode ser ilidida pelo revertido, na oposição à execução (vd., ainda, o artigo 237º, nº 3, do mesmo diploma).

De resto, o recorrente não discute a existência de tal presunção, antes a aceita, o que é revelado pela pretensão que manifesta de a ter afastado, mediante a prova produzida - atente-se no que afirma na conclusão VI das suas alegações de recurso.

Mas a verdade é que nenhuma factualidade veio à luz que possa amover essa presunção, pois nada com interesse na matéria vem dado como provado. Até porque o agora recorrente nenhuns factos relevantes alegou a tal respeito, descurando a questão, já que fez assentar a sua defesa contra a acção executiva em que, apesar de designado gerente, nada teve a ver, de facto, com a direcção da sociedade, designadamente, com o cumprimento das suas obrigações fiscais.

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

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, negando provimento ao recurso, confirmar o acórdão impugnado. Custas a cargo do recorrente, fixando-se em 50% a procuradoria.

Lisboa, 10 de Março de 2004. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Branção de Pinho* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 10 de Março de 2003.

Assunto:

Contribuição autárquica.

Doutrina que dimana da decisão:

Os créditos da contribuição autárquica que venham a ser devidos após a penhora e até à venda ou adjudicação dos bens devem ser considerados na verificação e graduação de créditos que vier a ser efectuada, uma vez que o artigo 230.º § 2º, do Código da Contribuição Predial, na parte que se refere à manutenção do privilégio imobiliário deve considerar-se em vigor.

Recurso n.º 117/04. Recorrente: Ministério Público; Recorrido: Caixa geral de Depósitos e Outros; Relator: Ex.ºmº Juiz Cons.º Dr. António Pimpão.

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

1. O EMMP recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, 2.º Juízo, 2.ª Secção, graduou os créditos reclamados.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1- O Código da Contribuição Predial, e nomeadamente o § 2.º do seu art. 230.º, com a redacção que lhe foi dada pelo Dec.-Lei n.º 764/75, de 31 de Dezembro, foram revogados pelo artigo 3.º n.º 1 dos Decretos-Leis n.ºs 442-A/88 e 442-B/88, ambos de 30 de Novembro de 1988, com a entrada em vigor em 1 de Janeiro de 1989 dos Códigos do IRS e IRC.

2- Também do Dec.-Lei n.º 442-C/88, de Novembro, que aprovou o Código da Contribuição Autárquica e que entrou em vigor em 1 de Janeiro de 1989, ao ressaltar nos seus artigos 3.º; 5.º e 8.º determinadas situações previstas no Código da Contribuição Predial, que não a dos autos, resulta que este último se encontra revogado.

3- O art. 24.º, n.º 1, do actual Código da Contribuição Autárquica estabelece que a contribuição autárquica goza das garantias especiais previstas no Código Civil para a contribuição predial.

4- Por sua vez o art. 744.º, n.º 1, do Código Civil reza que os créditos por contribuição predial devida ao Estado, inscritos para cobrança no ano corrente na data da penhora, e nos dois anos anteriores,

têm privilégio sobre os bens cujos rendimentos estão sujeitos àquela contribuição.

5- Na verdade a Fazenda Pública reclamou também créditos respeitantes à contribuição autárquica dos anos de 1993 a 1998, com inscrição dos mesmos para cobrança em 1994 a 1999, conforme fls.5 e 6, e tendo a penhora sido efectuada em 18 de Novembro de 1986, conforme fls. 104 do processo de execução.

6- Estes créditos não deveriam assim ter sido admitidos nem graduados, já que os mesmos não gozam do privilégio imobiliário constante do art. 744.º, n.º 1, do Código Civil, na medida em que não se reportam ao ano da penhora nem aos dois anos anteriores a esta, uma vez que foram inscritos para cobrança posteriormente ao ano da penhora.

7- A douta sentença ao admitir e graduar os créditos atrás referidos violou os artigos 24.º, n.º 1, do Código da Contribuição Autárquica e 744.º, n.º 1, do Código Civil, pelo que deve ser anulada e substituída por outra decisão de não admissão de tais créditos.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

1-Em 12/11/80, foi registada definitivamente uma hipoteca a favor da exequente "Caixa Geral de Depósitos", incidente sobre a fracção autónoma descrita no auto de penhora de fls. 95 do processo de execução principal, com vista à garantia de empréstimo para aquisição de habitação própria concedido pela mesma a Fernando José Soares Correia, no montante de Esc.1.230.000\$00, juro anual até 22,25% e despesas emergentes do contrato de mútuo (cfr. cópia do mútuo com hipoteca junta a fls. 6 a 13 do processo de execução principal; cópia de certidão junta a fls.100 a 104 do processo de execução principal);

2-Em 8/5/86, a "Caixa Geral de Depósitos" instaurou contra Fernando José Soares Correia, por dívida derivada do empréstimo identificado no n.º.1, no montante de esc. 2.859.573\$00, acrescida de juros vincendos, a execução fiscal n.º.3838/86, a qual corre actualmente seus termos na 1.ª R. F. de Loures, e de que os presentes autos de reclamação de créditos constituem apenso;

3-Em 18/11/86, no âmbito do processo de execução identificado no n.º.2, para pagamento da dívida nele referida, foi penhorada a fracção autónoma devidamente identificada no auto de penhora de fls.95 do processo de execução principal, o qual se dá aqui por integralmente reproduzido;

4-Em 27/11/86, a penhora identificada no n.º.3 foi registada a favor da Fazenda Nacional, tudo conforme cópia de certidão da C. R. P. junta a fls.100 a 104 do processo de execução principal, a qual se dá aqui por integralmente reproduzida;

5-Em 11/1/2001, foi efectuada a venda judicial da fracção autónoma identificada no n.º 3, pelo preço de Esc.8.466.000\$00, tudo conforme auto e documentos juntos a fls.171, 177 e 178 do processo de execução principal, os quais se dão aqui por integralmente reproduzidos;

6-0 executado é devedor à Fazenda Nacional de créditos incidentes sobre a fracção autónoma penhorada e vendida no processo de execução principal, de contribuição predial, relativos aos anos de 1986 e 1987, e inscritos para cobrança nos anos de 1988 e 1989, e de contribuição autárquica, relativos aos anos de 1993 a 1998, e inscritos para cobrança nos anos de 1994 a 1999, no montante global de Esc.74.202\$00, acrescido de juros de mora computados a partir das datas constantes das certidões juntas aos presentes autos (cfr. certidão junta a fls.2 dos presentes autos).

3. A sentença recorrida depois de afirmar que só podem reclamar os seus créditos, no âmbito da execução fiscal, os credores que gozem de garantia real sobre os bens penhorados, ou seja, só podem ser admitidos ao concurso de credores aqueles que tenham créditos que usufruam de garantia real incidente sobre os bens penhorados na execução fiscal, devendo a prova de tal garantia ser efectuada através de documento, acrescentou que foi penhorado, em 18/11/86, um bem imóvel, que foi vendido em 11/1/2001, que os créditos reclamados foram liminarmente admitidos e estão documentalmente comprovados, concluiu que podiam ser admitidos não só os inscritos para cobrança no ano da penhora ou nos dois anteriores porque os créditos reclamados de contribuição predial e autárquica gozam de privilégio imobiliário especial incidente sobre o bem imóvel cujos rendimentos a eles estejam sujeitos, desde que inscritos para cobrança no ano da penhora ou nos dois anteriores, podendo tal privilégio estender-se até à data da venda, o que se verifica no caso *sub judice* por força dos arts 744º do C.Civil, e 230 § 2.º do C.C.Predial, e 24.º, n.º 1, do Código da Contribuição Autárquica e Ac.S.T.A. e 2ª.Secção, de 25/6/98, rec.22143.

Questiona o recorrente a existência de tal privilégio relativamente aos reclamados créditos de contribuição autárquica referentes aos anos de 1993 a 1998 estando em causa, na situação concreta dos presentes autos, penhora efectuada e registada em 1986 e venda judicial concretizada em Janeiro de 2001 não discutindo que os créditos de contribuição predial gozavam do privilégio que a sentença recorrida lhes atribuiu.

Resta, por isso, determinar se os reclamados e graduados créditos de contribuição autárquica gozam de tal privilégio caso em que a decisão deverá ser confirmada ou se, como sustenta o recorrente, não têm tal privilégio, situação em que a sentença recorrida deverá ser revogada.

É incontroverso que aos créditos de contribuição autárquica se aplica o disposto no C.Civil para a contribuição predial quanto a garantias por força do artº 24º, n.º 1, do C.C.Autárquica.

Em termos semelhantes estabelece o artº 122º, n.º 1 do recente Código do Imposto Municipal sobre Imóveis que "o imposto municipal sobre imóveis goza das garantias especiais previstas no Código Civil para a contribuição predial".

E a situação é em tudo semelhante à apreciada no citado acórdão deste STA de 25-6-1998, Rec. 22.143, em que se discutia a existência ou não de tal privilégio a favor das dívidas de contribuição predial referentes ao período de tempo decorrido entre a penhora e a venda judicial.

Com efeito estabelece o artigo 744.º n.º 1, do Código Civil que "os créditos por contribuição predial devida ao Estado ou às autarquias locais, inscritos para cobrança no ano corrente na data da penhora, ou acto equivalente, e nos dois anos anteriores, têm privilégio sobre os bens cujos rendimentos estão sujeitos àquela contribuição".

Acrescentava o artigo 230º do Código da Contribuição Predial, que:

«Nas transmissões dos bens a que se refere o artigo anterior e que venham a realizar-se por venda judicial ou administrativa, o juiz da execução fará notificar oportunamente o chefe da respectiva repartição de finanças para que proceda, com vista à graduação de créditos, à liquidação da contribuição predial devida pelo executado

e lhe remeta certidão do seu quantitativo, no prazo de dez dias, o qual poderá ser prorrogado por motivos atendíveis.»

Acrescentava o § 2º que "Na verificação e graduação dos créditos atender-se-á não só à contribuição constante da certidão a que se refere este artigo, mas ainda à que deva ser liquidada pelos meses decorridos até à data da venda ou da adjudicação do prédio" (redacção do DL. 764/75 de 31 de Dezembro).

E perante este conjunto de preceitos normativos entendeu este STA no mencionado acórdão que a reclamação de créditos de contribuição predial por parte do Estado se deve reportar aos inscritos para cobrança na data da penhora e nos dois anos anteriores mas que na graduação se deverá atender não só a estes mas também aos que vierem a ser liquidados após a penhora e até à venda ou adjudicação pois que as normas dos dois diplomas legais aplicáveis não são contraditórias entre si mas antes se completam uma vez que a reclamação de créditos apenas se pode reportar a créditos já liquidados e inscritos para cobrança mas, continuando a contribuição predial a não ser paga, o legislador veio a permitir, no diploma específico desse imposto, que a contribuição liquidada após a penhora e até à venda ou adjudicação seja considerada na verificação e graduação dos créditos.

Por isso os ditos créditos posteriores à penhora e ocorridos até à venda gozarão igualmente do privilégio imobiliário referido.

Nem se entenderia qual o motivo porque atribuindo a lei tal privilégio à contribuição anterior à penhora o excluiria relativamente à contribuição decorrente entre a dita penhora e a venda.

De qualquer forma a remissão do privilégio da contribuição autárquica para a contribuição predial não poderá deixar de abranger o mencionado artº 230º do C.C.Predial, na parte em que se refere ao indicado privilégio, que nesta parte sempre se deverá entender como em vigor.

Do exposto resulta que é de manter a decisão recorrida que neste sentido se pronunciou.

4. Nos termos expostos nega-se provimento ao recurso e confirma-se a sentença recorrida.

Sem custas por delas estar isento o recorrente.

Lisboa, 10 de Março de 2004. — António Pimpão (relator) — Baeta de Queiroz — Lúcio Barbosa.

Acórdão de 10 de Março de 2004.

Assunto:

Reforma de acórdão. Arts. 669º, n.º 2, al. a), e 726º do C.P.C. Erro ou lapsus manifesto.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — Nos termos das disposições combinadas dos arts. 669º, n.º 2, al. a), e 726º do C.P.C., é lícito às partes requerer a reforma de acórdão, quando "tenha ocorrido manifesto

lapso do juiz na determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica dos factos”.

- 2 — *Tal faculdade tem natureza excepcional por inserir um desvio aos princípios da estabilidade das decisões judiciais e do esgotamento do poder jurisdicional do juiz, quanto à matéria da causa - art. 666º, n.º 1, do mesmo diploma legal.*
- 3 — *Só sendo, assim, admissível perante “erros palmares, patentes, evidentes” e com carácter manifesto.*
- 4 — *Pelo que é de indeferir o pedido de reforma baseado na mera discordância com o julgado, sem que, no ponto, nada de relevante se traga ao acervo discursivo.*

Recurso n.º 388/03-30; Recorrente: Director-Geral dos Registos e Notariado; Recorrido: SONAE IMOBILIÁRIA, SGPS, SA; Relator: Ex.º Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

Acordam, em conferência, na Secção de Contencioso Tributário do S.T.A.:

SONAE IMOBILIÁRIA, SGPS, SA, veio requerer a reforma do acórdão, a fls. 340 e segts.

Alegou, em síntese, que mau grado ser “irrepreensível” o raciocínio no mesmo exposto, “todavia, parte do pressuposto errado de que a participação emolumentar, agora exigida pela Direcção-Geral dos Registos e Notariado, teria sido calculada de acordo com as tabelas emolumentares aprovadas pelo recente D.L. n.º 322-A/01” pois que o foi “nos termos da tabela de emolumentos cuja desconformidade com o direito comunitário, designadamente com o disposto na Directiva 69/335/CEE, foi o fundamento da anulação da liquidação emolumentar, pelo que não podem restar dúvidas quanto à violação do caso julgado”.

Assim, “ao contrário do que se afirmou no douto acórdão”, a Administração não aplicou o novo regulamento mas “reincidiu nos “vícios ou ilegalidades praticadas no acto anulado”, estando-se, pois, diante de um lapso susceptível de reparação, mediante reforma”, nos termos da al. b) do n.º 2 do art. 669º do C.P.C..

E respondeu o Director-Geral dos Registos e Notariado no sentido de se não verificarem os pressupostos legais para a dita reforma, não havendo qualquer lapso, para mais manifesto, da actividade jurisdicional, insurgindo-se a reclamante, sob a veste de um hipotético erro de julgamento, antes, “contra o conteúdo e sentido decisório do Acórdão com o qual não concorda, estando esgotado o poder jurisdicional do juiz - art. 666º, n.º 1, do C.P.C. - devendo “o pedido de reforma da sentença requerido ser totalmente considerado improcedente”.

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

O art. 669º, n.º 2, do C.P.C. prevê a reforma da sentença quando: «a) tenha ocorrido manifesto lapso do juiz na determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica dos factos;

b) constem do processo documentos ou quaisquer elementos que, só por si, impliquem necessariamente decisão diversa da proferida e que o juiz, por manifesto lapso, não haja tomado em consideração.»

E é no âmbito daquela al. a) que a questão deve ser encarada, já que o requerente pretende justamente a alteração do decidido.

A inovação é justificada no relatório do D.L. 329-A/95, de 12/12, nos termos seguintes: “sempre na preocupação da realização efectiva e adequada do direito material e no entendimento de que será mais útil à paz social e ao prestígio e dignidade que a administração da justiça coenvolve, corrigir que perpetuar um erro juridicamente insustentável, permite-se, embora em termos necessariamente circunscritos e com garantias de contraditório, o suprimento do erro de julgamento mediante a reparação da decisão de mérito pelo próprio juiz decisor, ou seja, isso acontecerá nos casos em que, por lapso manifesto de determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica, a sentença tenha sido proferida com violação de lei expressa ou naqueles em que dos autos constem elementos, designadamente de índole documental que, só por si e inequivocamente, impliquem decisão em sentido diverso e não tenham sido considerados igualmente por lapso manifesto”.

Ora, como se sublinha in *Cadernos de Justiça Administrativa* n.º 25, pág. 54:

«Quanto ao alcance do mesmo preceito legal (dito art. 669º, n.º 2), o S.T.A. tem construído um critério orientador para a definição do carácter manifesto do lapso cometido e que possibilita a imediata reparação do erro de julgamento que o originou. Tem sido, com efeito, sublinhada a excepcionalidade desta faculdade que insere um desvio aos princípios da estabilidade das decisões judiciais e do esgotamento do poder jurisdicional do juiz quanto à matéria da causa (art. 666º, n.º 1, do C.P.C.), salientando-se que a mesma só será admissível perante “erros palmares, patentes, que, pelo seu carácter manifesto, se teriam evidenciado ao autor da decisão, não fora a interposição de circunstância acidental ou uma menor ponderação, tê-lo levado ao desacerto.»

Cfr. os Acds de 16/11/00, rec. 46.455, 17/03/99, rec. 44.495, e de 11/07/01, rec. 46.909.

E o mesmo tem entendido o Tribunal Constitucional, como se vê do seu Ac. de 22/03, n.º 171/2000: “a al. a) do n.º 2 do art. 669º do C.P.C. prevê a reforma da sentença nas situações de manifesto erro de julgamento de questões de direito, erro esse que terá, portanto, de ser evidente, patente e virtualmente incontrovertível, para que possa fundamentar um pedido de reforma.” Prevê-se assim a reforma da decisão nas situações de manifesto erro de julgamento de questões de facto ou de direito, erro esse que terá, portanto, de ser evidente, patente e virtualmente incontroverso.

“Trata-se de casos de descuido, deslize ou de um momentâneo esquecimento ou inconsideração do juiz, manifestos ou evidentes, acontecidos na elaboração interior do seu raciocínio decisório” - cfr. o recente Ac. do S.T.A., de 02/05/08, rec. 26.235.

Cfr. Lopes do Rego, *Comentário ao Código de Processo Civil*, 1999, pág. 444.

Pelo que, no presente caso, não nos encontramos, assim, perante a situação a que se refere o dito normativo.

Não se vê, na verdade, como se esteja, aí, perante “erros palmares, patentes, evidentes”, que, só por si e pelo seu carácter manifesto, tivessem levado ao alegado desacerto”.

Pelo contrário, como se refere no aresto em causa, no seguimento da anulação da liquidação emolumentar oportunamente impugnada e em execução da respectiva sentença, foi declarada, nos termos legais, a inexistência de causa legítima de inexecução da mesma e ordenado o respectivo pagamento à impugnante.

Todavia, a Administração operou a "compensação" prevista no art. 104º, n.º 4, da Lei n.º 85/01, de 04Ago, restituindo a quantia paga, deduzida do valor correspondente aos emolumentos devidos nos termos das novas tabelas bem como da respectiva participação emolumentar.

Operou-se, pois, um mero encontro de contas, só possível cotejando a importância anteriormente liquidada nos termos da Portaria 996/98, de 25/11, com as tabelas emolumentares aprovadas pelo D.L. n.º 222-A/01, de 14/12.

E, pois, aquela lei que ordena a integral execução da decisão judicial mediante a restituição da quantia paga deduzida nomeadamente da "participação emolumentar dos funcionários dos registos e notariado".

Tal participação emolumentar tem, pois, por base o D.L. n.º 322-A/01 cujo novo regulamento que aprovou, como a ora reclamante reconhece, "não faz parte do "acertamento" decisório", não se encontrando assim, a respectiva aplicação "coberta pela autoridade do caso julgado" que, pois, se não mostra ferido.

Por outro lado, como se refere no dito acórdão, "os vícios ou ilegalidades imputadas ao acto de compensação não respeitantes à mesma execução, só podem ser suscitadas em impugnação judicial autónoma, tendente à respectiva anulação - como são as que se referem à violação de lei constitucional ou comunitária".

Não se demonstra, pois, ter havido, ali, "manifesto lapso do juiz"; antes, a decisão em causa resulta, sem dúvida, como os seus próprios termos demonstram, de uma ponderada determinação do direito aplicável.

É, aliás, largamente maioritária a jurisprudência do S.T.A., no ponto.

Cfr., por mais recente, o Ac' de 01-10-03, rec. 0313/03.

Termos em que se acorda indeferir a reclamação.

Custas pela requerente, fixando-se a taxa de justiça em 99 euros.

Lisboa, 10 de Março de 2004. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 10 de Março de 2004.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Decisão recorrida com dupla fundamentação. Falta de ataque a um dos fundamentos da decisão recorrida.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *Tendo o acórdão do TCA revogado a sentença do TT de 1ª Instância com fundamento na violação do dever da acatamento do caso julgado por anterior acórdão da-quele tribunal e nos amplos poderes inquisitórios atri-*

buidos ao juiz que permitem a possibilidade de, por sua iniciativa e a todo o momento até à sentença, poder ordenar que sejam trazidos ao processo todos os elementos de prova e o recurso como objecto apenas o segundo desses fundamentos, está este Supremo Tribunal Administrativo impedido de alterar a parte não atacada, cujos efeitos não podem ser prejudicados pela decisão do recurso jurisdicional (artº 684º, nº 4, do CPC).

2 — *Pelo que é de todo inútil estar a conhecer, em sede de recurso jurisdicional, do fundamento invocado pelo recorrente, pois mesmo que se lhe reconhecesse razão quanto à questão nele suscitada, sempre teria que permanecer inalterada nessa parte, por não ter sido atacada, a decisão do TCA, que importa, assim, considerar transitada.*

Recurso n.º 1466/03-30. Recorrente: Banco Totta & Açores, S. A.;
Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons.º Dr. Pimenta do Vale.

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

1 — Não se conformando com o acórdão do Tribunal Central Administrativo que julgou procedente o recurso interposto pela Fazenda Pública do despacho interlocutório do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, o qual não admitiu a junção aos autos dos documentos por si apresentados a fls. 489/676 para prova da fundamentação dos actos impugnados, com argumento na sua extemporaneidade, dele vem agora o Banco Totta & Açores, SA, interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1. A admissão da junção dos documentos, ao abrigo do poder inquisitório, desvirtua o seu conteúdo e transforma-o num instrumento de auxílio de uma das partes, o que subverte o princípio fundamental da igualdade das partes.

2. O tributário é, pelo menos desde a LGT, um processo de partes, pautado pelo princípio da legalidade, do contraditório, da igualdade das partes. De onde resulta que, incumbe às partes apresentarem os seus argumentos e provas, de acordo com as regras da repartição do respectivo ónus, devendo o tribunal decidir conforme os factos e provas que são apresentadas.

3. O poder inquisitório do Juiz não deve servir para colmatar as insuficiências erros ou negligências das partes.

4. A discussão em 1ª Instância ficou encerrada com o Despacho que ordenou a notificação das partes para alegações, o qual tem efeito preclusivo da possibilidade de apresentação posterior de prova documental, nos termos do artigo 120º do CPPT.

5. Nos termos do artigo 120º do CPPT, o encerramento da discussão em primeira instância verifica-se no fim da fase de produção da prova e não no período de apresentação de alegações.

6. O Digno Representante de Fazenda Pública teve todos os momentos processuais para proceder à junção de prova documental, designadamente no momento de distribuição e autuação do processo em tribunal, nos termos do artigo 112º do CPPT.

7. A admissibilidade desta segunda junção de documentos subverte todas as regras processuais que estipulam prazos para a apresentação de prova documental, designadamente, a regra contida no n.º 3 do artigo 108.º do CPPT que determina a apresentação da prova documental pela, impugnante na PI de impugnação, de toda a prova documental.

8. Além de que viola também o princípio da concentração da defesa, na medida em que o Digno representante da Fazenda Pública deveria ter concentrado na sua resposta todos os meios de defesa e excepções de que dispunha para obstar à procedência da pretensão do impugnante, tal como se infere do artigo 489.º do CPC.

9. Só depois de proferida a sentença, e tendo em conta a fundamentação de facto, e o probatório nela fixado, é que o Digno representante resolve juntar nova prova documental: 9 anos mais tarde e depois de encerrada a fase da instrução.

10. A admissibilidade da junção extemporânea viola o princípio da igualdade processual, previsto no artigo 98.º da LGT, que demanda que as partes sejam colocadas em perfeita paridade para obter a justiça que reclamam, para suprir condutas, por parte do Digno Representante da Fazenda Pública, praticadas com manifesta negligência, tendo em conta que a litigância tem por objecto uma impugnação judicial apresentada há nove anos, e que a mesma foi já objecto de decisão por duas instâncias.

O Representante da Fazenda Pública não contra-alegou.

O Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido da improcedência do recurso, uma vez que, tendo o aresto recorrido revogado a sentença do Tribunal Tributário de 1.ª Instância com fundamento na violação do dever de acatamento do caso julgado por anterior acórdão do TCA, que ordenara a ampliação da matéria de facto necessária à decisão do mérito da impugnação judicial e do princípio do contraditório, nas conclusões do presente recurso a recorrente apenas ataca o segundo daqueles fundamentos, ignorando o primeiro, sendo certo que os efeitos do julgado na parte não recorrida não podem ser prejudicados pela decisão do recurso [arts. 684.º, n.º 4, do CPC e 2.º, al. e), do CPPT].

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1.- O impugnante foi sujeito a fiscalização relativamente aos exercícios de 1991 a 1993, tendo sido produzido o relatório constante de fls. 184 e seguintes;

2.- Na sequência desse relatório foram efectuadas várias correcções em sede de IRC, as quais não abrangiam, porém, qualquer aspecto relacionado com a compra e venda de títulos pela Sucursal Financeira Exterior da Madeira;

3.- Relativamente a essa sucursal e às dívidas suscitadas no relatório com o tratamento fiscal de isenção, foi a questão relegada para posterior apreciação;

4.- Em 25.JAN.93 foi elaborado auto de notícia, constante de fls. 40, em que o funcionário que o lavrou consignou o seguinte:

4.1.- ter procedido à análise das operações sobre obrigações e outros títulos de dívida, ocorridos entre JAN90 e SET91, na Sucursal Financeira Exterior da Madeira da impugnante;

4.2.- estar esta Sucursal isenta temporariamente de IRC;

4.3.- poder tal Sucursal utilizar conta corrente com o Estado para relevar as retenções efectuadas e sofridas nas operações de compra e venda de títulos de dívida por ela efectuadas, mas que o não fez;

4.4.- ter efectuado, no período em análise, compras de títulos de dívida (discriminados em anexo) mediante o pagamento, juntamente com o valor dos títulos, dos montantes correspondentes aos juros corridos desde o último vencimento/data de emissão pelo seu valor líquido de imposto;

4.5.- que o montante da diferença entre os valores dos juros corridos líquidos e ilíquidos, referentes a entidades sujeitas a IRC, ascende a 112.505.287\$00;

4.6.- tal montante não foi entregue nos cofres do Estado;

4.7.- concluindo pela responsabilidade do impugnante no pagamento de tal quantia, enquanto imposto retido e não entregue, e de juros de mora.

5.- Em 25.JAN.93 foi elaborado o auto de notícia, constante de fls. 48, em que o funcionário que o lavrou consignou:

5.1.- ter procedido à análise das operações sobre obrigações e outros títulos de dívida, ocorridos entre JAN/91 e AGO/92, na Sucursal Financeira Exterior da Madeira da impugnante;

5.2.- estar esta Sucursal isenta temporariamente de IRC;

5.3.- poder tal Sucursal utilizar conta corrente com o Estado para relevar as retenções efectuadas e sofridas nas operações de compra e venda de títulos de dívida por ela efectuadas, mas que o não fez;

5.4.- que essa Sucursal adquiriu, em 8.ABR.92, 75.000 obrigações Geoleasing/91, tendo pago ao alienante, juntamente com o valor dos títulos, 40.083.333\$00;

5.5.- valor esse que corresponde aos juros corridos desde o último vencimento, líquido de imposto;

5.6.- pois que o valor do juro ilíquido corrido era de 53.444.444\$00;

5.7.- correspondendo a diferença de 13.361.111\$00 ao montante de IRS devido, que não foi entregue nos cofres do Estado;

5.8.- concluindo ser o impugnante responsável pelo pagamento dessa quantia, acrescida de juros de mora.

6.- Foram efectuadas liquidações de IRC e respectivos juros de mora, referentes aos anos de 1990 e 1992, nos montantes de, respectivamente, 112.505.287\$00, acrescidos de 88.333.508\$00 de juros, e 13.361.111\$00 acrescidos de 3.741.111\$00 de juros;

7.- Tais liquidações foram notificadas ao impugnante por carta registada com aviso de recepção, recebidas em 6.AGO.93, delas constando que "a liquidação efectuada refere-se a retenções na fonte de IRC, efectuadas e não entregues, e teve por base o facto "de não ter entregue nos cofres do Estado o IRC retido nas operações de compras de títulos efectuadas durante os exercícios de 1990 e 1992".

8)- Neste processo de impugnação foi a fls. 85/89 proferida sentença no sentido da sua improcedência, no entendimento de que não se verificavam as ilegalidades imputadas aos actos impugnados, designadamente o vício de falta de fundamentação;

9)- Por acórdão do TCA (fls. 150/175) foi essa sentença anulada com o argumento de que, relativamente ao vício de falta de fundamentação, o probatório não especificava factos que permitissem tomar conhecimento desse vício, já que apenas referia o circunstancialismo relatado nos autos de notícia, nada elucidando sobre a fundamentação que conduziu às correcções e liquidações impugnadas, nem existirem nos autos elementos de facto que permitissem completar o probatório.

Por outro lado, os autos indiciariam que não teria sido com base nesses autos de notícia que haviam sido efectuadas as liquidações

impugnadas, mas antes com base em pressupostos verificados através de exame feito à escrita da impugnante, pelo que não estando "juntos aos autos nem o relatório desse citado exame feito pela AF à escrita da recorrente, nem os mapas anexos (referidos nos autos de notícia) em que estarão discriminadas as operações de compra de títulos de dívidas que a AF aponta ter a impugnante efectuado nos ditos períodos de (...) e em virtude das quais foram feitas as liquidações (...) se afiguram indispensáveis para a apreciação e decisão da questão da fundamentação dos actos de liquidação impugnado", foi a sentença anulada com vista a ser completada a instrução do processo e ampliada, sendo caso, a matéria de facto necessária à decisão do mérito da impugnação.

10)- Na sequência do julgado, o M.^{mo} Juiz *a quo* ordenou a notificação do Rep. Fazenda Pública (RFP) para, em 30 dias, juntar aos autos a documentação referida naquele acórdão (fls. 178);

11)- No prazo assinalado, o RFP juntou os documentos de fls. 180/440;

12)- A fls. 483/485 foi proferida nova sentença, julgando procedente a impugnação por ocorrência do vício de falta de fundamentação, na consideração de que os documentos juntos aos autos não constituíam suporte para a fundamentação dos actos impugnados;

13)- Notificado dessa sentença, veio o RFP arguir a nulidade processual da sua falta de notificação para alegações finais e requerer a junção dos documentos de fls. 489/676, invocando lapso manifesto na junção dos apresentados a fls. 180/440 dado que os presentes é que se reportavam às liquidações impugnadas e satisfaziam adequadamente o determinado no acórdão do TCA e ordenado no despacho do Juiz de fls. 178;

14)- Por despacho proferido a fls. 692, o M.^{mo} Juiz *a quo* julgou procedente a arguida nulidade por falta de notificação do RFP para alegações finais e anulou todo o processado subsequente ao despacho que determinara essa notificação;

15)- Relativamente à pretendida junção de documentos, indeferiu o requerido com a argumentação que consta do despacho recorrido de fls. 692/693 e cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido.

3 — No acórdão *a quo* foram invocados dois fundamentos para julgar procedente o recurso interposto pela Fazenda Pública do despacho do Tribunal Tributário de 1.^a Instância que não admitiu a junção aos autos dos documentos por si apresentados a fls. 489/676, para prova da fundamentação dos actos impugnados, com o argumento da sua extemporaneidade.

Com efeito e por um lado, refere-se naquele aresto que, aquele tribunal devia ter conformado a instrução dos autos com o que decidiu o TCA sobre a matéria, cumprindo ao tribunal recorrido cumprir o que ali se decidiu, isto é, "diligenciar pela junção aos autos do relatório do exame à escrita levado a cabo à impugnante e mapas anexos onde estariam discriminadas as operações de compra de títulos de dívidas que suportam as liquidações impugnadas, e visto que a Fazenda Pública veio informar, antes da sua notificação para alegações, que tinha havido lapso na junção dos anteriores documentos e que os ora apresentados é que diziam respeito às liquidações impugnadas e satisfaziam o determinado pelo TCA, devia o M.^{mo} Juiz *a quo* ter aceite a sua junção, por forma a cumprir o que se decidiu no citado acórdão, pois a tal estava obrigado.

Aliás, se a Fazenda Pública não juntou os documentos que o juiz lhe ordenara que fizesse, mas outros, era sobre o Juiz que impedia

a obrigação de verificar se tinham sido juntos os elementos por si pedidos e, em caso negativo, ordenar a correcção".

Por outro, refere-se ali que, no exercício de amplos poderes inquisitórios que lhe são atribuídos, pode o juiz, por sua iniciativa e a todo o momento até à sentença, trazer ao processo todos os elementos de prova, desaconselhando esse princípio a que se rejeitem novos elementos probatórios susceptíveis de contribuir para a descoberta da verdade, por razões de mera disciplina processual, desde que se fizesse respeitar o princípio do contraditório.

Para concluir que "ao não admitir que o processo fosse instruído com os documentos que, segundo alegado pela FP, constituem o verdadeiro suporte fundamentador das liquidações impugnadas, o M.^{mo} Juiz *a quo* não só violou o julgado pelo TCA como violou o disposto no arts. 40.º do CPT e 13º do CPPT".

Ora, da análise das alegações e das conclusões da sua motivação, que são decisivas para delimitar o objecto do recurso (cfr. artº 684º, nº 3, do CPC), ressalta à evidência que a recorrente não censura o aresto recorrido quanto àquele primeiro fundamento.

Na verdade, limita-se tão só a demonstrar que o M.^{mo} Juiz recorrido ao permitir, no uso do seu poder inquisitório, a junção dos documentos em causa já depois de encerrada a instrução do processo e na fase de alegações, viola os princípios da legalidade, do contraditório, da igualdade das partes e da concentração da defesa.

Assim sendo, não atacando o recorrente o citado aresto quanto à referida questão, está este Supremo Tribunal Administrativo impedido de tomar posição sobre a mesma, nomeadamente, não a poderá alterar nessa parte.

Como dispõe o artº 684º, nº 4, do CPC, "os efeitos do julgado, na parte não recorrida, não podem ser prejudicados pela decisão do recurso nem pela anulação do processo". Pelo que é de todo inútil estar a conhecer, em sede de recurso jurisdicional, do fundamento invocado pelo recorrente, pois mesmo que se lhe reconhecesse razão, sempre teria que ficar inalterada, por não ter sido atacada, a decisão do TCA sobre aquele primeiro fundamento, que importa, assim, considerar transitada.

4 — Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao presente recurso, confirmando-se o aresto recorrido.

Custas pelo recorrente, fixando-se a procuradoria em 60 %.

Lisboa, 10 de Março de 2004. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 10 de Março de 2004.

Assunto:

Taxas devidas ao IROMA. Natureza. Prescrição.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *As taxas liquidadas e cobradas pelo IROMA ao abrigo dos Decretos-Leis n.ºs 354/78, de 23/11, 240/82, de 22/6,*

e 343/86, de 9/10, assumem a natureza de verdadeiros impostos.

- 2 — Tendo essas taxas sido abolidas pelo Decreto-Lei nº 365/93, de 22/10, que revogou aqueles diplomas legais e transpôs para a ordem jurídica interna as Directivas Comunitárias n.ºs 85/73/CEE e 88/409/CEE, criando outras taxas de conteúdo diverso, é-lhes aplicável o regime prescricional contido no art.º 5.º, n.º 2, do Decreto-Lei nº 398/98, de 17/12, e no art.º 48.º, n.º 1, da LGT.

Recurso n.º 1567/03-30. Recorrente: FRICARNES, S. A.; Recorrido: IROMA — Instituto Regulador e Orientador Mercados Agrícolas; Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons.º Dr. Pimenta do Vale.

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

1 — Fricarnes, SA, com sede em Mem Martins, Sintra, não se conformando com o acórdão do TCA que julgou procedente o recurso interposto pelo IROMA-Instituto Regulador e Orientador dos Mercados Agrícolas da sentença do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa, a qual havia julgado procedente a oposição, por aquela intentada, à execução fiscal, para pagamento das taxas relativas ao combate à peste suína africana, à doença dos ruminantes e de comercialização, relativas ao mês de Agosto de 1992, vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

A — A obrigação tributária encontra-se prescrita, pelo que desde já se requer a seja ordenada a extinção da presente execução. Quanto à matéria de facto.

B — Da documentação e da prova produzida nos autos resulta que as receitas da taxa de comercialização beneficiam exclusiva ou preferencialmente os produtores nacionais, devendo este facto ser dado como provado.

C — Da documentação e da prova produzida nos autos resulta que o comércio intracomunitário é afectado negativamente pela imposição da taxa de comercialização, devendo este facto ser dado como provado.

D — Da documentação e da prova produzida nos autos resulta que a receita das taxas em litígio não é aplicada na regularização do comércio intracomunitário, devendo este facto ser dado como provado.

Quanto à matéria de Direito.

E — A certidão que serve de base à execução é nula por falta de requisitos essenciais do título executivo, insusceptível de ser suprida por prova documental.

F — A liquidação da taxa é, em concreto, ilegal, porque resulta, da aplicação do Dec.-Lei nº 297/85, de 25/7, diploma esse que é inconstitucional, por, sendo governamental, aumentar os impostos sem a necessária autorização legislativa.

G — A taxa liquidada não é devida por inexistência da mesma.

H — A taxa em causa e o diploma que a sustenta (D.L. nº 343/86, de 9/10) violam os arts. 9.º e 12.º do Tratado de Roma e 324.º do Acto de Adesão, pois a taxa deve ser considerada medida de efeito equivalente a direitos aduaneiros ou imposição interna discriminatória, uma vez que se destina a financiar actividades de que beneficia exclusiva ou preferencialmente os produtos nacionais onerados, assim violando igualmente o art. 8.º da C.R.P.

I — O Dec.-Lei nº 235/88, de 5/7, é um diploma eivado de inconstitucionalidade orgânica e que viola os princípios da autorização anual e da inscrição orçamental e o disposto nos arts. 106.º, n.º 2, 107.º, 108.º e 168.º, n.º 1, alínea i), da C.R.P.

J — Com a extinção do sujeito activo do imposto, a Junta Nacional dos Produtos Pecuários, deve-se ter como extinto o imposto em causa (taxa de comercialização), porque a alteração da incidência de um imposto velho corresponde à criação de um imposto novo.

O recorrido contra-alegou, concluindo do seguinte modo:

a) A taxa de comercialização não se encontra prescrita, uma vez que o disposto no artigo 48.º da L.G.T. apenas se aplica a impostos e não a taxas;

b) O prazo de prescrição das taxas é de 20 anos, previsto no artigo 27.º do C.P.C.I.;

c) De acordo com a jurisprudência uniforme do Tribunal Constitucional, quer o artigo 1.º do D.L. 235/88, de 5/7, quer o artigo 13.º do D.L. 15/87, de 9/1, não sofrem de qualquer inconstitucionalidade;

d) A taxa de comercialização não beneficia exclusivamente produtos nacionais, pelo que não pode ser considerada medida de efeito equivalente a direitos aduaneiros.

O Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto emitiu duto parecer no sentido do provimento do recurso, pela procedência do fundamento proposto na al. A) das alegações, pois que “a taxa de comercialização” é um verdadeiro imposto . . . já foi abolida, foi liquidada em Agosto de 1992 e desde esta data até ao presente já decorreram mais de 8 anos corridos (cfr. os arts. 5.º do DL nº 398/98, de 17.12, e 48.º da Lei Geral Tributária)”.
Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1.º O IROMA — Instituto Regulador e Orientador dos Mercados Agrícolas procedeu à liquidação de taxas ao abrigo do disposto nos Dec.-Leis 354/78, de 23/11, 240/82, de 22/6, e 346/86, de 09/10, referentes ao mês de Agosto de 1992 no montante global de 860.885\$00 acrescido de juros de mora de que era devedora a firma Fricarnes, SA, em virtude de ter efectuado o abate de gado bovino e suíno destinado ao consumo público durante o referido mês — cfr. certidão de folhas 23.

2.º As taxas de combate à peste suína africana e à doença dos ruminantes incidiam sobre os suínos ou ruminantes abatidos no território nacional e sobre as carcaças dos mesmos animais importados para consumo público no nosso país — cfr. documentos de folhas 151 a 155.

3.º As verbas arrecadadas em virtude da aplicação das taxas de combate à peste suína africana e à doença dos ruminantes destinavam-se a fornecer os meios financeiros visando o programa de luta contra as citadas doenças no território nacional e ao pagamento de compensações aos produtores nacionais pelo abate compulsivo dos animais doentes ou suspeitos — cfr. documentos de folhas 151 a 155 dos autos.

4.º Em 1993 foi instaurada a execução fiscal na 2.ª RF de Sintra sob o nº 102999.1/93 tendo por objecto a cobrança coerciva da dívida identificada no nº 1 — cfr. informação de folhas 22 e folhas 23.

5.º Em 23.06.1993 a oponente foi citada para a execução fiscal identificada em 4.º — cfr. folhas 22 e 24.

6.º No dia 13.07.1993 deu entrada na 2.ª RF de Sintra a oposição apresentada por Fricarnes, SA.

3 — Começamos, então, pela apreciação da questão suscitada na conclusão A) da motivação do recurso, já que prejudicial e é de conhecimento officioso.

Consiste a mesma em saber se as "taxas" cobradas pelo recorrido à oponente, ao abrigo dos Decretos-Lei n.ºs 354/78, de 23/11, 240/82, de 22/6, e 343/86, de 9/10, já prescreveram.

Dispõe o art.º 5.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17/12, que "aos impostos abolidos à data da entrada em vigor da lei geral tributária aplicam-se os novos prazos de prescrição, contando-se para o efeito todo o tempo decorrido, independentemente de suspensões ou interrupções de prazo".

Por sua vez, estabelece o art.º 48.º, n.º 1, da LGT que "as dívidas tributárias prescrevem, salvo o disposto em lei especial, no prazo de oito anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu".

Ora, no sentido de que as "taxas" em questão assumem a natureza de verdadeiros impostos, tem-se vindo a pronunciar, de forma pacífica e reiterada, esta Secção do STA (vide, por todos, Acs. de 17/3/99, in rec. n.º 18.836, e de 24/11/99, in rec. n.º 18.911).

Por outro lado, é inquestionável que as referidas "taxas" foram abolidas pelo Decreto-lei n.º 365/93, de 22/10, que revogou aqueles diplomas e transpôs para a ordem jurídica interna as Directivas Comunitárias n.ºs 85/73/CEE e 88/409/CEE, criando outras "taxas" de conteúdo diverso (taxa de inspecção sanitária e taxa de sanidade animal).

Assim sendo e uma vez que as dívidas em causa se reportam ao ano de 1992, é patente que, nesta data, há muito que vai já decorrido o prazo de oito anos a que se refere o prérito art.º 48.º, n.º 1, pelo que se encontra prescrita a obrigação tributária objecto da dívida exequenda e, conseqüentemente, extinta a execução fiscal.

No mesmo sentido e tirado em caso idêntico, vide Acs. desta Secção do STA de 28/5/03, in rec. n.º 255/03-30 e de 15/10/03, in rec. n.º 697/03-30, em que o relator é o mesmo.

4 — Nestes termos, acorda-se em conceder provimento ao recurso e julgar prescrita a obrigação tributária objecto da dívida exequenda e, conseqüentemente, extinta a execução fiscal, revogando-se o aresto recorrido e, necessariamente, a sentença proferida pelo Tribunal Tributário de 1.ª Instância, ficando, assim, prejudicada a apreciação do restante objecto do recurso.

Sem custas.

Lisboa, 10 de Março de 2004. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 10 de Março de 2004.

Assunto:

Recurso jurisdicional per saltum. Matéria de facto. Incompetência do STA.

Doutrina que dimana da decisão:

Inserido em conclusão de alegação de recurso de decisão da 1.ª instância para o STA facto que não consta do quadro factual desenhado pelo tribunal a quo, não versa o mesmo recurso exclusivamente matéria de facto, por isso que, para dele conhecer, falece à Secção de Contencioso Tributário do mesmo Supremo competência hierárquica, cuja assiste à Secção homónima do TCA.

Recurso n.º 1659/03-30. Recorrentes: Abílio Barata Marques e mulher, Ilda Maria Ferreira Barata Marques. Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

Abílio Barata Marques e mulher, Ilda Maria Ferreira Barata Marques, residentes na Rua Cidade de Coimbra, Relyas, Freixo, Lousã, inconformados com a sentença de fls. 59-64 v.º, do TT de 1.ª Instância de Coimbra, dela interpuseram, oportunamente, recurso para esta formação, rematando a atinente alegação com as seguintes conclusões:

A. Decorre dos factos apurados que os recorrentes ocupam, em simultâneo, a posição de locatários e de locadores do imóvel, pagando e recebendo as rendas em causa.

B. O DL 149/95, de 24.VI, qualifica o contrato de locação financeira como aquele pelo qual uma das partes se obriga, mediante retribuição, a ceder à outra o gozo temporário de uma coisa, podendo adquiri-la, no seu termo, mediante um preço nele determinado.

C. O DL 312-B/90, de 15.X, qualifica o contrato de arrendamento urbano como aquele pelo qual uma das partes concede à outra o gozo temporário de um prédio urbano, mediante retribuição.

D. Se bem que sejam contratos distintos, em face da natureza marcadamente financeira do primeiro, o rendimento proveniente da sublocação só é conseguido em face do custo que é suportado pelo pagamento das rendas à locadora financeira e proprietária do imóvel.

E. Acresce que, quer a alínea f) do art.º 10.º do DL 149/95, de 24.VI, quer o art.º 44.º do DL 312-B/90, de 15.X, prevêm a possibilidade de sublocação do respectivo objecto.

F. Pelo que não poderá deixar de ser entendido que as relações jurídicas existentes entre a EUROLEASIMÓVEIS, SA, os recorrentes e as empresas subarrendatárias do prédio em causa não são outras que não, respectivamente, a locação e a sublocação.

G. O art.º 9.º do CIRS considera rendimentos prediais todas as importâncias recebidas relativas à contrapartida pela cedência de uso de um prédio, apurando-se o respectivo valor pelo saldo da diferença, no caso de sublocação, entre rendas pagas e recebidas.

H. O fim desta norma é determinar os proveitos efectivos do sujeito passivo que, em simultâneo, custeia e auferê rendas que têm como denominador comum o gozo temporário do imóvel.

I. No caso concreto, os rendimentos auferidos encontram-se na dependência dos custos suportados, uma vez que o pagamento das rendas ao locatário é constitutivo da posição jurídica que permite o recebimento das rendas dos sublocatários.

J. A tal não obstam as diferenças de qualificação jurídica entre o contrato de arrendamento vinculístico e o contrato de locação fi-

nanceira, pois o que nesta sede importa apurar é o pagamento de uma determinada quantia para poder auferir do gozo da coisa e o custo que é suportado para dele poder retirar rendimento.

K. O contrato de locação financeira não deixa de ser um contrato de locação em que a locadora, na qualidade de proprietária, cede o gozo da coisa a um terceiro, mediante retribuição.

L. A tal não obsta o facto de a locadora adquirir o bem para o dar de locação a determinado locatário, nem mesmo o facto de ser o locador a escolher o bem que a locadora vai adquirir para ser dado em locação.

M. O Despacho do SBDG de 16.II.89, correspondente à informação 16/89 do NIR, estabelece que, na sublocação, só a diferença entre as rendas do sublocatário e a paga ao senhorio é que é matéria sujeita a IRS como rendimento predial, nos termos do disposto na alínea c) do art.º 9º do CIRS.

N. Isto é, em termos de custo, as rendas liquidadas pela locação financeira têm a mesma correspondência com as rendas pagas ao senhorio na locação vinculística.

O. A liquidação efectuada pela FN não se encontra correctamente quantificada, uma vez que não considerou o saldo da diferença entre as rendas pagas e recebidas, como o fizeram os impugnantes na sua declaração anual de rendimentos, mas apenas teve em consideração estas últimas, o que não poderia deixar de ser reconhecido pela sentença recorrida.

P. Ao denegar aquele direito e reconhecer a legalidade da liquidação, a sentença recorrida violou a Lei, nomeadamente o art.º 9º do CIRS.

Não houve contra-alegação.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

A instância deu como provados os seguintes factos:

1. No início de 1994, os impugnantes eram possuidores de um prédio urbano constituído por quatro corpos geminados, designados por armazéns 4, 5, 6 e 7;

2. Destinados a indústria, comércio ou depósito, sito no Parque Industrial das Matinhas, freguesia e concelho da Lousã, inscrito na matriz predial urbana sob o artigo 5362 e descrito na Conservatória do Registo Predial da Lousã sob o n.º 1273;

3. Por escritura pública outorgada em 30.III.94, no 3º Cartório Notarial do Porto, os impugnantes venderam o identificado imóvel a EUROLEASIMÓVEIS - Sociedade de Locação Financeira, SA;

4. Por escritura pública realizada na mesma data e Cartório Notarial, os impugnantes celebraram com a EUROLEASIMÓVEIS um contrato de locação financeira do mesmo prédio, pelo qual esta se obrigou a proporcionar-lhes o respectivo gozo;

5. Mediante o pagamento de uma renda mensal no valor base de esc. 1 098 328\$00, pelo prazo de dez anos;

6. Decorridos os quais poderiam adquiri-lo pelo preço de 3 420 000\$00;

7. Durante o ano fiscal de 1996, os impugnantes pagaram à EUROLEASIMÓVEIS o montante global de esc. 12 536 101\$00, a título de rendas pela utilização do prédio locado;

8. Os impugnantes mantiveram, por seu turno, o prédio parcialmente "arrendado" a terceiros, de quem receberam as correspon-

dentas rendas referenciadas no enunciado do artigo 6º da petição inicial;

9. E, durante o ano fiscal de 1996, os impugnantes receberam, dos mesmos, a título de rendas pela utilização do prédio locado, o valor global de esc. 6 840 000\$00, discriminadas no art. 7º da petição inicial.

Exposto o quadro factual desenhado pelo tribunal a quo, cabe reafirmar que ele não nos revela que "o despacho do SBDG de 16.II.89, correspondente à informação 16/89 do NIR, estabelece que, na sublocação, só a diferença entre as rendas do sublocatário e a paga ao senhorio é que é matéria sujeita a IRS como rendimento predial, nos termos do disposto na alínea c) do art.º 9º do CIRS."

Significa isto que, para a construção da sua tese recursiva, os recorrentes lançam mão de matéria de facto (cfr. acórdãos desta Secção de 30.IX.98 - rec. 22 475; 06.X.99 - rec. 23 447, e de 20.V.98 - rec. 21 611) de que no probatório não encontramos rasto.

Destarte, a matéria de facto não se nos apresenta consolidada, situação que reclama a intervenção da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, de competência generalizada, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 41º do ETAF vigente à data da interposição deste recurso [cfr. artigo 38º, al. a), do actual - Lei 13/2002, de 19 de Fevereiro].

É que a competência deste STA para apreciação dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância se cinge a matéria de direito, segundo o estatuído nos artigos 21º, n.º 4, e 32º, n.º 1, al. b), do anterior ETAF, 12º, n.º 5, e 26º, al. b), do vigente, e 280º, n.º 1, do CPPT).

E, como desde há muito este Supremo vem entendendo, para a determinação da competência hierárquica à face do preceituado nos apontados preceitos do ETAF e art.º 280º, n.º 1, do CPPT, o que é relevante é que o recorrente, na alegação de recurso e respectivas conclusões (onde se fixa o objecto do recurso e se delimita o seu âmbito - artigo 690º do CPC, sem prejuízo, naturalmente, do estatuído no artigo 684º-A do mesmo compêndio adjectivo), suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

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

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

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

relevantes para a decisão do recurso à face da posição de direito que entende adequada.

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

Isto assente, importa referir que segundo o convocado artigo 12º, nº 5, do ETAF, "a secção de contencioso tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos recursos directamente interpostos de decisões proferidas pelos tribunais tributários", estabelecendo, em consonância, o artigo 26º, al. b), do mesmo Estatuto, que "compete à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários com exclusivo fundamento em matéria de direito".

E, na mesma linha de pensamento, prescreve a alínea a) do artigo 38º de tal diploma que "compete à Secção de Contencioso Tributário de cada tribunal central administrativo conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários, salvo o disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 26º".

Articuladamente, diz-nos o artigo 280º, nº 1, do CPPT que "das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe recurso, ... a interpor ... para o Tribunal Central Administrativo, salvo quando a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso ... para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo."

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

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

Custas pelos recorrentes fixando-se a taxa de justiça em 100 euros e a procuradoria em 50 %, sem prejuízo do apoio judiciário concedido.

Lisboa, 10 de Março de 2004. — *Mendes Pimentel* (relator) — *António Pimpão* — *Almeida Lopes* (vencido, pois voto pela competência do STA).

Acórdão de 10 de Março de 2004.

Assunto:

Questão de facto. Incompetência hierárquica.

Doutrina que dimana da decisão:

Se no recurso interposto de decisão do tribunal tributário de 1ª instância se incluírem questões de facto de que aquele não haja conhecido, é o Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo.

Recurso n.º 1799/03-30. Recorrente: Antónia Maria; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex^{mo} Cons.º Juiz Dr. Vítor Meira.

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

Antónia Maria deduziu embargos de terceiro à penhora em que foi exequente a DGCI — Serviço de Finanças de Sousel.

Por sentença do M.^{mo} Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Évora foram tais embargos julgados improcedentes.

Não se conformando com tal decisão recorreu a embargante para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a sua revogação, tendo formulado as seguintes conclusões:

1. Está em causa nos presentes autos uma execução por dívidas da responsabilidade do filho da recorrente, tendo sido, no decurso da mesma, penhorado 1/6 do direito e acção da herança do executado aberta por óbito do pai deste e marido da recorrente, pessoa de idade avançada que como se não bastasse estar lançada à sorte dos idosos deste país, ainda está na iminência de ir viver para debaixo da ponte por factos que não são da sua responsabilidade.

2. Atendendo ao montante das dívidas do executado e à escassez de bens que constituem a herança, a penhora, óbvia e necessariamente, atinge o prédio urbano e o respectivo recheio, pondo em causa a permanência da recorrente na sua residência.

3. É que o referido prédio urbano é nada mais nada menos do que a casa de morada de família da recorrente, usando esta o respectivo recheio pelo que invocou a mesma os respectivos direitos de habitação e uso, vendo indeferida a sua pretensão — improcedimento dos embargos — em suma porque "o direito penhorado não integra o património da embargante"; "para que os embargos de terceiro possam ter êxito necessário se torna que a penhora ofenda a posse"; "portanto, não se encontrando na esfera jurídica da embargante, na data da diligência, não podia a penhora do direito que o executado tem na herança de seu pai ofender a posse ou qualquer outro direito daquela", tudo como melhor consta da sentença recorrida.

4. Discorda a recorrente porque nos termos do artigo 1251º do C.C. "posse é o poder que se manifesta quando alguém actua por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade ou ... de outro direito real"...

5. No caso concreto trata-se, justamente, "de outro direito real" o direito de habitação e uso, ambos consagrados no artigo 1484º do C.P.C. e que são atingidos pela penhora, sobretudo se tivermos em conta que a recorrente vive numa magra reforma e não tem possibilidades de, no acto da venda exercer o seu direito de preferência, tal como não as tem para quaisquer tornas pelo que o resultado será ir viver para debaixo da ponte.

6. Ora, tais direitos de gozo são susceptíveis de posse e já se encontram na esfera jurídica da recorrente na data da diligência, mes-

mo antes de o executado ter quaisquer direitos na herança já jaziam na esfera jurídica da recorrente.

7. Como é sabido estes direitos são direitos intuitus personae absolutamente intransmissíveis e estando como está excluída a sua intransmissibilidade, são desde logo impenhoráveis — artigos 1488º do C.C. e 822º do C.P.C., Ac. RL de 22.06.89, Jur. 1989, 3º, 150 /Prof. Mota Pinto, *Direitos Reais*, 1970/71, 106 e 149 e Prof. Orlando de Carvalho.

8. Pelo que a penhora do direito que o executado tem na herança do seu pai, ofendeu a posse da recorrente sobre os seus direitos reais de gozo, uso e habitação.

9. Assim não tendo sido decidido e estando como estamos, perante uma penhora ilegal, uma ilegalidade objectiva por uma violação dum impenhorabilidade resultante dum inalienabilidade, o tribunal recorrido violou, frontalmente, os artigos 1488º do C.C. e 822º do C.P.C.

Contra-alegou a Fazenda Pública pedindo a manutenção da decisão, tendo formulado as seguintes conclusões:

I — O recurso em apreciação incide sobre sentença, produzida nos autos de Embargos de Terceiro que correm termos, sob o n.º 2/2002, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Portalegre; julgando os mesmos totalmente improcedentes, por não provados.

II — Os Embargos de Terceiro foram deduzidos pela agora Recorrente, contra a penhora efectuada sobre o direito e acção a um sexto da herança indivisa aberta por óbito de João Augusto César — marido da recorrente -; que constitui o quinhão hereditário de João Joaquim da Silva César, filho da Recorrente.

III — A herança indivisa era constituída por diversos bens móveis, um veículo automóvel e um prédio urbano, melhor descritos no parágrafo 2) dos factos considerados provados na douta sentença recorrida (fls. 44 dos autos).

IV — A Recorrente alega que a supra mencionada penhora atinge, "obvia e necessariamente", o prédio urbano onde a Recorrente tem a sua casa de morada de família e o respectivo recheio, colocando em causa a permanência da recorrente na sua residência; alegando, ainda, que a penhora ofende a posse da recorrente sobre os seus direitos reais de gozo — direitos de uso e habitação — pelo que, esta se encontra ferida de ilegalidade objectiva por violação dum impenhorabilidade resultante dum inalienabilidade, com a decorrente violação, pelo Tribunal recorrido, dos artigos 1488º do Código Civil e 822º do Código de Processo Civil.

V — Salvo o devido respeito, não subscrevemos a tese adoptada pela Recorrente nos articulados apresentados, quer nos Autos de Embargos de Terceiros, quer nas alegações produzidas em sede de recurso.

VI — Com efeito, o n.º 1 do artigo 827º do Código de Processo Civil, cuja epígrafe é, "Bens a penhorar na execução contra o herdeiro"; dispõe que, "na execução movida contra o herdeiro só podem penhorar-se os bens que ele tenha recebido do autor da herança".

VII — Foi o que, no caso vertente, sucedeu — na forma de penhora efectuada sobre o direito e acção a herança indivisa aberta por óbito do marido da recorrente [art. 232º, alínea c) do C.P.P.T.].

VIII — Segundo Pires de Lima e Antunes Varela, "Sobre a herança como tal, dado que é uma universalidade de coisas, direitos e obrigações, não pode ser exercida posse (ver o acórdão do S.T.J., de 24 de Fevereiro de 1976, *BMJ*, n.º 254, págs. 171 e segs.) in *Código*

Civil Anotado, Vol. III, 2ª Edição, Coimbra Editora, pág. 3 (sublinhado nosso).

IX — No mesmo sentido decidiu, de forma lapidar, o Acórdão do S.T.A. de 20/11/1996 — Processo 019831, segundo o qual, "Para que os embargos de terceiro possam ter êxito torna-se necessário — para além de outros requisitos (...) que a penhora ofenda a posse. A herança é uma universalidade jurídica insusceptível de ser possuída, sendo as coisas integrantes, isoladamente, que constituem o objecto das relações jurídicas e que portanto constituem o objecto da posse. O quinhão hereditário sobre a referida herança é, pois insusceptível de posse, pelo que não pode ser ofendida pela penhora. Não se verificando ofensa da posse os embargos de terceiro tem de improceder" (sublinhado nosso).

X — Nessa medida, não se considera que tenha ocorrido colisão da penhora com a posse ou direitos de gozo da agora Recorrente, pela razão de que os seus direitos não foram objecto de penhora — o que foi penhorado não foi qualquer dos bens do acervo hereditário, nem mesmo uma fracção deles, mas apenas a parte que nestes cabe ao executado, o direito do executado a tal herança, de acordo com o artigo 232º do C.P.P.T.

XI — Conforme referem Pires de Lima e Antunes Varela (*op. cit.*, pág. 347), a doutrina costuma recorrer ao conceito de comunhão de mão comum para enquadrar o regime a que a lei subordina o património comum dos cônjuges, o das sociedades não personalizadas e o da herança indivisa, regime este que se caracteriza pelo "facto de o direito dos contitulares não incidir directamente sobre cada um dos elementos (coisa ou crédito) que constituem o património, mas sobre tudo ele concebido como um todo unitário, o que equivale a dizer que "aos membros da comunhão, individualmente considerados, não pertencem direitos específicos sobre cada um dos bens que integram o património global, não lhes sendo lícito, por conseguinte, dispor desses bens, ou onerá-los, no seu todo ou em parte" (cfr. fls. 40 dos autos).

XII — Assim sendo, e mesmo que a embargante venha referir que o prédio é a única coisa de valor da herança — que não é — não deverá obter provimento o seu pedido, pois que o seu direito não se mostra, por qualquer forma, ofendido. (cfr. fls. 41 dos autos), não se considerando que a penhora efectuada sobre o direito e acção a um sexto da herança indivisa aberta por óbito do marido da agora Recorrente, que coube ao filho da Recorrente; padeça, de qualquer ilegalidade por violação de impenhorabilidade.

XIII — Não se vislumbra, por outro lado, a existência de qualquer brecha na fundamentação legal da douta sentença recorrida.

XIV — Pelo até aqui exposto, a douta sentença recorrida parece ter abordado a questão de direito controvertida na estrita observância da legislação aplicável e de acordo com a jurisprudência produzida sobre a matéria, decidindo de forma correcta, à qual se adere inteiramente.

XV — Com efeito, o meritíssimo juiz a quo atinge o fulcro da questão de direito controvertida, ao apontar que, citamos, com a devida vénia: "o que se mostra penhorado na execução fiscal é o direito hereditário do executado a uma parte não concretizada dos bens da herança - que não é a mesma coisa que penhorar o prédio onde a embargante reside e o seu respectivo recheio (...) Portanto, não se encontrando na esfera jurídica da embargante na data da diligência,

não podia a penhora do direito que o executado tem na herança de seu pai ofender a posse ou outro qualquer direito daquela (...) (sublinhado nosso)”.
 Pelo Ex^{mo} Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido da incompetência em razão da hierarquia do Supremo Tribunal Administrativo para conhecer do recurso por o mesmo não versar exclusivamente matéria de direito.

Ouvida a recorrente sobre tal questão prévia veio dizer que a interposição do recurso para o Supremo Tribunal Administrativo se devia a erro da secretaria da signatária.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

1) Na Repartição de Finanças do concelho de Sousel foi instaurado o processo de execução fiscal n.º 1740-92/100181.7 e apensos contra o executado João Joaquim da Silva César, por dívidas de IVA, IRS e Coimas Fiscais, num valor global de esc. 1.913.039\$00 (um milhão, novecentos e treze mil e trinta e nove escudos) ou 9.542,20 euros (nove mil, quinhentos e quarenta e dois euros e vinte cêntimos) e juros (vide a informação de fls. 12 a 13 dos autos e o teor de fls. 61 do processo apenso).

2) Em 10 de Janeiro de 2002 foi aí penhorado “o direito e acção a um sexto da herança indivisa aberta por óbito de João Augusto César, residente que foi em Sousel, ocorrido em 22/05/2001 (Proc.º de Imposto Sucessório n.º 5458), constituída por: uma mobília de quarto; uma mobília de sala de estar; uma mobília de sala de jantar; um frigorífico; um fogão; um televisor; um automóvel marca *Ford Escort*, matrícula PG-48-46; um prédio urbano inscrito sob o artigo 997, da freguesia de Sousel, sito na Rua da Fraternidade, n.º 8. Tem o valor presumível de 19.925,00 euros” (vide o respectivo auto de penhora de fls. 68 a 69 do processo apenso).

3) Os presentes embargos foram depois deduzidos em 13 de Fevereiro de 2002, conforme o carimbo de entrada apostado a fls. 3 dos autos.

4) A ora embargante tem vindo a residir na casa da Rua da Fraternidade, n.º 8, em Sousel pelo menos desde 1990 (vide os depoimentos das testemunhas Maria João Costa Guedes e Maria Teresa Verdugo da Silva na acta de inquirição de fls. 18 a 20 dos autos).

Assentes tais factos apreciemos o recurso.

Logra prioridade de apreciação a questão prévia suscitada.

Nos termos dos artigos 167º do Código de Processo Tributário e 32º, n.º 1 alínea b), do ETAF este Supremo Tribunal apenas conhece dos recursos dos tribunais tributários de 1ª instância com exclusivo fundamento em matéria de direito. Conforme este Tribunal tem vindo a decidir em inúmeros acórdãos, na esteira do ensinamento do Prof. Manuel de Andrade de que a competência se afere pelo *quid disputatum* e não pelo *quid decisum*, para a determinação da competência do tribunal não importa saber se a matéria invocada releva ou não para a decisão do recurso por a questão da competência ter de ser previamente decidida.

Nas alegações da recorrente e respectivas conclusões que acima se transcreveram sustenta a recorrente que:

- é pessoa de idade avançada e que os factos não são da sua responsabilidade (conclusão 1);
- que a penhora põe em causa a sua permanência na sua residência (conclusão 2);
- que usa a casa e o respectivo recheio (conclusão 3).

Donde ser mister concluir que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, o que determina a incompetência hierárquica deste Supremo Tribunal Administrativo para dele conhecer, o que aliás a recorrente veio a reconhecer.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo Sul, para onde os autos deverão ser oportunamente enviados, atento o pedido nesse sentido feito pela recorrente a fls. 87.

Custas pela recorrente, fixando em 120 euros a taxa de justiça e em 40 % a procuradoria.

Lihoa, 10 de Março de 2004. — *Vitor Meira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 10 de Março de 2004.

Assunto:

Multa. Isenção. Art. 145º, n.º 5, do CPC. Fazenda Pública. Objecto do recurso. Anulação da liquidação.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A Fazenda Pública, pelo menos até à entrada em vigor do novo CPTA, está isenta da multa a que se refere o art. 145º, n.º 5, do CPC.*
- 2 — *Anulada a liquidação, no tribunal recorrido, pela existência de uma ilegalidade não incluída no objecto do recurso, torna-se inútil conhecer dos respectivos fundamentos pois sempre o acto se quedaria anulado.*

Recurso n.º 1842/03-30; Recorrente: FAZENDA PÚBLICA; Recorrido: PUBLIMEIOS, SGPS, SA; Relator: Ex^{mo} Juiz Cons.º. Dr. Brandão de Pinho.

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

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pela Fazenda Pública, da sentença do Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto, proferida em 12/06/2003, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por PUBLIMEIOS - SOCIEDADE GESTORA DE PARTICIPAÇÕES SOCIAIS, SA, contra a liquidação adicional do IRC referente a 1992 e respectivos juros compensatórios, consequentemente a anulando.

Fundamentou-se a decisão em que, quanto aos juros, ela não estava minimamente fundamentada pois dela não constava “nomeadamente a taxa de juros aplicada e número de dias sobre os quais foram contados, para além das normas legais aplicáveis”; e ter sido preterido o direito de audição - arts. 100º do CPA e 60º da LGT; e fazerem os bens em causa efectivamente parte do activo imobilizado corpóreo

pelo que a sua venda deve ser tributada nos termos do art. 42º, n.º 1, do CIRC, que não pelo art. 20º, n.º 1, do mesmo diploma legal.

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

1 - A douda sentença sob recurso julgou procedente a impugnação deduzida contra a liquidação de juros compensatórios efectuada relativamente ao IRC de 1992 e contra a liquidação adicional deste imposto que originou a referida liquidação de juros compensatórios, por haver concluído enfermar, a primeira do vício de forma por falta de fundamentação e a segunda, do vício de violação de lei por os ganhos gerados com a venda de bens do imobilizado corpóreo se reportarem a mais-valias (art. 42º, n.º 1, do CIRC) e não a ganhos resultantes da actividade normal da empresa (art. 20º, n.º 1, do CIRC).

2 - A primeira questão controvertida prende-se pois, com a sentenciada falta de fundamentação da liquidação de juros compensatórios referentes à liquidação adicional de IRC de 1992.

3 - Tem sido jurisprudência uniforme do STA que "a falta de notificação da fundamentação não afecta a legalidade do acto. É um elemento exterior ao acto e não um requisito da sua perfeição."

4 - Foi alegado pela impugnante que da notificação não constava a fundamentação da liquidação dos juros compensatórios, questão diversa da ausência de fundamentação.

5 - Contra a omissão de fundamentação na notificação da liquidação, poderia e deveria a impugnante, nos termos do artº 22º do CPT, vigente à data, requerer a notificação da fundamentação do que considerou haver sido omitido.

6 - A liquidação de juros compensatórios não é uma liquidação principal, mas sim uma liquidação meramente acessória da principal que será a liquidação do imposto em si, "pelo que não se torna necessária a fundamentação nos mesmos termos da liquidação principal" - Acórdão do TCA, recurso nº 5164, de 13/11/2001.

7 - A liquidação de juros compensatórios resulta da simples aplicação da lei às circunstâncias concretas do caso, o que a impugnante não pode ignorar.

8 - A segunda questão controvertida reside na qualificação dos ganhos obtidos na alienação extragrupo de bens com período de permanência na empresa inferior a um ano, por forma a determinar se os mesmos se integram no regime de mais-valias realizadas previsto nos arts. 42º a 44º do CIRC, na redacção vigente ao tempo, que se traduz na sua exclusão de tributação em IRC, se o seu valor for reinvestido nos termos da última norma citada ou,

9 - Se os mesmos, atendendo à sua natureza e carácter de permanência dos bens na empresa inferior a um ano, deverão ser considerados outros proveitos operacionais, porque alheios ao valor acrescentado e resultantes das actividades que não sejam próprias dos objectivos ou finalidades da empresa (conforme preconizava a conta 76 do POC à data da realização das operações), não devendo abater-se tais ganhos aos resultados para efeito de apuramento de lucro tributável, por constituírem ganhos operacionais enquadráveis na generalidade dos proveitos referidos no nº 1 do art. 20º do CIRC.

10 - Da legislação aplicável se retira que o carácter de continuidade ou permanência está indissolúvelmente ligado ao conceito de imobilizações, aliás como o próprio vocábulo indica.

11 - O elemento "tempo" é essencial na caracterização das imobilizações corpóreas pois que neste caso, impõe o legislador um limite mínimo temporal, estabelecendo expressamente que para assim serem

considerados, os bens sejam detidos com continuidade ou permanência por um período nunca inferior a um ano- Nota explicativa da conta 42 - Imobilizações Corpóreas, D.L. nº 410/89, de 21 de Novembro (POC).

12 - O conceito para efeitos fiscais de mais-valias realizadas (arts. 42º a 44º do CIRC), está associado ao conceito de bens imobilizados na normalização contabilística.

13 - Não está, nem pode estar, na disponibilidade dos sujeitos passivos de imposto arbitrar o resultado fiscal que mais lhes convém, considerando a interpretação mais conveniente das regras contabilísticas.

14 - Independentemente da sua contabilização, os bens ora em causa não poderão ser considerados como imobilizações corpóreas no sentido de os ganhos originados com a sua venda, serem qualificados como mais valias para os efeitos do regime instituído nos artigos 42º a 44º do CIRC, porquanto este regime se aplica aos bens que efectivamente assumem as características de imobilizado corpóreo segundo o POC, e no caso *sub judice*, os mesmos não cumpriram de forma permanente ou continuada, a sua função de bens através dos quais a empresa exerceu a sua actividade, pois não foram detidos pela empresa por um período superior a um ano.

15 - Os ganhos obtidos com a venda dos referidos bens deverão ser considerados como um proveito operacional, enquadráveis no art. 20º, nº 1, do CIRC, afectando directamente o lucro tributável consolidado, e não mais-valias susceptíveis de reinvestimento, de harmonia com o regime dos arts. 42º a 44º do mesmo Código, o que se traduziria na exclusão de tributação em IRC.

16 - A douda sentença recorrida violou o disposto nos arts. 22º e 83º do CPT, 20º, nº 1, 42º a 44º e 80º do CIRC.

Nestes termos, deve ser dado provimento ao presente recurso revogando-se a douda decisão recorrida, com as legais consequências." E contra-alegou a impugnante no sentido da extemporaneidade do recurso que, a conhecer-se, deve improceder, já que os bens em causa integravam realmente o dito activo imobilizado, não sendo essencial a tal caracterização o respectivo tempo de permanência na empresa - que pode ser inferior a um ano - mas o da afectação dos mesmos no seu contexto e o destino ou intenção que presidiram à sua aquisição.

O Ex^{mo} Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido da tempestividade do recurso e da falta de fundamentação da liquidação dos juros compensatórios devendo, quanto ao mais, ser ampliada a matéria de facto ou, se assim se não entender, proceder o recurso, mantendo-se a liquidação do imposto.

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

Em sede factual, vem apurado que:

a) - Pelos Serviços de Fiscalização Tributária foi elaborado o mapa de apuramento modelo DC-22, o qual consta de folhas 17 a 22 e aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais.

b) - A impugnante foi notificada daquelas correcções e fundamentos - cfr. fls. 16 a 22.

c) - Em 17-06-1997 a Administração Fiscal procedeu à liquidação à impugnante de IRC referente a 1992 e juros compensatórios apurando o valor a pagar de esc. 4.693.440\$00, cuja data limite de pagamento ocorreu em 13-08-1997 - cfr. fls. 14.

d) - Do documento de cobrança cuja cópia consta de folhas 14 e aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos

legais, consta que "proveniente de liquidação de IRC do ano 1992, conforme nota demonstrativa junta e fundamentação já remetida» cfr. fls. 14.

e) - Em 10-11-1997 a impugnante deduziu reclamação graciosa contra aquela liquidação - cfr. fls. 24 a 28 e proc. de reclm. apenso.

f) - Aquela reclamação foi indeferida como consta do despacho a folhas 21 do processo de reclamação apenso, dispensando-se a audiência prévia do reclamante, aqui impugnante "Porque está em causa só a interpretação das normas legais aplicáveis" - cfr. fls. 21 do proc. reclm. ap.

g) - Em Janeiro de 1992 a Publibus adquiriu vários painéis vulgarmente designados por *Mupis*, os quais utilizou durante o referido ano para fazer publicidade - depoimento da testemunha.

h) - Em Dezembro de 1992 a impugnante vendeu aqueles painéis porque lhe foi feita uma boa oferta para o efeito - depoimento da testemunha."

Vejamos, pois:

Há que apreciar, em primeiro lugar, a questão da tempestividade do recurso.

Na verdade, sendo o respectivo prazo de dez dias - art. 280º, n.º 1, do CPPT -, a Fazenda foi notificada da sentença em 03/07/03 e interpôs o recurso em 17 de Julho seguinte, ou seja, no terceiro dia útil seguinte ao do termo do dito prazo mas sem o pagamento de qualquer multa.

Pelo que se coloca, desde logo, a questão de saber se esta é ou não devida.

Ora, de há muito, que se vem entendendo pela negativa.

Cfr. os Acds. de 22Fev95 rec. 18.161, 22Fev95 in *Acds. Douts.* 403.802 e 12/05/98, rec. 42.660.

A justificação radica, como bem refere o Ministério Público, na "organização do sistema financeiro do Estado que previne os custos burocráticos acrescidos resultantes da transferência de verbas entre departamentos distintos da Administração Central (Ministérios das Finanças e da Justiça)", como, aliás, acontece com as custas - cfr. art. 24º, n.º 1, al. a), do CCJ.

Nem tal contraria o princípio da igualdade.

Como é sabido, o "princípio da igualdade consagrado no art. 13º da Constituição exige que se trate por igual o que for essencialmente igual e diferentemente o que diferente for. Não proíbe ao legislador que estabeleça distinções de tratamento; veda-lhe tão só que o faça sem ter fundamento material para tanto. O que a ideia da igualdade não suporta é o arbítrio, a discriminação, as distinções irrazoáveis, porque carecidas de justificação racional.

Esta ideia de igualdade vale naturalmente no domínio da jurisdição, pois que também esta função do Estado se lhe encontra vinculada. Para além de deverem poder aceder ao tribunal em condições de igualdade (cfr. art. 20º, n.º 1, da Constituição), as partes num processo cível devem ser colocadas "em perfeita paridade de condições, desfrutando, portanto, idênticas possibilidades de obter a justiça que lhes seja devida" (cfr. Manuel de Andrade, *Noções Elementares de Processo Civil*, Coimbra, 1956, pág. 365).

"É o princípio da igualdade das partes no processo ou da igualdade de armas, cuja observância se impõe para que o processo seja um processo equitativo".

Cfr. o Acd. do Tribunal Constitucional de 26Out93 in *BMJ* 430-179.

Ora, a distinção efectuada tem fundamento material bastante, não é arbitrária nem carecida de justificação racional, atenta a predita organização do sistema financeiro do Estado.

De qualquer modo, a falta de pagamento da multa com a apresentação das alegações de recurso não levaria, ao contrário do que pretende a recorrida, à sua extemporaneidade nem sequer à deserção.

Na verdade, praticado o acto sem pagamento da multa devida, a secretaria deve, independentemente de despacho, logo que a falta seja verificada, notificar o interessado para a pagar em dobro art. 145º, n.º 6, do CPC.

E só se deve considerar perdido o direito de praticar o acto se, após tal notificação, ela não for paga.

Cfr. o Acd. do STA de 10/02/99, rec. 23.138.

Todavia, a questão poderá, porventura, encarar-se de outro modo a partir do novo CPTA que introduz a regra da sujeição do Estado e demais entidades públicas ao pagamento de custas - art. 189º, n.º 1 que, porém, se não aplica ao caso.

Quanto ao mais:

Como se disse, um dos fundamentos da anulação contidos na sentença foi a preterição do direito de audiência.

Sendo que esta parte da sentença não integra o objecto do recurso, pelo que, mesmo que a Fazenda obtivesse vencimento quanto às questões que o abrangem, nunca o acto deixaria de ficar anulado.

E, em consequência, a liquidação dos ditos juros compensatórios, meramente acessória daquele tributo.

Pelo que resta inútil - ou prejudicada - a análise tanto da liquidação dos juros como a consequente liquidação reportada a mais-valias geradas pela respectiva venda.

Pois que, como se disse, sempre quedaria anulada a liquidação, tanto do imposto como dos juros.

Certo que a liquidação destes foi anulada por vício de forma, o que, só por si, não impediria a sua renovação, corrigida do vício que a fez anular.

Todavia, no caso, tal renovação não é possível, dado o decurso do prazo de caducidade já que o imposto se refere ao ano de 1992.

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso.

Sem custas.

Lisboa, 10 de Março de 2004. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Alfredo Madeira*.

Acórdão de 10 de Março de 2004.

Assunto:

Artigo 104º do CPPT. Inadmissibilidade de cumulação de impugnação de liquidação de IVA e de liquidação de IRS.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — Face ao estatuído no artigo 104º do CPPT, não pode cumular-se impugnação de liquidação de IVA e de li-

quidação de IRS, por isso que inexistente identidade da natureza dos mesmos tributos.

2 — *Tal preceito adjectivo não afronta o artigo 20º da Constituição.*

Recurso n.º 1911/03-30. Recorrente: João Manuel Alves Gabriel Mendes Gago; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex^{mo} Juiz Conselheiro Mendes Pimentel.

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

João Manuel Alves Gabriel Mendes Gago, residente na Rua Tenente Espanca, 31, 6º-A, em Lisboa, inconformado com a sentença do 4º Juízo do TT de 1ª Instância de Lisboa que, por ilegal cumulação de pedidos, julgou improcedente esta impugnação judicial por si deduzida, vem até nós, culminando a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

A) Foi erroneamente interpretado e aplicado o disposto no art.º 104º do CPPT;

B) Tal preceito deveria ter sido interpretado no sentido de se considerar legal a cumulação de impugnações nos casos em que são os mesmos os fundamentos de facto e de direito que as fundamentam;

C) A interpretação acolhida pela sentença recorrida, em concreto, é violadora do disposto no art.º 20º da Constituição;

D) Deverá considerar-se procedente a impugnação judicial e declarar-se anuladas as liquidações identificadas na acção, uma vez que do processo constam todos os elementos que permitem tal decisão, ou, caso se não entenda;

E) Revogar-se a sentença recorrida e ordenar-se o prosseguimento do processo com decisão sobre o mérito da causa.

Não houve contra-alegação.

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

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

A instância desenhou o seguinte quadro factual:

1. Na petição inicial, de fls. 3 a 10 dos autos, o impugnante identifica os actos tributários impugnados como sendo as seguintes liquidações:

- liquidação n.º 00173837, de IVA, do 11º Bairro Fiscal de Lisboa;
- liquidação n.º 00173836, de juros, do 11º Bairro Fiscal de Lisboa;
- liquidação n.º 5323583556, de IRS, do 11º Bairro Fiscal de Lisboa.

A final, conclui pedindo a anulação das referidas liquidações.

2. Por despacho de fls. 37 dos autos, foi o impugnante convidado a apresentar nova petição inicial, ao abrigo do disposto no art.º 40º da LPTA, por se considerar, além do mais, não ser possível a cumulação de pedidos quanto às liquidações de IVA e de IRS;

3. O impugnante apresentou nova petição inicial, a qual consta de fls. 40 a 47 dos autos, na qual impugna as mesmas liquidações adicionais de IVA e de IRS.

Exposto o quadro factual disponível, cabe referir que a questão decidenda é a de saber se o contribuinte pode, num só processo, impugnar liquidações de IVA e de IRS, bem assim, juros compensatórios.

Segundo o artigo 104º do CPPT, *na impugnação judicial podem, nos termos legais, cumular-se pedidos e coligar-se autores em caso de*

identidade da natureza dos tributos, dos fundamentos de facto e de direito invocados e do tribunal competente para a decisão.

”Esta possibilidade de cumulação, (...), justifica-se pela economia de meios que proporciona e por contribuir para a uniformidade de decisões.

Este art.º 104º, assim, é uma norma especial para o processo de impugnação judicial, que afasta a possibilidade de aplicação subsidiária da regra do art.º 38º da LPTA, segundo a qual é viável a cumulação de impugnação de actos que estejam entre si numa relação de dependência e de conexão.

No processo de impugnação judicial, esta cumulação de pedidos relativa a mais que um acto só pode suceder quando estes se reportem a um mesmo tributo, sejam idênticos os fundamentos de facto e de direito e seja o mesmo o tribunal competente para a decisão.

Será o caso, por exemplo, de um sujeito passivo que se julga com direito a isenção de Contribuição Autárquica relativamente a um mesmo prédio de que é proprietário pretender impugnar, com esse fundamento, vários actos de liquidação deste tributo, relativos a vários anos. A natureza do tributo liquidado em todos os actos é a mesma e são idênticas a situação fáctica e a questão jurídica a apreciar.

Situações que estariam abrangidas por aquela norma do art.º 38º, n.º 1, da LPTA e não se enquadram na previsão deste artigo serão aquelas em que há uma mesma materialidade que é subjacente à liquidação de tributos distintos.

Será, por exemplo, o caso de uma liquidação adicional de IVA, baseada numa correcção à matéria tributável fundamentada em correcção de escrita e uma liquidação adicional de IRC fundada na mesma correcção. Existiria uma conexão entre as duas liquidações, por serem os mesmos os factos que estão na origem de ambas as liquidações, pelo que a cumulação de pedidos de anulação seria viável à face daquela regra do n.º 1 do art.º 38º da LPTA. Mas, não será possível a cumulação de impugnações judiciais dos referidos actos, por serem diferentes os tributos” - Doutor Jorge Lopes de Sousa, *CPPT Anotado*, 4ª edição, pp. 469/470, nota 2.

Em seguimento do exposto, de concluir é que correcta foi a interpretação que o tribunal a quo fez do falado artigo 104º, por isso que não merece censura a conclusão a que chegou de ”ser manifestamente ilegal a cumulação de pedidos efectuada na presente impugnação, circunstância que obsta, desde logo, à apreciação do seu mérito”.

Neste sentido, vide os acórdãos desta Secção de 13.III.2002, rec. 26 752, e de 26.III.2003, rec. 131/03-30.

Como assim, improcedem as duas primeiras conclusões.

E não diga o Rct. que tal interpretação afronta o artigo 20º da Constituição, onde se consagra o direito de *acesso ao direito e tutela jurisdicional efectiva*, preceito inserto no Título I da Parte I, subordinada à epígrafe *Direitos e deveres fundamentais*.

Acresce que no título IX, em sede de *Direitos e garantias dos administrados*, estatui o n.º 4 do artigo 268º do Diploma Básico que *é garantida aos administrados tutela jurisdicional efectiva dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos*.

Fazendo eco destes comandos constitucionais, dispõe o artigo 9º, n.º 1, da Lei Geral Tributária (LGT) que *é garantido o acesso à justiça tributária para a tutela plena e efectiva de todos os direitos ou interesses legalmente protegidos*.

Mas, se a todos é assegurado o acesso ao direito e aos tribunais para defesa dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, naturalmente que, para o efeito, há mecanismos processuais previstos na lei ordinária de que o cidadão se tem de socorrer para tal efeito.

Na verdade, como refere Vieira de Andrade, a pp. 226-229 de *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*, "o exercício dos direitos fundamentais no espaço, no tempo e no modo, só será muitas vezes (inteiramente) eficaz se houver medidas concretas que desenvolvendo a norma constitucional, disciplinem o uso, previnam o conflito ou proíbam o abuso e a violação de direitos. Essa necessidade prática (que não se deve confundir com uma necessidade jurídica) é particularmente notória quando se trata de efectivar direitos em que predomina o aspecto institucional, mas pode ser referida à generalidade dos direitos fundamentais.

Nestes casos, as leis são leis regula(menta)doras (leis de organização), que organizam e disciplinam a boa execução dos preceitos constitucionais e que, com essa finalidade, poderão, quando muito, estabelecer condicionamentos ao exercício dos direitos. A sua intenção não é restringir, mas, pelo contrário, assegurar praticamente e fortalecer o direito fundamental constitucionalmente declarado".

E assim é que no artigo 95º, nº 1, da LGT se diz que *o interessado tem o direito de impugnar ou recorrer de todo o acto lesivo dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, segundo as formas de processo prescritas na lei* (destaque nosso).

Em consonância, consigna-se no artigo 96º, nº 1, do CPPT que *o processo judicial tributário tem por função a tutela plena, efectiva e em tempo útil dos direitos e interesses legalmente protegidos em matéria tributária*.

Eno artigo seguinte se indicam os tipos de processos que se integram no conceito de *processo judicial*, sendo um deles o de impugnação [(alíneas a) a g)], de que se ocupam os artigos 99º e segs.

Pois bem, de tudo o que vem de referir-se resulta claro que o questionado artigo 104º do mesmo compêndio adjectivo, sobre cumulação de pedidos e coligação de autores na impugnação judicial, não envolve violação do artigo 20º da Constituição, improcedendo, pois, a terceira conclusão da alegação do Rct.

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

Custas pelo recorrente, com procuradoria de 50%.

Lisboa, 10 de Março de 2004. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Almeida Lopes* — *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 10 de Março de 2004.

Recurso n.º 1922/03-30. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Johnson & Johnson, L.^{da}; Relator: EX.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

Nestes autos de recurso jurisdicional, em que é recorrente a F. P., em representação do Infarmed, e recorrida a Johnson & Johnson, Ld^a, tendo presente o disposto no art. 8º, nº 3, do C. Civil e ao

abrigo do artº 705º do C. P. Civil, *a fortiori*, acorda-se, pelos fundamentos constantes do acórdão deste S.T.A. de 14/1/04, rec. 1064/03-30 (que traduz jurisprudência reiterada e uniforme desta formação, sendo disso exemplo os Acs. de 4/6/03, rec. 61/03, 9/7/03, rec. 493/03, 22/10/03, rec. 438/03 e 29/10/03, recs 1060/03, e 1061/03, entre outros), sendo certo que neste e nos demais processos ocorre identidade de sujeitos e de questões a resolver, em conceder provimento ao recurso, em revogar, a sentença recorrida, em julgar im procedente a impugnação e em desatender o pedido formulado nos termos do art. 684º-A do C.P. Civil.

Custas pela recorrida, na 1ª Instância e neste S.T.A., fixando-se aqui a procuradoria em 50%.

Lisboa, 10 de Março de 2004. — *Fonseca Limão* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Pimenta do Vale*

Acórdão de 10 de Março de 2004.

Recurso n.º 1985/03-30. Recorrente: Johnson & Johnson, L.^{da}; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: O Ex.^{mo}. Juiz Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

Nestes autos de recurso jurisdicional, em que é recorrente a Johnson & Johnson, Ld^a e recorrida a F.P., em representação do Infarmed, ao abrigo do disposto nos arts. 713º, nº 5, e 726º do C.P. Civil e tendo em conta o disposto no art. 8º, nº 3, do C. Civil, acorda-se, pelos fundamentos que dela constam, em confirmar a decisão recorrida, pois que traduz a jurisprudência uniforme e reiterada desta formação, sendo disso exemplo os Acs. de 4/6/03, rec. 61/03, 9/7/03, rec. 493/03, 22/10/03, rec. 438/03, 29/10/03, 1060/03 e 1061/03, e 3/12/03, recs. 435/03 e 1065/03, entre outros, sendo certo que neste e nos demais processos ocorre identidade de sujeitos e de questões a resolver, assim se negando provimento ao recurso.

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

Lisboa, 10 de Março de 2004. — *Fonseca Limão* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 17 de Março de 2004.

Assunto:

Execução fiscal. Pedido de nulidade do acto de citação da reversão. Erro na forma de processo. Convolação.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *Não é compatível com o meio processual utilizado o pedido efectuado pelo requerente, no processo de execução,*

dirigido ao TT de 1ª Instância, em que argui a nulidade, por vício de forma, do acto de citação na qualidade de gerente revertido.

- 2 — *Só as decisões proferidas pelo CRF e outras autoridades da AF, que afectem os direitos ou interesses legítimos do executado, são susceptíveis de recurso judicial para aquele tribunal (arts. 355º do CPT e 276º do CPPT).*
- 3 — *Assim e para obter aquele efeito, o que o requerente tem que fazer é dirigir-se, no processo executivo, ao CRF e requerer aí a declaração de nulidade daquele acto e só no caso de indeferimento é que fica, então, aberta a via judicial para censurar a legalidade desse indeferimento.*
- 4 — *O erro na forma de processo implica a nulidade respectiva, atento o disposto no artº 199º, nº 1, do CPC, quando o autor indica para a acção uma forma processual inadequada ao critério legal, usando de uma forma de processo distinta da legalmente prevista para fazer valer a sua pretensão.*
- 5 — *Constatando-se que o efeito jurídico pretendido com aquele pedido e os fundamentos de facto e de direito de que o requerente o faz derivar se mostram adequados, não à forma processual por ele eleita, mas a outra existente na nossa ordem jurídica adjectiva, pode-se, todavia e nos termos do disposto nos arts. 97º, nº 3, da LGT e 94º, nº 4, do CPPT, convolar a petição para tal meio processual, utilizando-se esta como requerimento a juntar à execução fiscal, local próprio para ser apreciado o pedido de nulidade do acto de citação.*

Recurso n.º 929/03-30. Recorrente: Olga Maria Bettencourt da Silva.
Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Consº Dr. Pimenta do Vale.

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

1 - Olga Maria Bettencourt da Silva, residente em Cascais, não se conformando com o acórdão do Tribunal Central Administrativo que julgou improcedente o recurso interposto da sentença do Tribunal Tributário de 1ª instância de Lisboa, que havia indeferido a reclamação por si deduzida contra o acto de citação na qualidade de gerente revertida na execução fiscal instaurada contra a sociedade "Z. Bettencourt da Silva, Lda.", por contribuições em dívida à Segurança Social, dele vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

A) O funcionário encarregado da citação não diligenciou para entregar a nota de citação a porteiro ou vizinho, que nem se certificou se a poderiam receber, como impõe o art. 235º, nº 2, do C.P.C.: essa omissão resulta do teor do próprio acto processual que consta de fls. 82, que tem de se presumir que traduziu a verdade da diligência.

B) Tal formalidade é essencial, nos termos do art. 195º, nº 2, al. b), do C.P.C., cuja omissão gera a nulidade da citação, nos termos dos arts. 194º, al. a), 195º, nº 1, al. d), 202º e 204º, nº 2, do C.P.C., na redacção então vigente, devidamente conjugados com a alínea a) do nº 1 do art. 251º e com o nº 1 do art. 276º, ambos do C.P.T., então vigente.

C) Não o considerando, o acórdão recorrido aplicou erroneamente os preceitos legais acima referidos nas conclusões A) e B).

D) Acresce que o acto processual de fls. 82 é auto-suficiente para os efeitos em causa, a não ser que tivesse sido invocada a sua falsidade, o que não aconteceu, pelo que o acórdão recorrido, ao insistir implicitamente na versão do documento de fls. 130, como resulta de não ter alterado a matéria de facto fixada na 1ª instância, violou igualmente o princípio constante do art. 163º do C.P.C., na redacção então vigente.

E) Em qualquer caso, a mera circunstância de ter sido omitida a diligência prevista no art. 234º-A do C.P.C., na medida em que contribuiu para o desconhecimento da ora Recorrente do conteúdo da citação em apreço, obviamente que prejudicou a sua defesa, pelo que o acórdão recorrido faz, nesse domínio, uma errada aplicação do art. 251º, nº 1, al. a), do C.P.T., então vigente, devidamente conjugado com os arts. 194º, 195º, 202º e 204º, nº 2, do C.P.C.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Ex.º Procurador-Geral-Adjunto emitiu parecer no sentido de que, tendo sido arguida, com o requerimento de fls. 131, a nulidade da citação na execução fiscal, não houve qualquer decisão do CRF da qual tivesse sido deduzida reclamação ao abrigo do disposto no artº 355º do CPT, aqui aplicável, pelo que devia ser anulado todo o processado desde fls. 144, incluindo o acórdão recorrido e convalidado aquele requerimento em requerimento dirigido ao CRF, concedendo-se, com este fundamento, provimento ao recurso.

Desta questão prévia foram notificadas as partes (cfr. artº 704º do CPC), pronunciando-se sobre a mesma apenas a recorrente e para se conformar com o parecer do Exmº Magistrado do Ministério Público, concluindo pelo provimento do recurso "nos termos aí referidos" (vide fls. 249).

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. Em 7/6/1989, a Fazenda Pública instaurou o processo de execução fiscal n.º.417/89, o qual corre actualmente seus termos na R. F. do 3º. Bairro Fiscal de Lisboa, tendo por objecto dívidas ao C.R.S.S. de Lisboa, relativas a diversos períodos mensais que se situam entre Fevereiro de 1984 e Julho de 1988, no montante global de Esc. 8.077.215\$00, no âmbito do mesmo processo figurando como executada originária a firma "Z. Bettencourt da Silva, L.da." (cfr. documentos juntos a fls. 2 e 3 dos autos);

2. Em 23/1/1991, foi efectuado despacho a reverter a execução identificada no nº. 1 contra os responsáveis subsidiários, entre estes se encontrando a reclamante Olga Maria Bettencourt da Silva, o qual se encontra exarado a fls. 38 dos autos e se dá aqui por integralmente reproduzido;

3. Em 19/2/1991 foi remetida carta precatória à 3ª. R. F. de Oeiras para citação da revertida e ora reclamante Olga Maria Bettencourt da Silva no âmbito do processo executivo (cfr. cota exarada a fls. 38 v.º dos autos);

4. Tendo a R. F. de Paço de Arcos constatado que a revertida já não morava em Caxias, antes havendo informação de que a sua última morada conhecida se situava na área da 1ª R. F. de Cascais, para esta foi remetida a carta precatória para citação da reclamante (cfr. documentos juntos a fls. 76 e 77 dos autos);

5. Extraído o respectivo mandado de citação, procedeu a 1ª R. F. de Cascais à citação de Olga Maria Bettencourt da Silva, diligência

que se teve por realizada no pretérito dia 15/11/1993, tudo conforme documentos juntos a fls. 81 a 83 dos autos e que se dão aqui por integralmente reproduzidos (cfr. informação exarada a fls. 130 dos autos);

6. Em 25/8/1994, a reclamante Olga Maria Bettencourt da Silva juntou ao processo executivo requerimento dirigido a este Tribunal em que alega a nulidade da sua citação efectuada no processo executivo, terminando por requerer a repetição da mesma nos termos da lei (cfr. fls. 31 e seg. dos autos).

3 - Começemos, então, pela apreciação da questão de nulidade suscitada pelo Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público, por que prioritária (cfr. art.^o 124.^o do CPPT).

Como bem anota este Ilustre Magistrado no seu douto parecer, com o requerimento de fls. 131, dirigido ao M.^{mo} Juiz do Tribunal Tributário de 1.^a Instância de Lisboa, a recorrente veio ao processo de execução fiscal arguir a nulidade, por vício de forma, do acto de citação na qualidade de gerente revertida na execução fiscal instaurada contra a sociedade "Z. Bettencourt da Silva, Lda.", por contribuições em dívida à Segurança Social.

Sendo assim, temos que o pedido formulado pela requerente não é compatível com o meio processual utilizado.

Com efeito, dispõe o art.^o 355.^o, n.^o 1 do CPT, aqui aplicável e actual art.^o 276.^o do CPPT, que só as decisões proferidas pelo CRF e outras autoridades da AF, que afectem os direitos e interesses legítimos do executado, são susceptíveis de recurso judicial para o tribunal tributário de 1.^a instância, a interpor no prazo de oito dias após a sua notificação.

Voltando ao caso em apreço, o que a recorrente pede, com o prérito requerimento, é a nulidade do acto de citação da reversão, apoiando-se para o efeito em vícios de forma.

Ora, para obter o efeito pretendido, o que tem que fazer é dirigir-se ao CRF, no processo executivo e requerer aí a nulidade daquele acto [cfr. arts. 43.^o, al. g), e 237.^o, n.^o 1, do CPT]. E só no caso de indeferimento é que fica, então, aberta a via judicial, para censurar a legalidade desse indeferimento, sendo certo que, como bem refere o Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto, "se não está perante incidente (cfr. o n.^o 23 da petição de fls. 131 e o n.^o 2 daquele art.^o 237.^o), pois que incidentes na execução fiscal são apenas os do art.^o 252.^o do CPT".

O erro na forma de processo implica a nulidade respectiva, atento o disposto no art.^o 199.^o, n.^o 1, do CPC, quando, como vem sendo doutrinariamente entendido, o autor indica para a acção uma forma processual inadequada ao critério legal, usando de uma forma de processo distinta da legalmente prevista para fazer valer a sua pretensão.

Neste sentido, vide Alberto dos Reis, in *CPC Comentado*, vol. II, pág. 470 e segs. e *Anotado*, vol. II, pág.375 e segs., Antunes Varela e outros, *Manual*, págs. 26 e 390 e Rodrigues Bastos, in *Notas ao CPC*, vol. 1.^o, pág. 399.

Contudo, constatando-se que o efeito jurídico pretendido com aquele requerimento - nulidade do acto de citação - e os fundamentos de facto e de direito de que a recorrente o faz derivar se mostram adequados, não à forma processual eleita pela recorrente, mas a outra existente na nossa ordem jurídica adjectiva, pode-se, todavia e nos termos do disposto nos arts. 97.^o, n.^o 3, da LGT e 94.^o, n.^o 4, do CPPT,

que são o corolário lógico do direito de acesso aos tribunais consagrado nos arts. 20.^o e 268.^o da CRP, convolar a petição para tal meio processual, utilizando-se esta como requerimento a juntar à execução fiscal, que e como vimos, é o local próprio para ser apreciado o pedido de nulidade do acto de citação.

4 - Nestes termos e com estes fundamentos, acorda-se em conceder provimento ao presente recurso, revogando-se o aresto recorrido e, consequentemente, a sentença da 1.^a instância e anular todo o processado a partir de fls. 144, incluindo-se aquele aresto, convolvando-se o requerimento de fls. 131 em petição dirigida ao Chefe da Repartição de Finanças, ficando, assim, prejudicada a apreciação do objecto do recurso.

Sem custas.

Lisboa, 17 de Março de 2004. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 17 de Março de 2004.

Assunto:

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

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, nos recursos interpostos directamente das decisões dos TT de 1.^a Instância, apenas tem competência para conhecer de matéria de direito [cf. arts. 21.^o, n.^o 4, 32.^o, n.^o 1, al. b), e 41.^o, n.^o 1, al. a), do ETAF e 280.^o, n.^o 1, do CPPT].*
- 2 — *Se, nas conclusões das suas alegações, o recorrente invocar matéria de facto que não só contraria, mas também não foi levada em consideração na decisão recorrida, é aquela Secção incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso, sendo competente o Tribunal Central Administrativo.*

Recurso n.^o 1225/03-30. Recorrente: Rusivam — Sociedade Comercial de Importação e Exportação de Vidro, L.da.; Recorrido: Fazenda Pública. Relator: Ex.^{mo}. Juiz Cons.^o. Dr. Pimenta do Vale.

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

1 - Rusivam-Sociedade Comercial de Importação e Exportação de Vidro, Lda., com sede em Sacavém, não se conformando com a decisão do Tribunal Tributário de 1.^a Instância de Lisboa, que negou provimento ao recurso interposto da decisão de aplicação de coima,

proferida em 4/10/02 e que consta de fls. 48, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

A. A consequência da nulidade da decisão de aplicação da coima e anulação de todo processado, tem como o consequência, nomeadamente, a extinção do processo de execução fiscal, nos termos do disposto no art. 176º, n.º 1, al. b), do CPPT.

Sem prescindir, B. A Repartição Pública competente na aplicação da eventual coima, revelou uma ausência de fundamento e manifesta falta de razoabilidade na fixação do valor da mesma.

C. Desconhece-se qual o processo e fundamento utilizado pela douta sentença recorrida para alcançar a decisão final.

D. Salvo melhor entendimento, tal constitui nulidade insuprível do processo de contra-ordenação fiscal, por falta da decisão de aplicação da coima (art. 63º, n.º 1, al. d) do R.G.I. Tributárias).

E. Conjugando o art. 79º, n.º 1, do já mencionado diploma legal, com o art. 58º do Decreto-Lei 433/82, de 27/10 (com as alterações legais ocorridas), a decisão administrativa de aplicação da coima pelo Sr. Chefe de Serviço de Finanças de Loures-3 (Moscavide) não salvaguarda o disposto nas referidas disposições legais.

F. A existir gravidade do facto ele é accidental.

G. A existir culpa do agente ela é negligente.

H. A situação económica da Recorrente não vem referida, nem o referido eventual benefício económico da mesma, ou o eventual prejuízo do Estado, que não chegaram a ocorrer.

I. O montante da coima não vem fundamentado.

J. A indicação dos elementos que contribuíram para auxiliar a definir o montante exacto da coima aplicada, não consta da decisão recorrida.

K. Salvo melhor entendimento, estamos perante uma decisão que violou o disposto no art. 79º, n.º 1, do R.G.I. Tributárias, consubstanciando-se numa nulidade insuprível consagrada no art. 63º, n.º 1, alínea d), do mesmo diploma.

L. O douto Tribunal deveria conhecer esta nulidade, e abster-se do conhecimento do mérito da causa, absolvendo a Recorrente da instância (art. 64º, n.º 3, do Regime Geral das Contra-Ordenações e Coimas e 311º, n.º 1, do Código de Processo Penal, *ex vi* do art. 3º, al. b), do R.G.I. Tributárias).

M. Procedendo a presente excepção dilatória, fica prejudicado o conhecimento do mérito da causa, pelo que a ora Recorrente deverá ser absolvida, julgando-se o presente recurso procedente, com as legais consequências.

N. O valor da coima aplicada é para além de tudo o já referido excessivo e desproporcionado face ao evento verificado (cinco meses de atraso no pagamento).

O. Mais de 20 % do valor do suposto imposto em falta, a título de coima, sem mais, é para além de não fundamentado, manifestamente exagerado.

P. A Repartição de Finanças e o Tribunal a quo não valorizaram a prova factual que serviu de suporte à decisão recorrida, quer por não ter dado a devida relevância, quer por ter omitido tal informação a que a mesma tinha e tem acesso (Repartição de Finanças).

Q. Os anos de 1996 a meados de 1999 constituíram um período muito difícil da actividade económica da recorrente, pelo que o presente processo poderia ser extinto à luz do disposto no artigo 116º da LGT.

R. A inexistência de nexos de causalidade por parte da DGI ao aplicar uma coima no valor de Euros 3.900,00 pelo facto de ter havido

retenção de imposto no período de 9901, durante cinco meses, não traduz qualquer situação de benefício económico, nem proveito próprio, por parte da recorrente.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Ex.º Procurador-Geral-Ajuntado emitiu duto parecer suscitando a questão prévia de incompetência, em razão da hierarquia, deste STA para conhecer do recurso, uma vez que, nas conclusões F), G), P) e Q) das suas alegações, a recorrente questiona matéria de facto que não foi estabelecida na sentença.

Desta questão prévia foram notificadas as partes (cfr. artº 704º do CPC), sendo certo que nenhuma delas se pronunciou sobre a mesma.

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

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

1) Rusivam - Sociedade Comercial de Importação e Exportação de Vidro, Lda, está colectada em IRC pelo exercício da actividade de "agentes do comércio por grosso misto sem predominância", CAE 51190 e enquadrada no regime normal de IVA de periodicidade mensal.

2) Em 10.08.1999, Rusivam - Sociedade Comercial de Importação e Exportação de Vidro, Lda, entregou a declaração periódica de IVA e respectivo meio de pagamento referentes ao período de Janeiro de 1999.

3) O prazo para cumprimento daquela obrigação terminou em 10.03.1999.

4) Em 07.01.2002, o Senhor Chefe do Serviço de Finanças de Loures-3 Moscavide proferiu a decisão de aplicação de coima constante de fls. 16 e 17.

5) Tal decisão foi notificada à arguida que em 15.01.2002 interpôs recurso judicial da mesma (fls. 18 a 21).

6) Em 10.04.2002, o Mmº Juiz de direito do 3º Juízo, 2ª secção, do Tribunal tributário de 1ª Instância de Lisboa proferiu Duto despacho onde fundamenta, entre o mais que "a não indicação dos números do art.º 29 do RJIFNA que foram tidos por aplicáveis ao caso constitui falta de indicação de um dos requisitos essenciais da decisão, causadora de nulidade da mesma" e conclui com o seguinte dispositivo: "declaro a nulidade da decisão de aplicação de coima e, consequentemente, anulo todo o processado a partir da mesma" (fls. 31 e 32).

7) Da Duta Decisão referida em 6) não foi interposto qualquer recurso e os autos foram remetidos ao Serviço de Finanças de Loures 3 onde foram recebidos em 22.07.2002 (fls. 33 a 39).

8) Em 04.10.2002, o Senhor Chefe do Serviço de Finanças de Loures-3 Moscavide proferiu decisão de aplicação de coima constante de fls. 45 a 48 de cujo teor consta, entre o mais, a indicação como "normas violadas" a alínea a) do n.º 1 do art. 40º, conjugada com a alínea c) do n.º 1 do art.º 28º ambos do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado e o n.º 1 do art.º 26º do mesmo Código e como normas punitivas os n.ºs 2 e 9 do art.º 29º do Regime Jurídico das Infracções Fiscais Não Aduaneiras, aprovado pelo DL n.º 20-A/90, de 15.01, com a redacção dada pelo DL n.º 394/93, de 24.11; são indicados os elementos que contribuíram para a fixação da coima no montante de 3.900,00 (três mil e novecentos euros).

9) Tal decisão foi notificada à arguida através de carta registada com aviso de recepção tendo sido enviado em anexo fotocópia do despacho de fixação da coima (fls. 49 e 50).

10) Em 06.11.2002 a arguida interpôs recurso judicial da mesma (fls. 51 a 53).

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

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

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

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

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

4 - Fazendo aplicação de tais princípios ao caso subjudice, verifica-se que, nas conclusões das suas alegações, a recorrente refere que: «F. A existir gravidade do facto ele é acidental.

P. A Repartição de Finanças e o Tribunal a quo não valorizaram a prova factual que serviu de suporte à decisão recorrida, quer por não ter dado a devida relevância, quer por ter omitido tal informação a que a mesma tinha e tem acesso (Repartição de Finanças).

Q. Os anos de 1996 a meados de 1999 constituíram um período muito difícil da actividade económica da recorrente, pelo que o presente processo poderia ser extinto à luz do disposto no artigo 116.º da LGT...».

Sendo certo que tal não consta do elenco probatório.

Assim, do teor de tais conclusões não oferece dúvidas de que a recorrente não cingiu a sua divergência com a decisão *a quo* à interpretação e aplicação da lei, uma vez que nela se questiona a matéria de facto fixada no probatório da sentença recorrida, pelo que o mesmo não versa apenas matéria de direito.

Deste modo, deve entender-se que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, pelo que o Supremo Tribunal Administrativo é hierárquicamente incompetente para o seu conhecimento [cfr. arts. 21.º, n.º 4, 32.º, n.º 1, al. b), e 41.º, n.º 1, al. a), do ETAF na anterior redacção e 280.º, n.º 1, do CPPT].

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

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 150 euros e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 17 de Março de 2004. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 17 de Março de 2004.

Assunto:

Emolumentos notariais. Reenvio prejudicial. Questão de direito comunitário.

Doutrina que dimana da decisão:

Suscitadas no processo questões de interpretação da Directiva n.º 69/335/CEE, do Conselho, de 17/7/69, com as alterações introduzidas pela Directiva n.º 85/303/CEE, do Conselho, de 10/6/85, designadamente dos seus arts. 4.º, 10.º e 12.º, justifica-se o reenvio prejudicial para o TJCE, nos termos do art.º 234.º do Tratado de Roma, suspendendo-se a instância até pronúncia deste Tribunal.

Recurso n.º 1331/03-30. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Organon Portuguesa - Produtos Químicos e Farmaceuticos, L.ª, Relator: Ex.º Cons.º Dr. Pimenta do Vale.

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

1 - A Fazenda Pública, inconformada com a sentença do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por Organon - Produtos Químicos e Farmacêuticos, L.ª - contra o acto de liquidação de emolumentos notariais, pela celebração de escritura pública de cessão de quotas, no valor de 2.577.150\$00, vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1 - Em causa, no presente recurso está, por um lado, a natureza jurídica dos emolumentos previstos na Tabela de Emolumentos do Notariado, aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25 de Novembro, e por outro lado a sua conformidade com a Directiva Comunitária n.º 69/335/CEE, do Conselho, de 17 de Julho, no que em particular

respeita à inserção do acto cuja liquidação se impugna - escritura de cessões de quotas - no âmbito de aplicação da mesma.

2 - Ao contrário do propugnado pela recorrente e pela sentença recorrida, os emolumentos notariais não podem ser considerados impostos, antes constituem verdadeiras taxas.

3 - O imposto surge como uma prestação pecuniária, requerida aos particulares, unilateralmente, a título definitivo e sem qualquer contrapartida, com vista à cobertura das despesas e encargos do Estado, enquanto que a taxa, é definida como um tributo que é requerido aos particulares como contrapartida de uma prestação específica.

4 - A relação que se estabelece entre os Conservadores e Notários e os particulares é, claramente, bilateral: à prestação do serviço por parte daqueles corresponde uma vantagem económica para estes.

5 - Neste sentido se pronunciou o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 115/2002, processo n.º 567/2000, 3ª Secção, *Diário da República*, II série, n.º 123, de 28 de Maio de 2002.

6 - Deve, pois, quanto a esta questão, revogar-se a sentença de que ora se recorre.

7 - Quanto à conformidade com a Directiva Comunitária n.º 69/335/CEE, do Conselho, de 17 de Julho e a inserção do acto cuja liquidação se impugna no âmbito da mesma, dir-se-á que a directiva tem por objectivo, como decorre do seu preâmbulo, promover a livre circulação de capitais, essencial para a criação de uma união económica com características análogas às de um mercado interno.

8 - Para o efeito, prevê a cobrança de um imposto sobre as reuniões de capitais, imposto esse que deve ser harmonizado no interior da Comunidade, quer no que respeita às taxas, quer no que respeita à sua estrutura.

9 - Constitui erro na aplicação do direito a extensão do alcance da jurisprudência do Tribunal a actos que não se insiram no âmbito da Directiva em análise, tais como, no presente processo, escrituras de cessões de quotas. Não se enquadrando a escritura que deu origem à liquidação dos emolumentos em causa nos presentes autos num dos actos que se inserem no âmbito da Directiva 69/335/CEE não violou a mesma liquidação qualquer norma de direito comunitário, nomeadamente a aludida Directiva. (cfr., entre outros, Ac. S.T.A., proferido em 19/02/2003, processo n.º 01545/02, 2ª Secção, e Ac. S.T.A. proferido em 25/02/2003, processo n.º 01550/02, 2ª Secção).

10 - No mesmo sentido vai a jurisprudência do S.T.A., de acordo com a qual a Directiva em apreciação e discussão só tem aplicação quando se trate de impostos indirectos incidentes sobre reuniões de capitais, na medida em que, conforme reafirmou o T.J.C.E., no acórdão de 21 de Setembro de 2000, no Processo C-19/99, ela visa "promover a livre circulação de capitais, considerada essencial à criação de uma união económica com características análogas à de um mercado interno".

A impugnante contra-alegou nos termos que constam de fls. 75 e segs., que aqui damos por inteiramente reproduzidos para todos os efeitos legais e conclui pedindo, para além do mais, que os autos sejam enviados, ao abrigo do disposto no art.º 234.º do Tratado e a título prejudicial, para o TJCE para que este se pronuncie sobre as seguintes questões:

"A norma constante do artigo 5.º, n.º 1, conjugado com o artigo 3.º, alínea c), da Tabela de Emolumentos Notariais, aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25 de Novembro, na redacção vigente à data

em que os factos ocorreram, é incompatível com os artigos 4.º, 10.º e 11.º da Directiva n.º 69/335/CEE, de 17 de Julho, enquanto estabelece emolumentos, de valor ilimitado, para as escrituras de cessões de quotas, os quais (emolumentos) são exclusivamente fixados em função do valor das quotas cedidas, sem sujeição a quaisquer limites e sem consideração do valor do serviço prestado?

Para efeitos de apreciação da questão prejudicial referida, cumpre esclarecer o Tribunal de Reenvio, designadamente para efeitos da alínea c) do artigo 10.º da Directiva, que nos termos do direito interno português [artigo 80.º, n.º 2, alínea h), do Código do Notariado], a cessão de quotas tem de ser, necessária e imperativamente, formalizada por escritura pública, pelo que a recorrida só poderia praticar tal acto de cessão mediante o pagamento dos emolumentos, de carácter impositivo, e cujo valor, como antedito, é ilimitado e calculado exclusivamente em função do capital - quota - a ceder."

O Ex.º Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido do provimento do recurso, "nos termos da jurisprudência pacífica da Secção tirada em casos idênticos", que cita.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

A) Em 25/10/2001, no 27.º Cartório Notarial de Lisboa, a impugnante celebrou uma escritura pública de cessão de quotas, nos termos do doc. de fls. 31 a 35 que aqui se dão por inteiramente reproduzidos.

B) Pela celebração da dita escritura foram liquidados à impugnante emolumentos notariais no montante total de 2.577.150\$00, ao abrigo da Tabela de Emolumentos do Notariado aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25/11, 1007-A/98, de 2/12, e 684/99, de 24/8, sendo a importância de 2.551.893\$00 calculada nos termos do art.º 5.º da referida tabela (doc. de fls. 36).

C) A presente impugnação foi deduzida em 20/1/2002 (fls. 2).

3 - Começamos, então, pela apreciação da questão de reenvio prejudicial suscitada pela recorrida, nas suas contra-alegações, por que prejudicial.

É, desde logo, importa referir que os emolumentos foram cobrados à impugnante pelo 27.º Cartório Notarial de Lisboa aquando da outorga de escritura pública de cessão de quotas [vide item A) do probatório].

A sentença recorrida pronunciou-se no sentido de que os referidos emolumentos assumiam a natureza de impostos, bem como pela sua inconstitucionalidade "desde logo porque a definição da sua taxa não respeita o princípio constitucional da legalidade fiscal que reserva tal matéria ao legislador parlamentar ou parlamento autorizado" e pela sua desconformidade com as normas da Directiva n.º 69/335/CEE, do Conselho, de 17/7, pelo que julgou a impugnação procedente.

Todavia e numa primeira fase, esta Secção do STA, tendo considerado que os emolumentos notariais do art.º 5.º da Tabela de Emolumentos Notariais eram de qualificar não como impostos mas taxas, vinha entendendo, de forma pacífica e reiterada, que os mesmos, cobrados nos termos da Portaria n.º 996/98 de 25/11, aquando da celebração de escritura pública de cessão de quotas, não eram proibidos pela Directiva n.º 69/335/CEE, do Conselho, de 17/7, na redacção da Directiva n.º 85/303/CEE, do Conselho, de 10/6.

Com efeito e por um lado, a referida Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17/7/69, na redacção da Directiva 85/303/CEE, do Conselho, de 10/6/85 só tem aplicação quando se trate de impostos in-

directos incidentes sobre reuniões de capitais, designadamente, quando esteja em causa a constituição e(ou) fusão de sociedades e modificações do seu capital.

E, por outro, "os emolumentos, como os que estão em causa no processo, cobrados pela celebração de uma escritura pública de uma operação abrangida pela directiva, no quadro de um sistema que se caracteriza pelo facto de os notários serem funcionários públicos e de os emolumentos serem, em parte, entregues ao Estado para financiamento das missões deste constitui uma imposição na acepção desta directiva.

Os emolumentos devidos pela celebração de uma escritura pública de aumento do capital social e de modificação do pacto social de uma sociedade de capitais são, quando constituem uma imposição na acepção de Directiva 69/335, na redacção que lhe foi dada pela Directiva n.º 85/303, em princípio, proibidos por força do artigo 10º, al c) da directiva...

Não têm carácter remuneratório, na acepção do artº 12º, n.º 1, alínea e), da directiva uma imposição cobrada pela celebração de uma escritura de aumento de capital social e de modificação do pacto social de uma sociedade de capitais, como é o caso dos emolumentos em causa, cujo montante aumenta directamente e sem limites na proporção do capital social subscrito".

Daqui resulta que, "atendendo ao que se afirma no preâmbulo da Directiva de 69, aliás sublinhado pelos arestos interpretativos do TJCE, aquela visa suprimir imposições que incidam sobre reuniões de capitais para além de um só imposto a recair nos capitais reunidos no âmbito de uma sociedade, a fim de que não saia perturbada a livre circulação de capitais no mercado interno da CEE.

Ora, na predita cessão de quotas não se verifica aumento do capital social, o qual permanecerá o mesmo porque inalterado foi o acto constitutivo cujo elenco de menções compreende precisamente aquele elemento [art. 9º, n.º 1, al. f), do CSCom.], e, assim sendo, somente poderá derivar do acto em causa, com a entrada de bens correspondente, mera modificação do património social, que é conceito bem distinto daquele outro de capital social.

E que não importa à previsão e objectivos a prosseguir pela interdição de imposições que a Directiva de 69 sujeita os Estados membros, pelo que a liquidação de emolumentos notariais impugnada não violou a referida Directiva Comunitária, interpretada segundo jurisprudência do TJCE".

Neste sentido, pode ver-se Acs. do STA de 19/2/03, *in rec.* n.º 1.545/02; de 26/6/03, *in rec.* n.º 1.550/02, e de 2/7/03, *in rec.* n.º 874/03.

Contudo e ultimamente, embora a propósito de emolumentos notariais cobrados aquando da celebração de uma escritura pública de alteração da sede e do modo de fiscalização dos negócios sociais, entendeu esta mesma Secção que, sendo pretensão da referida Directiva a tributação por uma só vez e em um único imposto, "mesmos nos casos em que se não trate, directamente, de imposições incidentes sobre reuniões de capitais, a sua exigência pode pôr em causa esses objectivos, pois, sendo cobradas por causa de formalidades ligadas à vida jurídica da sociedade, condiciona, quando a formalidade seja obrigatória, o exercício da actividade social... ou seja, se o Estado-membro se abster de cobrar qualquer imposição aquando da formalidade constitutiva da sociedade, cumprindo a Directiva, mas o fizer adiante, quando a sociedade pretenda introduzir qualquer al-

teração no pacto e ele exija o cumprimento de nova formalidade, cobrando então a imposição, frustrar-se-iam os intentos da Directiva, se tal imposição fosse autorizada, a pretexto de não respeitar as reuniões de capitais.

Estamos, pois, perante uma formalidade a que está sujeita a sociedade recorrida em consequência da sua forma jurídica e que é prévia ao exercício da sua actividade, posto que, sem ela, tal exercício não pode iniciar-se (no caso da constituição) ou prosseguir (no caso da alteração do pacto social)" (Ac. do STA de 24/9/03, *in rec.* n.º 886/03).

E na declaração de voto junta ao citado aresto acrescenta-se, ainda, que no n.º 3 do artº 4º da Directiva, ao contrário daquilo que parece resultar da sua letra, não pode ver-se ali uma excepção à tributação estabelecida no n.º 1: "se o imposto incide sobre a constituição da sociedade de capitais e a dita alteração estatutária se não considera constituição, então esta não seria tributada no imposto sobre as entradas de capital.

Abriendo caminho à sua tributação noutra sede, nomeadamente emolumentar, como a que está em causa nos autos [mesmo que não tivesse carácter remuneratório - artº 12º al. e)]...

Mas não será essa a melhor visão das coisas, embora correspondente à interpretação literal do preceito.

Isto porque contraria frontalmente a apontada *ratio*: cobrança por uma só vez de um imposto único...

Assim, aquele n.º 3 quer antes significar que a alteração do acto constitutivo ou dos estatutos da sociedade não é tributada porque já o foi a respectiva constituição pelo que como que é englobada ou compreendida nesta.

Ou de outro modo: faz-se equivaler ou integra-se na "constituição" da sociedade, as ditas alterações ao "pacto social".

4 - Do que fica transcrito, resulta claro que se questiona a interpretação de preceitos comunitários, concretamente, dos arts. 4º, n.º 3, 10º, al. c), e 12º, n.º 1, al. e), da predita Directiva.

Entende-se, por isso, necessária pronúncia do Tribunal de Justiça das Comunidades, nos termos do disposto no artº 234º do Tratado CE, sendo o reenvio obrigatório, uma vez que da decisão deste Tribunal não cabe recurso.

Considerando que, nos termos do disposto no artº 80º, n.º 2, al. h), do Código do Notariado, a cessão de quotas de uma sociedade tem de ser necessária e imperativamente formalizada por escritura pública e tendo em atenção o sugerido pelo recorrido e o decidido nos arestos desta Secção do STA supra citados, as questões prejudiciais que se colocam ao TJCE são as seguintes:

- Os emolumentos cobrados aquando da celebração de uma escritura pública de cessão de quotas de uma sociedade estão abrangidos pelo disposto no artº 4º, n.º 3?

- A norma constante do artº 5º, n.º 1, conjugado com o artº 3º, al. c), da Tabela de Emolumentos Notariais, aprovada pela Portaria n.º 996/98 de 25 de Novembro, na redacção vigente à data em que os factos ocorreram, é incompatível com os arts. 10º, al. c), e 12º, n.º 1, al. e), da Directiva n.º 69/335/CEE, do Conselho, de 17 de Julho, enquanto estabelece emolumentos de valor ilimitado para as escrituras de cessão de quotas, os quais são exclusivamente fixados em função do valor das quotas cedidas, sem sujeição a quaisquer limites e sem consideração do valor do serviço prestado?

5 - Nestes termos, acorda-se em decidir suspender a instância até pronúncia do TJCE e ordenar a passagem de carta, a dirigir pela Secretaria deste STA à daquele tribunal, com pedido de decisão prejudicial, acompanhado do traslado do processo, incluindo cópias da petição inicial, da sentença, das alegações do recurso da impugnante e da recorrida e de todas as peças processuais posteriores, bem como fotocópia dos diplomas legais mencionados no presente acórdão e dos arestos deste STA ali citados.

Custas a considerar a final.

Lisboa, 17 de Março de 2004. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 17 de Março de 2004.

Assunto:

Matéria de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

Um recurso versa matéria de facto quando o recorrente invoca factos que não foram tomados em consideração pela sentença recorrida.

Recurso nº 1364/03. Recorrentes: Joaquim Viana da Rocha e mulher; Recorrida: Fazenda Pública; Relator Ex.^{mo} Juiz Cons.^o Dr.^o Fonseca Limão (relator por vencimento).

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

Com fundamento em vício de violação de lei por não consideração da sua qualidade de deficiente, atestada pela autoridade de saúde competente, JOAQUIM VIANA DA ROCHA e mulher MARIA CLARISSE ANES MESQUITA, residentes na Rua da Cova do Gato, 74, Carreço, Viana do Castelo, deduziram impugnação judicial contra o acto de liquidação de IRS do ano de 1997.

Por sentença de fls. 59 e seguintes, o Tribunal Tributário de 1.^a Instância de Viana do Castelo julgou a impugnação improcedente.

Inconformados com a sentença, dela recorreram os contribuintes para este STA, tendo apresentado as suas alegações de fls. 66 e seguintes.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o M.^o P.^o emitiu douto parecer nos termos do qual suscitou a questão prévia da incompetência deste STA em razão da hierarquia, pois o recurso não versa matéria exclusivamente de direito.

Ouvidos, os recorrentes nada disseram.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir a questão prévia posta pelo M.^o P.^o.

Como é jurisprudência constante deste STA, é pelas conclusões das alegações do recurso que se faz a sua delimitação objectiva.

Significa isto que, se nas conclusões das alegações, o recorrente contesta os factos dados como provados ou não provados pelo tribunal de 1.^a instância, ou se invoca factos que não foram tomados em consideração na sentença recorrida, então o recurso não tem por objecto matéria exclusivamente de direito, pois também versa matéria de facto.

Ora, nas conclusões X, XXII e XXV das alegações, os recorrentes alegam factos que não foram incluídos no probatório da sentença recorrida.

Assim, na Conclusão X os recorrentes queixam-se de o Fisco não ter adoptado um critério uniforme para todos os contribuintes.

Tanto basta para termos de concluir que o recurso não versa matéria exclusivamente de direito, pois também versa matéria de facto. Assim, competente para conhecer do recurso não é este STA mas a Secção de Contencioso Tributário do TCA, para onde os recorrentes podem pedir a remessa do processo [arts. 32.^o, n.^o 1, al. b), e 41.^o, n.^o 1, al. a), do ETAF e 18.^o do CPPT].

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em julgar procedente a questão prévia posta pelo M.^o P.^o, declaram este STA incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso e declaram competente para o efeito a Secção de Contencioso Tributário do TCAN.

Custas pelos recorrentes, com 100 euros de taxa de justiça e metade de procuradoria.

Lisboa, 17 de Março de 2004. — *Fonseca Limão* (relator por vencimento) — *Pimenta do Vale* — *Almeida Lopes* (vencido, pois o recurso só trata de matéria de direito).

Acórdão de 17 de Março de 2004.

Assunto:

Reclamação para a conferência. Impugnação judicial. Recurso para a secção. Deserção. Recurso para o pleno da secção.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Nos recursos interpostos de decisões jurisdicionais em processo de impugnação judicial é aplicável a respectiva lei processual tributária (CPT ou CPPT) e não a LPTA.

II — Interposto recurso para a Secção de acórdão proferido pelo TCA, rege o disposto no art. 282.^o do CPPT.

III — Se o recorrente não alegou no prazo cominado nesse artigo e o relator julgou deserto o recurso, esse despacho não merece censura.

IV — Se o recorrente pretendia interpor recurso para o Pleno da Secção por oposição de acórdãos devia referir expressamente isso, indicando com a necessária individualização os acórdãos anteriores em oposição, sob pena de nem sequer ser admitido o recurso - art. 284.^o, n.^o 1, do CPPT.

Recurso nº 1566/03-30. Recorrente: Câmara Municipal de Santa Maria da Feira; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conseqüente Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **CÂMARA MUNICIPAL DE SANTA MARIA DA FEIRA**, recorrente nos presentes autos, reclamou para a conferência do despacho do relator que julgou deserto o recurso.

Alega que só podia recorrer com base em oposição de acórdãos, sendo que o acórdão enferma de nulidades, sucedendo que ainda era questionável a hipótese de recurso para uniformização da jurisprudência.

Por tudo, entende o recorrente aplicável o disposto nos arts. 102º e 106º da LPTA, pelo que poderia alegar em 30 dias, o que fez.

O recorrido entende que o despacho deve ser mantido, improcedendo a reclamação.

Foi dada vista ao MP.

Collidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. O presente processo é um processo de impugnação judicial, apresentada em 7/2/97, previsto então no art. 123º do CPT (hoje art. 102º do CPPT).

Quer isto dizer que as normas correspondentes ao recurso jurisdicional se hão-de encontrar nos códigos tributários e não na LPTA. Concretamente, e, no caso (o recurso foi interposto em 20/5/2003), há-de aplicar-se o disposto nas pertinentes normas do CPPT [vide art. 279º, n.º 1, al. a) do CPPT]. E nunca com recurso à LPTA (como se prevê no n. 2 do citado artigo).

Por isso é errado o apelo feito pelo recorrente aos arts. 102º e 106º da LPTA.

Avançemos então.

O recurso de acórdãos do TCA para este Supremo Tribunal faz-se nos termos do art. 282º do CPPT, devendo as alegações ser apresentadas em 15 dias, após a notificação do despacho que admite o recurso - n.ºs 2 e 3 do citado artigo.

Mas se o recorrente entendia que o recurso era interposto com base em oposição de acórdãos deveria referir isso, indicando com a necessária individualização os acórdãos anteriores em oposição, sob pena de nem sequer ser admitido o recurso - art. 284º, n.º 1, do CPPT.

E deveria alegar nos oito dias seguintes - n.º 3 do citado artigo, sob pena do recurso ser julgado deserto se tal alegação não tivesse sido feita - n. 3 da mencionada norma.

Ou seja: nesta hipótese o recurso nem sequer poderia ser admitido.

Mas não foi esse (com base em oposição de acórdãos) o recurso interposto. Recurso esse a interpor para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

Foi interposto isso sim recurso da decisão do TCA para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo. E o recorrente alegou de fundo, mostrando a sua discordância com o aresto recorrido.

Ora, e como refere o relator, em despacho que neste ponto não é contraditado, "o recorrente foi notificado do despacho que admitiu o recurso por carta registada remetida em 11/6/2003", sendo que "apresentou as suas alegações em 14/7/2003".

Assim, bem andou o relator em julgar deserto o recurso, com base no art. 282º, n.º 4, do CPPT.

Nem vale falar, como faz o recorrente, na violação do direito de acesso aos tribunais e garantia de recurso contencioso, com previsão em normas constitucionais.

Na verdade, o recorrente tinha ao seu dispor os mecanismos próprios para interpor recurso jurisdicional da decisão que o agravou.

Tinha era que fazer uso acertado dos meios processuais admissíveis e pertinentes.

Não o fazendo, *sibi imputet*.

3. Face ao exposto, acorda-se em indeferir a reclamação.

Sem custas, por delas estar isenta a reclamante.

Lisboa, 17 de Março de 2004. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queirós*.

Acórdão de 17 de Março de 2004.

Assunto:

Impugnação judicial. Recurso hierárquico. Apensação.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *Nos termos do disposto no artº 111º, n.ºs 4 e 5, do CPPT, tendo sido interposto recurso hierárquico posterior da decisão do indeferimento da reclamação graciosa e com o mesmo fundamento, deve ser apensado ao processo de impugnação judicial entretanto interposto, independentemente de estar ou não decidido, uma vez que cabe ao tribunal e não à administração tributária a apreciação das questões suscitadas no referido recurso hierárquico.*

2 — *Há, pois, uma preferência absoluta do meio judicial de impugnação sobre os meios administrativos, impedindo-se que seja apreciada por via administrativa a legalidade de um acto tributário que seja objecto de impugnação judicial.*

Recurso nº 1651/03-30. Recorrente: SOMAGUE Engenharia, S A; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.ºmº Juiz Consº Dr. Pimenta do Vale.

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

1 - Somague Engenharia, SA, com sede em Miraflores-Algés, não se conformando com a decisão do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa que lhe indeferiu o pedido de desapensação do recurso hierárquico interposto do indeferimento da reclamação graciosa, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1. O douto despacho recorrido acolheu uma interpretação ilegal do nº 5 do artigo 111º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, pelo que não poderá ser mantido.

2. De acordo com uma interpretação literal do nº 5 do artigo 111º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, o seu âmbito de aplicação encontra-se circunscrito às situações de reacção ao indeferimento de reclamações graciosas com o recurso cumulativo a

dois meios de defesa - um de natureza administrativa (o recurso hierárquico) e outro de natureza judicial (a impugnação judicial).

3. Em face dessa interpretação literal, o recurso hierárquico do indeferimento de reclamação graciosa apresentado anteriormente à recepção da impugnação judicial do indeferimento daquela mesma reclamação graciosa será de apensar a essa impugnação, independentemente de os seus fundamentos serem idênticos ou diversos dos invocados na referida impugnação judicial; o recurso hierárquico apresentado posteriormente à recepção da impugnação judicial só será de apensar à impugnação se os seus fundamentos fossem diversos dos invocados na mencionada impugnação judicial.

4. Se o nº 4 do artigo 111º do Código de Procedimento e de Processo Tributário obstaculizar a interpretação literal do nº 5 desse mesmo artigo 111º, então, o nº 5 do artigo 111º do Código de Procedimento e de Processo Tributário deverá ser interpretado de forma restritiva.

5. Assim, o referido nº 5 do artigo 111º do Código de Procedimento e de Processo Tributário terá procurado resolver a questão interpretativa que se punha em relação à redacção adoptada pelo nº 3 do mesmo artigo 111º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, no sentido de que o recurso hierárquico interposto da decisão de reclamação graciosa relativa a um acto (v.g. o acto de liquidação), que, posteriormente, seja também o objecto de impugnação judicial, deverá, tal como o seria essa reclamação graciosa, ser apenso a essa impugnação judicial (do acto de liquidação).

6. A enunciada interpretação restritiva do nº 5 do artigo 111º do Código de Procedimento e de Processo Tributário parece ser, de facto, a única admissível, em face, inclusive, do artigo 76º, nº 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, cuja redacção não foi alterada.

7. Seja qual for a interpretação adoptada, o regime de apensação previsto no nº 5 do artigo 111º do Código de Procedimento e de Processo Tributário não se aplica ao recurso hierárquico em apreço.

8. O princípio da prevalência das decisões jurisdicionais sobre as administrativas invocado no douto despacho recorrido não pode ser utilizado para efeitos da interpretação do disposto no nº 5 do artigo 111º do Código de

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser confirmado o julgado, por nele ter sido feita boa interpretação do nº 5 do artº 111º do CPPT, concluindo pela improcedência do recurso.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - A questão que constitui objecto do presente recurso consiste em saber se deve ou não ser apensado à impugnação judicial recurso hierárquico posterior interposto da decisão de indeferimento de reclamação graciosa e com o mesmo fundamento.

Na decisão recorrida o M.^{mo} Juiz decidiu afirmativamente, uma vez que “não se justifica fazer qualquer distinção, quando a realidade material que está em causa é a mesma e iguais são os interesses a tutelar.

Quanto à realidade, quer se ataque o acto de liquidação directamente por via jurisdicional, quer a decisão administrativa que o confirmou, sempre se questiona, em última instância aquele primeiro, que é o que directamente lesa os interesses do contribuinte. Por isso que ao revogar a decisão de indeferimento de uma dada reclamação

graciosa, se erradica também, por via jurisdicional, da ordem jurídica o acto de liquidação que constituiu o seu objecto.

Mas para permitir uniformidade de tratamento e a sobreposição das decisões jurisdicionais sobre as administrativas, importa que, a partir do momento em que é instaurada uma demanda jurisdicional, cessem todas as outras de natureza administrativa que versem sobre idêntico objecto”.

Ao contrário do decidido, sustenta a recorrente que do artº 111º, n.ºs 4 e 5, do CPPT e, por um lado, deve ser feita uma interpretação literal, de tal forma que o recurso hierárquico apresentado posteriormente à recepção da impugnação judicial só seria de apensar a esta se os seus fundamentos fossem diversos dos invocados na referida impugnação judicial. Por outro e numa interpretação restritiva dos mesmos preceitos, o regime de apensação não se aplicaria aos recursos hierárquicos interpostos do indeferimento de uma reclamação graciosa nos casos de impugnação judicial do indeferimento total ou parcial das reclamações graciosas dos actos tributários de liquidação ao abrigo da al. c) do nº 1 do artº 97º do CPPT.

Vejamos, porém, se lhe assiste razão.

3 - A questão de direito que vem posta a este STA prende-se com a determinação do sentido e alcance do artº 111º, n.ºs 4 e 5, do CPPT.

Nos termos deste preceito legal, “caso, posteriormente à recepção da petição da impugnação, seja apresentada reclamação graciosa relativamente ao mesmo acto e com diverso fundamento, deve esta ser apensa à impugnação judicial, sendo igualmente considerada, para todos os efeitos, no âmbito do processo de impugnação” (nº 4).

Por outro lado, o disposto naquele número “é igualmente aplicável, com as necessárias adaptações, no caso de recurso hierárquico interposto da decisão da reclamação graciosa ao abrigo do artigo 76.º” (nº 5).

Como vimos, a questão consiste em saber se, tendo sido interposto recurso hierárquico posterior da decisão do indeferimento da reclamação graciosa e com o mesmo fundamento, deve ser apensado ao processo de impugnação judicial entretanto interposto.

E a resposta não poderá deixar de ser afirmativa.

A este propósito, atente-se no que nos diz o ilustre Conselheiro Jorge Sousa, in *CPPT Anotado*, 4ª ed., pág. 495. Ali refere que “nos n.ºs 3 a 5 deste artigo prevê-se a apensação ao processo de impugnação judicial das reclamações graciosas ou recursos hierárquicos relativos ao acto tributário impugnado, independentemente de terem sido apresentados antes ou depois da recepção da petição da impugnação e de terem ou não fundamento idêntico ao desta impugnação.

Como resulta dos n.ºs 3 a 5 deste artigo, o processo de reclamação graciosa ou de recurso hierárquico é apenso no estado em que se encontrar e, por isso, mesmo que já esteja findo.

Assim, será o tribunal e não a administração tributária que fará a apreciação das questões suscitadas na reclamação graciosa ou no recurso hierárquico, no âmbito do processo da impugnação judicial.

Há, pois, uma preferência absoluta do meio judicial de impugnação sobre os meios administrativos, impedindo-se que seja apreciada por via administrativa a legalidade de um acto tributário que seja objecto de impugnação judicial”.

E acrescenta, ainda, aquele Ilustre Conselheiro que “por isso, é de concluir que a apensação deverá ser efectuada mesmo que a sua

decisão tenha sido impugnada através de recurso hierárquico e independentemente deste estar ou não decidido.

Assim, no caso de ser deduzida impugnação judicial, parece que não será apreciado recurso hierárquico que tenha sido interposto de decisão de reclamação graciosa, pois é atribuída ao tribunal competência para decidir todas as questões que tenha sido suscitadas administrativamente relativas ao acto judicialmente impugnado, mesmo que não tenham sido suscitadas na impugnação judicial, como se infere do n.º 4 daquele art. 111.º” (*ob. cit.*, pág. 363).

Por outro lado, não pode ter aqui acolhimento, como, aliás, também o reconhece a recorrente, a interpretação literal por aquele avançada do prérito preceito legal.

Com efeito, se aquela norma prevê a possibilidade de apensação do recurso hierárquico posterior interposto da decisão de indeferimento da reclamação graciosa e com fundamento diverso, por maioria de razão o mesmo se há-de passar em relação ao recurso hierárquico posterior, interposto daquela decisão, com o mesmo fundamento, já que quer num como noutro caso, a preocupação legislativa é a mesma, isto é, evitar que estejam pendentes simultaneamente impugnações judiciais e administrativas sobre o mesmo acto tributário.

Aliás, isto mesmo parece resultar do disposto no art.º 76º, n.º 2, do CPPT. Aí se estabelece que “a decisão sobre o recurso hierárquico é passível de recurso contencioso, salvo se de tal decisão já tiver sido deduzida impugnação judicial com o mesmo objecto”.

4 - Sustenta, ainda, a recorrente que, a não se entender assim, do prérito preceito legal se deve fazer uma interpretação restritiva, de tal modo que o mesmo era apenas aplicado aos recursos hierárquicos de decisão de indeferimento de reclamação graciosa relativa a um acto (acto de liquidação) que posteriormente foi também objecto de impugnação judicial, mas já não aos recursos hierárquicos interpostos do indeferimento de uma reclamação graciosa nos casos de impugnação judicial de indeferimento total ou parcial das reclamações graciosas dos actos tributários de liquidação ao abrigo da al. c) do n.º 1 do art.º 97º do CPPT, como é o caso.

Mas também sem razão.

Com efeito e para além do que acima deixámos dito, nomeadamente as considerações transcritas e tecidas pelo Conselheiro Jorge Sousa e em parte citadas pela recorrente, sempre acrescentaremos que e por um lado, na impugnação judicial do acto de indeferimento total ou parcial da reclamação graciosa o que é atacado não é esse acto de indeferimento, mas sim o próprio acto de liquidação, pelo que vale também aqui o que a propósito foi referido supra sobre as razões que justificam a apensação daquele processo a este, nomeadamente, evitar que estejam pendentes, simultaneamente, impugnações judiciais e administrativas sobre o mesmo acto tributário.

Por outro, importa não olvidar que o disposto no prérito art.º 97º, n.º 1, al. c), vale, apenas, para as hipóteses em que não tiver sido deduzida impugnação judicial prévia do acto de liquidação.

Por último e na sequência da interpretação restritiva do art.º 111º, n.º 4, alega a recorrente que, o disposto no art.º 76º, n.º 2, do CPPT, cotejada com o art.º 102º, n.º 2, do CPPT, que admite a possibilidade de ser deduzida impugnação judicial com base no indeferimento expresso da reclamação graciosa, permite concluir que a legislação em vigor não estabeleceu qualquer limitação à possibilidade de apresentação de recurso hierárquico no caso de ter sido deduzida im-

pução judicial, extraindo-se daquele art.º 76º, n.º 2, a possibilidade de recurso simultâneo a dois meios de defesa contra o indeferimento da reclamação graciosa - um de natureza administrativa (recurso hierárquico) e outro da natureza judicial (impugnação judicial).

A este propósito, refere aquele Ilustre Conselheiro que o citado art.º 76º, n.º 2 apresenta algumas deficiências, nomeadamente no que à forma de atacar (recurso contencioso) a decisão sobre o recurso hierárquico diz respeito, pois não teve em atenção que agora, face ao disposto nos arts. 101º, als. a) e j), da LGT e 97º, als. d) e p), do CPPT, é claro que é o processo de impugnação judicial e não o recurso contencioso o meio processual adequado para impugnar contenciosamente actos que apreciem actos de liquidação, quaisquer que sejam.

Mas, acrescenta aquele Ilustre Magistrado que “as deficiências deste n.º 2 do art. 76.º, porém, não acabam aqui, pois, à face da letra desta norma poderia haver lugar, simultaneamente, a recurso contencioso e a impugnação judicial da mesma decisão de indeferimento de uma reclamação graciosa, o que contraria o princípio processual de que “a todo o direito corresponde o meio processual mais adequado de o fazer valer em juízo” (art. 97.º, n.º 2, da L.G.T.). Aliás, se a preocupação legislativa fosse evitar que de uma decisão de recurso hierárquico fossem interpostos, simultaneamente, um recurso contencioso e uma impugnação judicial, seria incoerente prever que apenas não fosse admissível o recurso contencioso quando já estivesse pendente uma impugnação judicial, não se prevendo também que a impugnação judicial não fosse admissível quando já estivesse pendente um recurso contencioso da mesma decisão. Na verdade, tanto haveria cumulação de utilização de meios de impugnação contenciosa no primeiro caso como no segundo e os inconvenientes processuais seriam absolutamente os mesmos em ambas as situações.

Por isso, parece de concluir que o que se pretenderia dizer não será bem o que resulta directamente do teor literal deste n.º 2 do art. 76.º

Uma pista para detectar o que estaria subjacente à intenção legislativa encontra-se no n.º 2 do art. 92.º do C.P.T., na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 47/95, de 10 de Março, em que se estabelece que “a decisão sobre o recurso contencioso de reclamação graciosa é susceptível de recurso contencioso nos termos da lei, salvo se já estiver pendente impugnação judicial com o mesmo objecto”. Com efeito, embora esta norma não fosse incluída no C.P.P.T., constata-se pelo teor do n.º 2 do art. 68.º e dos n.ºs 3 e 4 do art. 111.º deste Código, que houve a preocupação legislativa de evitar que estejam pendentes simultaneamente impugnações contenciosas e administrativas do mesmo acto tributário, pelo que, por paridade de razão, se deverá concluir que não devem ser admitidas impugnações contenciosas simultâneas que tenham por objecto, directa ou indirectamente, o mesmo acto tributário, assim, se detectando neste Código uma proibição idêntica à contida naquele n.º 2 do art. 92.º do C.P.T..

Assim, e em resumo, é de concluir que, no C.P.P.T., a impugnação judicial é sempre o meio processual adequado para impugnar contenciosamente uma decisão proferida num recurso hierárquico interposto de decisão de reclamação graciosa e tal impugnação judicial não é admissível se já estiver pendente uma impugnação judicial que tenha por objecto, imediato ou mediato, o mesmo acto tributário” (*ob. cit.* pág. 363 e seg.).

5 - Finalmente, sempre acrescentaremos que assiste razão à recorrente quando afirma que, no caso em apreço, não se verifica qualquer preclusão do princípio da prevalência das decisões jurisdicionais sobre as administrativas invocado na decisão *a quo*, uma vez que este princípio tem o seu âmbito de eficácia condicionado à prolação de sentença judicial transitada em julgado.

Porém, nada impede o legislador de, no âmbito da sua discricionariedade legislativa, assegurar a primazia das decisões judiciais sobre as administrativas em momento anterior, impedindo desde logo que seja proferida uma decisão administrativa quando a questão está a ser objecto de um processo judicial, o que não deixa de estar em sintonia com aquele princípio da prevalência das decisões judiciais sobre as administrativas.

Aliás, isso mesmo se justifica pelo facto de os actos tributários, que são praticados no exercício de poderes estritamente vinculados, só serem susceptíveis de controle a nível da sua legalidade e não também da oportunidade e os órgãos naturalmente mais vocacionados para a apreciação da legalidade, num estado de direito, serem os tribunais.

E o que acaba de ser dito vale também em relação ao instituto da revisão dos actos tributários consagrado no art.º 78º da LGT, nos casos em que o mesmo possa servir para impugnar uma decisão.

Por isso, aquela proibição de pendência de um processo administrativo quando está pendente um processo judicial deve estender-se, por interpretação extensiva, também aos processos de revisão officiosa do acto tributário, quando com eles se visar a impugnação de um acto com fundamento na sua ilegalidade.

6 - Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao presente recurso e manter a decisão recorrida.

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

Lisboa, 17 de Março de 2004. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 17 de Março de 2004.

Assunto:

Recurso jurisdicional per saltum. Matéria de facto. Incompetência do STA.

Doutrina que dimana da decisão:

Inseridos nas conclusões de alegação de recurso de decisão da 1ª Instância para o STA factos que não constam do quadro factual desenhado pelo tribunal a quo, não versa o mesmo exclusivamente matéria de direito, por isso que, para conhecer de tal recurso falece à Secção de Contencioso Tributário do STA competência hierárquica para o seu conhecimento, cuja assiste à Secção homónima do TCA.

Recurso n.º 1798/03-30; Recorrente: Antónia Maria; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

Antónia Maria, viúva, residente na Rua da Fraternidade, 8, em Sousel, inconformada com a sentença do TT de 1ª Instância de Évora de fls. 44-49, que julgou improcedentes os presentes embargos de terceiro por si deduzidos contra a penhora efectuada no processo de execução fiscal n.º 1740-92/100214.7 da RF de Sousel, dela interpôs, oportunamente, recurso para este STA, culminando a atinente alegação com as seguintes conclusões:

1. Está em causa, nos presentes autos, uma execução por dívidas da responsabilidade do filho da recorrente (Rct.), tendo sido, no decurso da mesma, penhorado 1/6 do direito e acção da herança do executado aberta por óbito do pai deste e marido da Rct., pessoa de idade avançada que, como se não bastasse estar lançada à sorte dos idosos deste pais, ainda está na iminência de ir viver para debaixo da ponte por factos que não são da sua responsabilidade.

2. Atendendo ao montante das dívidas do executado e à escassez de bens que constituem a herança, a penhora, óbvia e necessariamente, atinge o prédio urbano e o respectivo recheio, pondo em causa a permanência da Rct. na sua residência.

3. É que o referido prédio urbano é, nada mais, nada menos do que a casa de morada de família da Rct., usando esta o respectivo recheio, pelo que invocou a mesma os respectivos direitos de habitação e uso, vendo indeferida a sua pretensão - improcedimento dos embargos - em suma, porque “o direito penhorado não integra o património da embargante”; “para que os embargos de terceiro possam ter êxito, necessário se torna que a penhora ofenda a posse”; portanto, não se encontrando na esfera jurídica da embargante, na data da diligência, não podia a penhora do direito que o executado tem na herança de seu pai ofender a posse ou qualquer outro direito daquela”.

4. Discorda a Rct. porque, nos termos do art.º 1251º do CC, *posse é o poder que se manifesta quando alguém actua por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade ou ... de outro direito real*

5. No caso concreto, trata-se, justamente, “de outro direito real” - o direito de habitação e uso, ambos consagrados no art.º 1484º do CPC. E que são atingidos pela penhora, sobretudo se tivermos em conta que a Rct. vive de uma magra reforma e não tem possibilidades de, no acto da venda, exercer o seu direito de preferência, tal como não as tem para quaisquer tornas, pelo que o resultado será ir viver para debaixo da ponte.

6. Ora, tais direitos reais de gozo são susceptíveis de posse e já se encontravam na esfera jurídica da Rct. na data da diligência. Mesmo antes de o executado ter quaisquer direitos na herança, já jaziam na esfera jurídica da Rct..

7. Como é sabido, estes direitos são direitos *intuitu personae*, absolutamente intransmissíveis e estando como está excluída a sua intransmissibilidade, são, desde logo, impenhoráveis - arts. 1488º do CC e 822º do CPC (...).

8. Pelo que a penhora do direito que o executado tem na herança de seu pai ofendeu a posse da Rct. sobre os seus direitos reais de gozo - uso e habitação.

9. Assim não tendo sido decidido e estando, como estamos, perante uma penhora ilegal, uma ilegalidade objectiva, por violação de uma

impenhorabilidade resultante de uma inalienabilidade, o tribunal recorrido violou, frontalmente, os arts. 1488º do CC e 822º do CPC.

Contra-alegando, a Fazenda Pública pugna, naturalmente, pela integral manutenção da sentença recorrida.

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

Dado às partes integral conhecimento do duto parecer do EMMP, apenas a Rct. se pronunciou sobre ele, acompanhando-o, logo requerendo, nos termos do n.º 2 do art.º 18º do CPPT, a remessa do processo ao TCA - Secção de Contencioso Tributário.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

Logra, efectivamente, prioridade de conhecimento, sendo que a sua eventual procedência prejudicará o de qualquer outra questão artigos 16º do CPPT, 13º do CPTA e 101º e segs. do CPC.

A instância julgou provada a seguinte factualidade:

1) Na Repartição de Finanças do concelho de Sousel, foi instaurado o processo de execução n.º 1740-92/100214.7 contra o executado João Joaquim da Silva César, por dívidas ao Instituto do Emprego e Formação Profissional do ano de 1990, num valor residual de esc. 1 929 455\$00 (14 612,06 euros) e juros.

2) Em 10.I.2002, foi aí penhorado “o direito e acção a um sexto da herança indivisa aberta por óbito de João Augusto César, residente que foi em Sousel, ocorrido em 22.V.2001 (Proc.º de Imposto Succesório n.º 5458), constituída por: uma mobília de quarto; uma mobília de sala de estar; uma mobília de sala de jantar; um frigorífico; um fogão; um televisor; um automóvel marca *Ford Escort*, matrícula PG-48-46; prédio urbano inscrito sob o art.º 997, da freguesia de Sousel, sito na Rua da Fraternidade, n.º 8. Tem o valor presumível de 19 925 euros.

3) Os presentes embargos foram depois deduzidos em 13.II.2002.

4) A ora embargante tem vindo a residir na casa da Rua da Fraternidade, n.º 8, em Sousel, pelo menos desde 1990.

Exposto o quadro factual desenhado pelo tribunal a quo, cabe referir que ele não nos revela que João Augusto César era pai do executado e marido da Rct.; que esta é “pessoa de idade avançada” - conclusão 1ª; que o prédio urbano referido na parte final do *item* 2) do probatório é “a casa de morada de família da recorrente, usando esta o respectivo recheio” - conclusão 3ª; que “a recorrente vive numa magra reforma e não tem possibilidades de, no acto da venda, exercer o seu direito de preferência, tal como não as tem para quaisquer tornas” conclusão 5ª.

Como assim, temos que a recorrente se socorre de factos de que na sentença recorrida não encontramos rasto, o que vale por dizer que a matéria de facto não se nos apresenta consolidada, situação que reclama a intervenção da Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, de competência generalizada, nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 41º do ETAF vigente à data da interposição deste recurso [cfr. artigo 38º, al. a), do actual - Lei 13/2002, de 19 de Fevereiro].

É que a competência deste STA para apreciação dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância se cinge a matéria de direito, segundo o estatuído nos artigos 21º, n.º 4, e

32º, n.º 1, al. b), do anterior ETAF, 12º, 5, e 26º, al. b), do vigente, e 280º, n.º 1, do CPPT).

E, como desde há muito este Supremo vem entendendo, para a determinação da competência hierárquica à face do preceituado nos apontados preceitos do ETAF e 280º, n.º 1, do CPPT, o que é relevante é que o recorrente, na alegação de recurso e respectivas conclusões (onde se fixa o objecto do recurso e se delimita o seu âmbito artigo 690º do CPC, sem prejuízo, naturalmente, do estatuído no artigo 684º-A do mesmo compêndio adjectivo), suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

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

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

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

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

Isto assente, importa referir que segundo o convocado artigo 12º, 5, do ETAF, “a Secção de Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos recursos directamente interpostos de decisões proferidas pelos tribunais tributários”, estabelecendo, em consonância, o artigo 26º, al. b), do mesmo Estatuto, que “compete à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários com exclusivo fundamento em matéria de direito”.

E, na mesma linha de pensamento, prescreve a alínea a) do artigo 38º de tal diploma que “compete à Secção de Contencioso Tributário de cada tribunal central administrativo conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários, salvo o disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 26º. “Articuladamente, diz-nos o artigo 280º, n.º 1, do CPPT que” das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe recurso, ... a interpor ... para o Tribunal Central Administrativo, salvo quando

a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso ... para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.”

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

Termos em que, julgando-se procedente a questão prévia em apreço, se acorda declarar esta Secção do STA incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso jurisdicional, competência que assiste àquelo outro Tribunal Superior (Sul).

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

Lisboa, 17 de Março de 2004. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Fonseca Limão* — *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 17 de Março de 2004.

Assunto:

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

Doutrina que dimana da decisão:

A Secção de Contencioso Tributário do STA é absolutamente incompetente em razão da hierarquia, se o recurso para ele interposto, per saltum, da sentença da 1ª Instância, não tiver como fundamento exclusivo, matéria de direito — art. 32º, nº 1, al. b), do ETAF.

Recurso n.º 1847/07-30, em que são recorrente Henrique Jorge da Silva Dossantos Loio e Mulher, o recorrida a Fazenda Pública e de que foi relator o Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Brandão de Pinho.

Acordam, em conferência, na Secção de Contencioso Tributário do S.T.A.:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por Henrique Jorge da Silva dos Santos Loio e mulher, da sentença do Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto que, julgando “provada e procedente a excepção peremptória de caducidade do direito de impugnar a liquidação”, absolveu a Fazenda Pública do pedido.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

«I — Na douta decisão recorrida considerou-se que terminando a 20/12/00 o prazo para o pagamento voluntário da liquidação e que sendo de 90 dias o prazo contado a partir do termo desta data para a impugnação, esta, tendo sido deduzida em 26/03/01, o foi quando já se encontrava esgotado o prazo para o efeito que havia terminado em 20/03/01.

II — Mais entendeu o Sr. Juiz recorrida que tal prazo — o prazo da impugnação — “é um prazo de caducidade e de conhecimento

oficioso por versar sobre direitos indisponíveis no que tange ao representante da Fazenda Pública . . .”

III — Ao contrário do que, seguramente por lapso, foi considerado, o requerimento de impugnação foi enviado para o Tribunal recorrido sob registo do correio e com aviso de recepção em 20/03/01, e recebido por esse mesmo Tribunal em 21/03/01 — doc. n.º 1 e 1A.

IV — Por força do disposto no art. 2º, al. e), do C.P.P.T. e art. 150º, n.º 1, do C.P.C., na redacção que se encontrava em vigor à data da apresentação da impugnação, esta considera-se feita na data em que foi efectuado o seu registo postal.

V — Consequentemente, e como o requerimento em que se deduziu a impugnação da liquidação foi registado nos C.T.T. de Oliveira de Azeméis em 20/03/01, o referido requerimento foi apresentado dentro do prazo para o efeito, mais concretamente, foi apresentado no último dia do prazo (20/03/01).

VI — A confirmação de que o requerimento de impugnação foi apresentado sob registo e com aviso de recepção em 20/03/01 facilmente poderá ser verificada nos próprios autos, sem prejuízo de que para a prova da tempestividade da impugnação e da apresentação do requerimento na data referida, adiante se junta o original do recibo do registo do correio e respectivo aviso de recepção.

VII — Na mesma data, isto é, igualmente sob registo de correio e com aviso de recepção e com data de 20/03/01, os recorrentes enviaram ao Tribunal Tributário recorrido dois outros requerimentos de impugnação referentes às liquidações oficiosas relativas aos anos de 1995 e 1996 (Procs. 64/01 e 65/01), registos estes de que igualmente se junta o respectivo recibo comprovativo e aviso de recepção, tendo os requerimentos sido recebidos a 21/03/01 — docs. n.ºs 2, 2-A, 3 e 3-A.

Os recorrentes não estão seguros de qual dos três registos corresponde à impugnação que deduziram e a que se referem os presentes autos e admitem que o possa ser qualquer um dos três que agora enviam, pelo que requerem a V.Ex.ª que tal verificação seja ordenada e efectuada pela Secretaria.

VIII — Efectivamente, o envio do requerimento foi efectuado sob registo e com aviso de recepção e este é um dos três que adiante se juntam, e foi recebido no Tribunal recorrido a 21/03/01.

IX — A decisão recorrida enferma pois de manifesto lapso ou erro sobre os pressupostos de facto e daí faz errada aplicação do direito aos factos e viola o disposto nos arts. 102º e 2º, al. e), do C.P.P.T. e 150º, n.º 1, do C.P.C. na redacção que se encontrava em vigor à data da impugnação.

X — Consequentemente, face à prova produzida e até mais especificamente à matéria dada como provada, deve a impugnação ser julgada provada e procedente.

XI — Mesmo que assim se não entendesse — e tal não se concede o prazo de dedução da impugnação não é um prazo de conhecimento oficioso e versa sobre direitos disponíveis do impugnante, pelo que deveria, e não foi, ter sido deduzida a excepção de caducidade pela Fazenda Pública, por força do regime do conhecimento de nulidades estabelecido nos arts. 206º e 207º do C.P.C., aplicáveis por força do art. 2º, al. e), do C.P.P.T., inexistindo qualquer direito irrenunciável da Fazenda Pública.

Aliás, por força do disposto no art. 489º do C.P.C. ex vi do art. 2º do C.P.P.T. “toda a defesa deve ser deduzida na contestação, só po-

dendo após esta ser deduzidas excepções e oferecidos outros meios de defesa supervenientes ou de que se deva conhecer oficiosamente”.

XII — Por força do disposto no art.112º do C.P.P.T. com a redacção em vigor à data da prática do acto (contestação) é conferido novo prazo prorrogável a é para a Fazenda Pública contestar, cabendo ao Juiz “apreciar livremente a falta de contestação especificada dos factos”.

Sendo que, no caso em apreço, não se verifica apenas a falta de contestação especificada, o que se verifica é antes a ausência de contestação.

XIII — Não tendo a Fazenda Pública apresentado contestação na qual tivesse suscitado a excepção de caducidade, vedado está ao Tribunal conhecê-la, devendo antes ter-se decidido pela procedência da impugnação da liquidação no que concerne à indemnização de antiguidade recebida pelo impugnante e da consequente isenção deste valor de tributação em sede de IRS.

XIV — Pois que a douda sentença deu como provado que: “o impugnante era dono da empresa Tecnólio (e não Tecnoly, como por lapso refere a sentença) que representava em Portugal os interesses da empresa espanhola KHD desde 1982;

“esta empresa decidiu instalar-se em Portugal em 1992, abarcou a empresa Tecnólio e estabeleceu um contrato de trabalho com o impugnante pelo qual o reconhecia como seu trabalhador desde 1982;”
XV — Não tendo assim decidido, a douda sentença recorrida violou os arts. 488º, 489º e 490º do C.P.C. e 112º e 113º do C.P.P.T. e art. 2º, n.º 4 do C.I.R.S..

Deve, por isso, a decisão recorrida ser revogada e julgada provada e procedente a impugnação da liquidação.

XVI — Finalmente, e como já se sustentou nos autos, a Fazenda Pública não procedeu à audiência prévia dos ora recorrentes, sendo que o dever de audiência prévia decorre imperativamente do disposto no art. 100º e seguintes do C.P.A., que por sua vez representa o cumprimento da directiva constitucional inserta no art. 267º, n.º 4 da C.R.P.

A não efectuação da audiência prévia constitui uma nulidade arquivável a todo o tempo, de conhecimento oficioso e que acarreta a nulidade da liquidação e de todo o processado praticado posteriormente ao acto omitido, nos termos do art. 100º e seguintes, 133º, n.ºs 1 e 2, als. d) e i) do C.P.A.

XVII — A douda sentença ao não se pronunciar sobre esta nulidade incorreu ela própria em vício que a torna nula por força do disposto no art. 668º, n.º 1, al. d), do C.P.C.

Assim, deve a douda sentença recorrida ser revogada, julgando-se procedente e provada a impugnação.»

O Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público, no seu parecer, excepçionou, todavia, a incompetência deste tribunal, em razão da hierarquia, por o recurso não versar apenas matéria de direito, atento o vertido nas preditas conclusões 1ª a 9ª, em que os recorrentes criticam o julgamento da matéria de facto, alegando mesmo (cfr. conclusão 9ª) que “a decisão recorrida enferma (...) de manifesto lapso ou erro sobre os pressupostos de facto...”

Pelo que há que apreciar, em primeiro lugar, a competência deste S.T.A., em razão da hierarquia.

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

Na verdade, tendo a sentença tido como provado que “o processo de impugnação teve início em 26 de Março de 2001” — conforme, aliás, carimbo apostado na petição inicial — os recorrentes pretendem que esta foi enviada por via postal registada com aviso de recepção, em 20Mar01.

Para o efeito, todavia, juntaram três talões de registo e respectivos avisos de recepção, pretendendo que um deles diz respeito à mesma petição.

Pelo que se torna necessária — como, aliás, os recorrentes referem — uma indagação sobre o ponto, a efectuar pela secretaria do tribunal recorrido.

Acresce que a correspondência referida foi enviada para o Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto, para a Rua José Falcão, 133-1º quando, àquela data de 26Mar01, o Tribunal já estava instalado na Av. da Boavista, onde o presente processo foi distribuído em 17Set01 — fls.1.

Ora, a competência deste S.T.A., para apreciação dos recursos jurisdicionais interpostos dos tribunais tributários de primeira instância cinge-se apenas a matéria de direito, ou melhor, radica no exclusivo fundamento, em matéria de direito, do mesmo recurso — art. 32º, n.º 1, al. b), do E.T.A.F. —, constituindo assim excepção à competência generalizada do T.C.A., ao qual, nos precisos termos do art. 41º, n.º 1, al. a), do mesmo diploma, compete conhecer “dos recursos de decisões dos tribunais tributários de primeira instância, salvo o disposto na al. b), do n.º 1, do art. 32º”(redacção anterior à reforma entrada em vigor em 01Jan04).

Assim, tal fundamento factual do recurso importa a incompetência deste S.T.A. para dele conhecer, fazendo antes radicá-la no dito T.C.A. (Norte).

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

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

lisboa, 17 de Março de 2004. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcia Barbosa* — *Jorge de Sousa*.

Acórdão de 17 de Março de 2004.

Assunto:

Execução fiscal. Art. 27º da LGT. Responsável solidário.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — *Citado o responsável solidário para a execução, tem o mesmo legitimidade para impugnar, se antes não foi notificado da liquidação.*
- II — *Tal impugnação (oposição) tem fundamento legal, seja com base no art. 204º, n.º 1, al. h), do CPPT, seja, como parece mais razoável, na alínea i) do referido n.º 1 do citado artigo.*

Recurso n. 1880/03-30. Recorrente: Michael O'Brian; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **MICHAEL O'BRIAN**, identificado nos autos, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, a liquidação de IRC de 1998, feita à Sociedade Redcord Finance Limited.

Invoca a sua legitimidade nos termos do art. 22º, n.º 4, da LGT.

Alega a inexistência de audiência prévia, fundamentação obscura, incongruente e inadequada do acto de liquidação e violação do art. 80º do CIRC.

O M.^{mo} Juiz do 3º Juízo daquele Tribunal julgou o impugnante parte ilegítima, absolvendo a Fazenda Pública da instância.

Inconformado, o impugnante trouxe recurso para este Supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. O ora recorrente foi citado, nos termos do art. 27º da Lei Geral Tributária, como responsável pelas dívidas da Sociedade Redcord Finance Lda., sociedade essa de que era representante fiscal;

2. A referida citação é clara e indiscutível: o ora recorrente é citado para pagar a dívida cujo devedor originário é a sua representada;

3. Nos termos do art. 22º, n.º 4, da Lei Geral Tributária, as pessoas solidárias ou subsidiariamente responsáveis têm legitimidade para impugnar a dívida cuja responsabilidade lhes foi atribuída;

4. Ao ora recorrente foi-lhe atribuída, nos termos do art. 27º da Lei Geral Tributária essa responsabilidade, pelo que tem legitimidade para impugnar a liquidação da dívida;

5. A responsabilidade estabelecida no art. 27º da LGT é solidária, pelo que a legitimidade do recorrente não está dependente da reversão da execução.

Não houve contra-alegações.

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

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. Foi liquidado a Redcord Finance Limited, com sede nas Ilhas Virgens Britânicas, IRC98, no montante de € 1.205.092,30;

2. Foi instaurada execução fiscal contra a Redcord Finance Limited para cobrança daquele imposto;

3. Nessa execução procedeu-se à citação através do ofício constante de fls. 33, dirigido ao ora impugnante, referindo como assunto "citação pessoal na qualidade de representante fiscal do originário devedor" e afirmando que fica citado nos termos e para os efeitos consignados no art. 27º da LGT de que contra o destinatário corre, na qualidade de representante fiscal de Redcord Finance Limited, execução fiscal.

3. Sendo estes os factos vejamos agora o direito.

Está em causa desde logo o disposto no art. 27º da LGT, que no seu n. 1 dispõe:

«Os gestores de bens ou direitos de não residentes sem estabelecimento estável em território português são *solidariamente responsáveis* em relação a estes e entre si por todas as contribuições e impostos do não residente relativos ao exercício do seu cargo.»

E é em função dessa responsabilidade solidária que o impugnante, ora recorrente, impugna a liquidação, ele que foi citado "nos termos e para os efeitos consignados no art. 27º da LGT de que contra o destinatário corre, na qualidade de representante fiscal de Redcord Finance Limited execução fiscal" (n.º 3 do probatório).

Porém, o ofício de fls. 33, contendo a dita citação, foi analisado pelo Mm. Juiz, que sintetizou assim:

"... conclui-se que o mesmo visa a citação da executada - Redcord Finance Limited - através da pessoa do seu representante fiscal o ora impugnante. Este figura apenas como representante da executada, nenhuma responsabilidade lhe estando a ser assacada".

E tira daí a respectiva conclusão:

"E assim sendo, como se reconhece ser, não tem o mesmo legitimidade para, em nome pessoal, impugnar o correspondente acto de liquidação".

Vejamos:

É do seguinte teor a notificação feita ao impugnante:

"... contra V.Ex^a corre termos, na qualidade de representante fiscal de ... executada nos autos de execução fiscal ... por dívida de IRC ... no montante de ... podendo, querendo, no prazo de 30 dias ... deduzir oposição ... nos termos do art. 189º do CPPT. Findo aquele prazo ... a mesma prosseguirá os seus termos legais...".

Quer isto dizer que o recorrente foi notificado de que contra ele corria termos uma execução.

Não se trata de qualquer reversão, mas sim de uma responsabilidade solidária, como decorre da lei (art. 27º da LGT), a que a AF faz apelo.

É certo que a própria AF refere tratar-se de lapso.

Escreve-se na informação de fls. 44 e 45:

«Analisado o processado dos autos, verificou-se então o lapso ocorrido com a identificação do conteúdo da comunicação que este serviço lhe endereçara, na qualidade de representante da devedora como acima ficou dito.

Face a esta constatação, esclareceu-se aquele de que a execução não revertera contra si.»

Só que a questão não é esta.

É que o recorrente está a ser citado não como responsável subsidiário, mas como responsável solidário.

E é nesta qualidade de responsável solidário que deduz impugnação.

A isto obtempera o M.^{mo} Juiz o seguinte:

«A responsabilidade solidária importa a imputação directa da dívida tributária ao visado e, conseqüentemente, tem de o ser no próprio acto de liquidação, e não em reversão da execução fiscal. Ora do probatório não consta que tenha sido emitida qualquer liquidação em nome do impugnante, pelo que não pode estar em causa a sua responsabilidade solidária pelo imposto.»

A isto responder-se-á que não se está perante uma reversão da execução, mas sim perante uma execução em que o recorrente é demandado na qualidade de responsável solidário. E daí a referência ao art. 27º da LPTA.

E correndo contra o impugnante uma execução fiscal, não como revertido (responsabilidade subsidiária), mas como devedor principal (responsabilidade solidária) é óbvio que ele pode defender-se na execução fiscal em que é devedor e demandado, com base no disposto no art. 204º, n.º 1, al. h), do CPPT (para quem entenda que no

caso a lei não prevê meio de impugnação contenciosa), seja, como parece talvez mais razoável, com base na alínea i) do referido n.º 1 daquele artigo (caso em que, na falta de notificação, se deve eventualmente ter a execução por extinta por inexigibilidade da dívida, por ineficácia do acto que lhe está subjacente).

A única forma de atalhar a esta questão será a AF dar sem efeito a citação que está na base desta impugnação.

A não se assim, o processo deverá prosseguir, ao menos no tocante à legitimidade do impugnante.

4. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, considerar o recorrente parte legítima, revogando-se a sentença recorrida, devendo, a não ser necessária qualquer outra diligência instrutória, ser proferida sentença de mérito, se a tal nada mais obstar. Sem custas.

Lisboa, 17 de Março de 2004. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Vitor Meira* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 17 de Março de 2004.

Assunto:

Recurso do despacho de admissão de recurso. IRS de 1996. DL 202/96.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Nos termos do artigo 687º, nº 4, do Código de Processo Civil, o despacho que admita o recurso não vincula o tribunal superior e as partes só podem impugná-lo nas suas alegações.

II — Relativamente ao IRS de 1996 é aplicável o regime do DL 202/96 pelo que a Administração Fiscal pode exigir a apresentação de atestado médico passado em conformidade com as exigências desse diploma legal.

Recurso n.º1912/03-30. Recorrentes: José Artur Garcia da Silva e Fazenda Pública. Recorrido: os mesmos. Relator: Ex.º Juiz Cons. Dr. Vitor Meira.

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

José Artur Garcia da Silva impugnou no Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto a liquidação adicional de IRS respeitante ao ano de 1996 em que não foi aceite a sua incapacidade de 81%.

Por sentença do M.º Juiz daquele Tribunal foi a impugnação julgada parcialmente procedente.

Dessa decisão interpôs o impugnante recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, pedindo a sua revogação.

Também a Fazenda Pública interpôs recurso da admissão daquele por entender não estarem reunidos os pressupostos para a verificação

do justo impedimento para apresentação do recurso para além do prazo.

São as seguintes as alegações do recurso da Fazenda Pública:

1- A Representação da Fazenda Pública apresenta o presente recurso do duto despacho de fls. 50, por entender não estarem reunidos os pressupostos para a verificação da figura jurídica do justo impedimento, prevista no art.º 146º do C. P. Civil;

2- O duto despacho sob recurso deu como consubstanciado o justo impedimento, sem contudo atender à previsibilidade da impossibilidade de contacto por telecópia, nas últimas quatro horas, do último dia do prazo para interposição de recurso. Aceitando como prova bastante as telecópias apresentadas pelo impugnante, sem atender à falta de correspondente comprovação por parte da entidade detentora do aparelho receptor;

3- Assim, uma vez considerada normalmente previsível qualquer impossibilidade de contacto, via Fax, entende a Representação da Fazenda Pública, não configurar a situação em apreço, o justo impedimento invocado, e, por conseguinte, não ser de aplicar o preceituado no artigo 146º do Código de Processo Civil.

Por seu turno a impugnante apresentou alegações com as seguintes conclusões:

A) A duta sentença sob recurso interpreta e aplica erradamente os artigos 44.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, 25.º e 80.º do CIRS e ainda o DL n.º 202/96, de 23/10.

B) Tendo o recorrente apresentado atestado médico passado a 15/12/95 comprovativo de um grau de incapacidade de 81%, este atestado é adequado a comprovar a situação de deficiência nos termos dos artigos 44.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, e dos artigos 25.º e 80.º do CIRS, nas redacções vigentes em 1996.

C) O único requisito exigível à data, era o de o contribuinte apresentar "um grau de invalidez permanente, devidamente comprovado pela entidade competente, igual ou superior a 60%."

D) A avaliação da incapacidade do recorrente titulada por esse atestado médico configura acto administrativo irrevogável e insindivável, mesmo que fosse inválido (anulável). Não existindo nenhum motivo para que assim seja considerado.

E) O DL 202/96, de 23/10, é aplicável unicamente aos processos de avaliação pendentes aquando e iniciados após a sua entrada em vigor.

F) A duta sentença sob recurso incorreu em erro de julgamento ao não julgar procedente a alegada violação do preceituado nos artigos 44.º do EBF, e dos artigos 25.º e 80.º do CIRS, nas redacções vigentes com referência ao ano de 1996.

Pelo Ex.º Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido da não admissão do recurso da Fazenda Pública e do não provimento do da impugnante.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

1 - O impugnantes é tributado em imposto sobre o rendimento das pessoas singulares no 2º Serviço de Finanças da Gondomar;

2 - O impugnante apresentou em 28 de Abril de 1997 a declaração modelo 2 de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares referente a 1996, na qual indicaram ser portador de um grau de invalidez permanente superior a 60%;

3 - Face a essa declaração foi elaborada a liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, de que resultou um reem-

bolso de 3455,33, tendo sido aplicado o disposto no artº 44º do Estatuto dos Benefícios Fiscais;

4 - Em 21 de Maio de 2001, o impugnante foi notificado para apresentar um atestado médico comprovativo da sua incapacidade emitido em data posterior a 15 de Dezembro de 1995 para substituir o anteriormente apresentado de que há cópia a fls. 15 e com base no qual demonstrou a sua incapacidade, não tendo apresentado qualquer outro documento, apesar de advertido de que essa não apresentação conduziria à consideração pela Administração Tributária da não verificação da dita incapacidade;

5 - Com base na não comprovação da incapacidade em questão, comprovada por atestado médico emitido em data posterior a 15 de Dezembro de 1995, a Administração Tributária considerou que a liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares de 1996 padecia de erro por considerar uma incapacidade do contribuinte que não estava demonstrada, pelo que elaborou a liquidação oficiosa nº 5 323 802 802, de 26 de Junho de 2001, relativo ao ano de 1996, no valor global de 1 122 958\$00, dos quais 367 893\$00 correspondem a juros compensatórios, e cujo data limite de pagamento voluntário era 26 de Dezembro de 2001;

6 - Neste acto de liquidação a Administração Tributária erradamente considerou que o rendimento da categoria A a considerar seria de 4 375 314\$00, quando ele era apenas de 3 348 157\$00;

7 - A Administração Tributária procedeu então à correcção oficiosa da mencionada liquidação pelo que foi emitida em 25 de Abril de 2002 a liquidação nº 5 320 078 461 em que rectificou o referido erro;

8 - No dia 4 de Abril de 2002, o impugnante deduziu a presente impugnação do acto de liquidação.

Assentes tais factos apreciemos os recursos começando pelo da Fazenda Pública que, pelos seus fundamentos, deve lograr prioridade por a decisão que vier a ser tomada poder influir na apreciação do outro.

Prescreve o artigo 687º, nº 4, do Código de Processo Civil:

«A decisão que admita o recurso, fixe a sua espécie ou determine o efeito que lhe compete não vincula o tribunal superior, e as partes só a podem impugnar nas suas alegações.»

Corresponde à jurisprudência, ao que pensamos unânime, que tal despacho é provisório, por poder ser modificável pelo tribunal superior, razão pela qual se não justifica a possibilidade de recurso autónomo. Se o recorrido discorda de tal despacho suscitará nas suas contra-alegações tal questão. Já o Prof. José Alberto dos Reis entendia que o despacho que admite o recurso não é de mero expediente porque pode prejudicar as partes, mas a estas não é lícito reagir por meio de recurso. O que o tribunal a quo decida quanto às questões prévias vincula esse tribunal mas não o ad quem. E é porque esse tribunal não fica vinculado que também a lei não admite recurso do despacho de admissão. Neste caso o meio legítimo de reacção é levantar a questão na contra-minuta de recurso (*Código de Processo Civil Anotado*, vol. V, fls. 252, 340 e 342).

Resulta do que fica exposto que a Fazenda Pública recorrida não podia recorrer autonomamente do despacho que admitiu o recurso do impugnante, devendo, se assim o entendesse, suscitar tal questão nas suas contra-alegações. Não deveria pois o recurso ter sido admitido no tribunal recorrido. Tendo-o sido e não tendo a Fazenda Pública contra-alegado não pode este Supremo Tribunal Administrativo co-

nhecer do recurso que ela interpôs. Tendo o tribunal recorrido, face à prova produzida, entendido haver justo impedimento, não se nos afigura que officiosamente deva este Supremo Tribunal Administrativo decidir de forma diferente.

Passemos agora à apreciação do recurso do impugnante. Trata-se de questão já muitas vezes apreciada neste Supremo Tribunal Administrativo, tendo inclusive sido objecto do acórdão do Pleno da Secção, proferido no recurso nº 25693 em 27.6.2001, que o Ministério Público juntou ao seu parecer, cujo sumário aqui vamos transcrever:

1. A situação pessoal dos sujeitos passivos relevante para efeitos da definição da sua situação tributária, em sede de IRS, é a existente no dia 31 de Dezembro do ano a que respeita o imposto.

2. A incapacidade relevada pelo CIRS como pressuposto dos benefícios fiscais nele previstos integra essa situação pessoal.

3. Deste modo os critérios técnico-legais de avaliação da incapacidade relevada fiscalmente são os que vigorarem no dia 31 de Dezembro do ano a que respeita o imposto.

4. O critério estabelecido pelo DL. n.º 202/96, de 23/10, segundo o qual o coeficiente de incapacidade arbitrado dever ser o correspondente à disfunção residual após a aplicação dos meios de correcção ou de compensação aplica-se á determinação da incapacidade que integra a situação pessoal dos sujeitos passivos existente logo no primeiro dia 31 de Dezembro que sobreveio depois da sua entrada em vigor.

5. A aplicação deste DL. n.º 202/96 ao ano de 1996 e segs. não corresponde a qualquer aplicação retroactiva das suas disposições, mas sim uma aplicação para o futuro, e não ofende o princípio da legalidade tributária.

6. A atribuição de efeitos jurídicos à avaliação da incapacidade feita com base nos critérios anteriores à vigência do DL. n.º 202/96 para o apuramento da situação pessoal dos sujeitos passivos, ao nível da determinação da sua incapacidade fiscalmente relevante, no dia 31 de Dezembro posterior à sua entrada em vigor corresponderia a uma eficácia ultra-activa da lei anterior que só seria legítima se estivesse prevista.

7. A administração fiscal pode exigir que os contribuintes lhe exibam os documentos comprovativos da incapacidade relevada para efeitos de benefícios fiscais em sede de IRS existente em 31 de Dezembro do ano a que respeita o imposto.

Sendo inúmeros os acórdãos deste Supremo Tribunal Administrativo que decidiram no sentido indicado e não havendo qualquer novo argumento que possa levar o Tribunal a inverter tal jurisprudência, haverá que decidir de igual modo, o que está aliás em conformidade com o decidido na 1ª instância.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em:

a) não conhecer do recurso apresentado pela Fazenda Pública;
b) negar provimento ao recurso da impugnante, assim mantendo a sentença recorrida.

Custas pelo recorrente José Artur Garcia da Silva, quanto ao recurso que interpôs, fixando em 50% a procuradoria.

— Lisboa, 17 de Março de 2004. — Vítor Meira (relator) — Baeta de Queiroz — Mendes Pimentel.

Acórdão de 17 de Março de 2004.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Omissão de julgamento em matéria de facto. Nulidade da sentença.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — Se o juiz omite completamente os factos que se devem considerar provados, comete uma nulidade de julgamento consistente na omissão absoluta de julgamento em matéria de facto.*
- II — Tal nulidade está sujeita ao regime do art. 729º, n.º 3, do C. P. Civil, sendo de conhecimento oficioso.*
- III — Em tal caso, impõe-se a anulação da decisão e a remessa dos autos ao tribunal a quo para julgamento da matéria de facto.*

Recurso n.º 1913/03-30. Recorrentes: José Vaz dos Santos Carvalho e Outra; Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **JOSÉ VAZ DOS SANTOS CARVALHO e mulher, MARIA DO ROSÁRIO PINTO CORREIA MOREIRA DE ALMEIDA**, identificados nos autos, impugnaram judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, o despacho do Director de Finanças Adjunto de Lisboa, que lhes indeferiu a reclamação por si apresentada, referente à liquidação de IRS de 1997.

Invocaram vício de violação de lei.

O M.º Juiz do 1º Juízo daquele Tribunal julgou a impugnação improcedente.

Inconformados, os impugnantes trouxeram recurso para este Supremo Tribunal.

Formularam as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

A. Nos termos do art. 44º, n.º 1, al. a), do EBF (Dec.-Lei n.º 215/89, de 1 de Julho), os deficientes ficam isentos de tributação, em sede de IRS, em 50 % dos rendimentos de trabalho.

B. A Lei de Orçamento de Estado para o ano de 1997 (Lei 52-C/96, de 27 de Dezembro) é omissa quanto ao que se dispõe no art. 44º do EBF, pelo que em sede de tributação de IRS para o ano de 1997 é de aplicar a redacção originária do EBF.

C. Sendo os dois impugnantes portadores de um grau de invalidez superior a 60%, o rendimento global para efeito de tributação de IRS foi, no ano de 1997, de 8.836.772\$00, ou seja, 50% dos seus rendimentos totais.

D. Porém, a liquidação de IRS, respeitante ao ano de 1997, com o n.º 46007260460, datada de 03/06/98, apurou o rendimento global de 13.257.522\$00.

E. Na liquidação em causa e no que respeita ao sujeito passivo A, não se contou, para o efeito de tributação de I.R.S., a isenção

de 50 % do seu rendimento (Esc. 6.382.750\$00) mas apenas foi considerado isento o valor de Esc. 2.412.000\$00.

F. Tendo-se aplicado, erradamente, o disposto no art. 48º, n.º 1, da Lei n.º 10-B/96, de 23/03/96 (Lei do Orçamento de Estado para o ano de 1996), o qual dispôs que, para o ano de 1996, o benefício fiscal de IRS dos deficientes era de 50 %, com o limite de 2412 contos.

G. A Lei do Orçamento de Estado é uma lei temporária, tem a sua vigência limitada no tempo, ou seja, vigora apenas no período que ela própria fixa - no caso, o exercício orçamental do ano a que respeita - após o que fica automaticamente revogada (art. 7º, n.º 1, do C. Civil), tal como resulta do texto da própria Lei e do art. 106º, n.º 1, da Constituição da República Portuguesa.

H. Assim, a Lei n.º 10-B/96 (Lei do O.E. para 1996) vigorou no ano respectivo, mas é inaplicável, por caducidade, para regular os actos sujeitos a tributação fiscal praticados nos anos imediatos, designadamente em 1997 e o mesmo raciocínio se aplica para as Leis de O.E. anteriores a 1996.

I. Do que decorre não poder o Governo ou a Administração Pública, nomeadamente a Administração Fiscal, aplicar a Lei do Orçamento do Estado fora do âmbito temporário desta, ou seja, para ano fiscal diferente do previsto.

J. A douda sentença recorrida, ao interpretar o art. 1º, n.º 2, da Lei n.º 52-C/96, de 27/12 (OE de 1997), no sentido de que mantinha genericamente em vigor normas do OE de 1996, designadamente o art. 48º, n.º 1, que restringiu benefícios fiscais aos ora recorrentes, deu-lhe um sentido que ofende o disposto no art. 106º, n.º 1, da Constituição da República Portuguesa, já que o Orçamento de Estado é votado anualmente, não podendo permanecer em vigor para o ano de 1997, por mera remissão genérica, uma ou algumas normas orçamentais do ano anterior, não explicitamente referidas, das quais resultam receitas para o Estado à custa do património dos contribuintes.

K. A douda sentença recorrida errou ainda na interpretação desse art. 1º, n.º 2, da Lei n.º 52-C/96, de 27/12, já que a mesma norma deve ser interpretado no sentido de que continua em vigor durante o ano de 1997, entre outros diplomas, o EBF (Dec.-Lei n.º 215/89, de 1 de Julho), em tudo o que não for contrariado pelo OE desse ano, posição essa que é exactamente a que defendem os ora recorrentes.

L. A douda sentença recorrida violou o disposto art. 44º, n.º 1, al. a), do EBF (Dec.-Lei n.º 215/89, de 1 de Julho), o art. 1º, n.º 2, da Lei de Orçamento de Estado para o ano de 1997 (Lei 52-C/96, de 27 de Dezembro), os arts. 1º, n.º 2, e 48º, n.º 1, da Lei n.º 10-B/96, de 23/03/96 (Lei de Orçamento de Estado para o ano de 1996) e o art. 106º, n.º 1, da Constituição da República Portuguesa.

Não houve contra-alegações.

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

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. Antes de entrar na apreciação do mérito do recurso, importa desde já apreciara uma outra questão, que tem a ver com a inexistência de probatório.

Estamos perante uma decisão de fundo do M.º Juiz *a quo* e não de qualquer decisão liminar.

Enfim, a sentença é uma decisão final, tomada após a necessária instrução, tendo o M.º Juiz referido expressamente que "o pleito

tem solução de direito, não requerendo maior instrução e ficando dispensadas as alegações”.

Pois bem.

Como atrás se disse, no caso não há qualquer probatório.

Como se sabe, este Supremo Tribunal só conhece de recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª Instância com exclusivo fundamento em matéria de direito - art. 32º, n.º 1, al. b), do anterior ETAF, aqui aplicável.

Mas para aplicar o direito o tribunal de recurso tem compreensivelmente que se socorrer dos factos que lhe servem de suporte.

Ou seja, não é possível aplicar qualquer norma jurídica a uma dada questão submetida à apreciação deste Supremo Tribunal, se a decisão recorrida não contiver os factos necessários à explicitação e aplicação das respectivas regras jurídicas.

Não se está perante a nulidade de sentença, com previsão legal no art. 125º, n.º 1, do CPPT, nulidade dependente de arguição das partes, não cognoscível oficiosamente pelo tribunal de recurso.

Estamos, isso sim, perante uma omissão bem mais grave. Ou seja, uma omissão absoluta de julgamento em matéria de facto.

E esta já pode ser conhecida oficiosamente, face ao disposto no art. 729º, n.º 3, do C. P. Civil, aplicável *ex vi* do art. 2º, al. e), do CPPT.

Impõe-se pois a anulação da decisão, e a remessa dos autos ao tribunal *a quo*, a fim de que este proceda ao necessário julgamento da matéria de facto.

O tribunal de 1ª Instância haverá assim necessariamente de determinar a matéria de facto que considera provada, em ordem à respectiva solução de direito que considerer aplicável.

3. Face ao exposto acorda-se em anular a decisão recorrida. Sem custas.

Lisboa, 17 de Março de 2004. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Vitor Meira* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 17 de Março de 2004.

Assunto:

Omissão de pronúncia.

Doutrina que dimana da decisão:

Tendo sido suscitada pela impugnante na sua petição inicial a inconstitucionalidade por violação dos princípios da justiça e da proporcionalidade e não tendo o julgador apreciado tal questão, há que declarar nula a sentença, por omissão de pronúncia, para que tal questão seja conhecida.

Recurso n.º 1955/03-30. Recorrente: Vila Lambert - Sociedade Imobiliária, SA; Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.º Juiz Consº. Dr. Vitor Meira.

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

“Vila Lambert - Sociedade Imobiliária” impugnou no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa a liquidação de taxas pela emissão de licença de construção e realização de infra-estruturas urbanísticas.

Por sentença do M.º Juiz daquele Tribunal foi a impugnação julgada parcialmente procedente.

Inconformada com tal decisão dela recorreu a impugnante para este Supremo Tribunal Administrativo, formulando as seguintes conclusões:

1ª. A sentença recorrida enferma de nulidade por omissão de pronúncia (cfr. art. 125º, n.º 1, do CPPT), quer ao não ter tomado conhecimento da questão da ilegalidade da liquidação e cobrança, da taxa impugnada por ofensa aos princípios da justiça e da proporcionalidade (cfr. arts. 16º a 18º da p.i.), quer ao não ter tomado conhecimento da questão da ilegalidade do acto impugnado por violação dos arts. 1º, 2º e 5º do Regulamento da TRIU (cfr. arts. 12º a 15º da p.i.).

2ª. A sentença recorrida enferma de erro de julgamento e viola por errada interpretação e aplicação os arts. 104º, 106º, n.ºs 2 e 3, 168º, n.º 1, al. i), e 115º, n.º 7, da Constituição, pois ao contrário do decidido pelo Tribunal *a quo*, o Regulamento Municipal da TRIU *sub judice* (Edital 22/94), ao definir a incidência, taxa, limites, benefícios, garantias dos contribuintes, cria um verdadeiro imposto, em violação dos artigos 104º, 106º, n.ºs 2 e 3, 168º, n.º 1, al. i), e 115º, n.º 7, da CRP, na redacção em vigor ao tempo do Edital 22/94 e à prática do acto de liquidação impugnado.

3ª. Ao contrário do entendimento expresso na sentença recorrida, a TRIU tem a natureza de *compensação especial* por maiores despesas, não sendo uma taxa - pois não existe vínculo sinalagmático prestação/direito a prestação individualizada pelo tributado que a caracteriza (cfr. por todos Nuno Sá Gomes, *Manual de Direito Fiscal*, Lisboa, 1998, Vol. I, págs. 77-79 e 343-369) - e estando por isso tal tributo sujeito ao regime constitucionalmente estabelecido para a criação e garantia dos impostos (cfr. Ac. do Trib. Constitucional n.º 236/94, *DR*, 7.05.94).

4ª. Ao contrário do entendimento expresso na sentença recorrida, o Regulamento Municipal da TRIU ao abrigo do qual foi liquidada e cobrada à ora recorrente a taxa impugnada, tipifica os elementos essenciais do tributo - incidência, taxa, garantias e benefícios, sendo, portanto, formal e organicamente inconstitucional, violando os arts. 104º, 106º, n.ºs 2 e 3, 168º, n.º 1, al. i), e 115º, n.º 7, da Constituição da CRP, na redacção em vigor ao tempo do Edital 122/95 e à prática do acto recorrido - cfr. NUNO SÁ GOMES, in *Manual de Direito Fiscal*, Lisboa, 1998, Vol. I, p.p. 60 e segs.; FERNANDO CONDESSO, in *Direito do Urbanismo - Noções Fundamentais*, Lisboa, 1999, p. 524.

5ª. A sentença recorrida enferma de erro de julgamento e viola por errada interpretação e aplicação os arts 268º, n.º 3, da CRP, 124º e 125º do CPA e 21º do Código de Processo Tributário - vigente à data - pois ao contrário do entendimento expresso na sentença recorrida o acto impugnado não se mostra acompanhado de fundamentação de facto e de direito que habilite um destinatário normalmente diligente a entender os motivos que no caso concreto le-

varam à liquidação e cobrança de uma TRIU, nem, muito menos, quais as utilidades municipais que estariam em causa.

Não houve contra-alegações.

Pelo Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do provimento do recurso por omissão de pronúncia, ficando prejudicado o conhecimento das outras conclusões.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

a) A impugnante é proprietária do lote de terreno para construção urbana designado por lote 6/7 da Urbanização da Quinta do Lambert, Lisboa, tendo-o adquirido à anterior proprietária, IGI Investimento Imobiliário, SA, em 09/12/1992 - cfr. fls. 68 e segs.;

b) O lote 6/7 foi constituído através de um emparcelamento dos antigos lotes 2/6 e 3/7, que foram autonomizados e hoje constituem os lotes 2 e 3 da Urbanização da Quinta do Lambert - cfr. fls. 82;

c) A licença de obras de construção nº 135/81 titulou as obras de construção do antigo lote 3/7, as quais foram aprovadas no âmbito do proc. nº 3020/OB/80 - cfr. fls. 26 a 28;

d) Através da licença de obras de construção nº 3371/84 foram tituladas as obras de construção do antigo lote 2/6, as quais mereceram aprovação no proc. 17852/OB/83;

e) Em 18/07/1991, a anterior proprietária do lote 6/7, da Quinta do Lambert - sociedade denominada IGI -, requereu ao Presidente da CML a aprovação e o licenciamento de um projecto de alterações para a construção de um edifício de armazém, comércio e escritórios que pretendia realizar no referido lote - cfr. fls. 33;

f) No lote em causa encontrava-se implantada uma construção inacabada, cujo projecto de obra havia sido licenciado pela CML através da licença de obras de construção nº 135/81, referida em c) que antecede, tendo as obras paralizado em resultado da situação de crise financeira da então titular da licença - Sociedade Imobiliária Quinta do Lambert, SA -, ocorrida em meados dos anos oitenta - cfr. fls. 226;

g) Em 23/01/1992 os serviços camarários emitiram a seguinte informação:

O presente processo refere-se a um projecto de alterações a realizar no lote 6/7 da urbanização da Quinta do Lambert.

Através do proc. 21374788 foi viabilizada a mudança de utilização, de comércio e armazém para escritório e estacionamento, com ampliação de um piso - cfr. fls. 55;

h) Em 17/09/1992 o pedido de alterações foi deferido - cfr. fls. 33;

i) O projecto de alterações apresentado para o lote 6/7 foi aprovado, tendo a anterior proprietária sido notificada em 9 de Março de 1993 para apresentar os projectos de especialidade relativos à estabilidade, esgotos, EDP, plano de escavações e projecto RITA;

j) Em 15/11/1994 os serviços camarários voltaram a pronunciar-se sobre o pedido de alterações, tendo considerado que "o actual lote 6/7 (...) fazia parte dos antigos lotes 2/6 e 3/7. Foram na altura, em 1985, construídos os lotes 2 e 3 e simultaneamente executou-se a estrutura do actual lote 6/7, que foram emparcelados através do processo 21374/88. Após essa data, as obras no lote 6/7 ficaram paralisadas até à presente data - cfr. fls. 82;

l) Em 12 de Abril de 1995, a ora impugnante foi notificada através de ofício da Repartição de Contabilidade, junto da DMPGU, de "que se encontra a pagamento a licença ou guia (...)

Licença 26 de esc: 4 867 820\$00

Guia nº 4894 de esc: 269 765 250\$00

Referentes a construção e taxa urbanística.

Para o prédio sito na Quinta do Lambert, lote 6/7, cujo processo camarário tem o nº 3148/OB/91.

Mais se informa que as referidas licenças ou guias estarão a pagamento durante 30 dias úteis a partir da data do aviso de recepção" cfr. fls. 96;

m) A taxa devida pela licença nº 26 e no montante de esc: 4 867 820\$00, corresponde à taxa prevista nos artºs 3º e 4º da Tabela de Taxas e Outras receitas Municipais, para o ano de 1995, agravadas no quántuplo do seu valor, por se ter considerado que as obras em causa se reportariam à legalização de obras executadas sem licença - cfr. fls. 57 e 236 e 237;

n) A "Guia nº 4894 de esc: 269 765 250\$00", corresponde à liquidação da denominada "Taxa pela realização de infra-estruturas urbanísticas", regulada no respectivo Regulamento, publicado no Diário Municipal nº 16 816, de 14/2/94, correspondendo a aplicação desse montante a um cálculo de 6201,5 metros quadrados de construção cfr. fls. 488 a 490 do proc. 3148/OB/91;

o) Em 22/08/1995 a ora impugnante procedeu ao pagamento da quantia referida em m) que antecede - cfr. fls. 97;

p) Em 22/08/1995, 22/02/1996 e 22/08/1996 a ora impugnante procedeu ao pagamento da quantia referida em n) que antecede - cfr. fls. 101 a 103;

q) Os serviços da CML informam que a quantia referida antecedentemente foi liquidada com base no Regulamento da TRIU, constante do Edital nº 22/94, publicado no *Diário Municipal* nº 16 816, de 14/02/1994 - cfr. fls. 238 a 243;

r) Na zona onde se encontram implantadas as construções referidas antecedentemente os serviços da CML procederam a obras, tais como: construção do "inter face" do Campo Grande e túnel de acesso, entre 1994 e 1995, cujas obras se têm prolongado há vários anos e cujo custo já ascende a três milhões de contos; a Alameda das Linhas de Torres sofreu obras de profunda remodelação há cerca de 15 anos, altura em que começou a ser construída esta urbanização da Quinta do Lambert; durante o ano de 2002 estava prevista uma nova recarga nos pavimentos da Alameda das linhas de Torres e onde serão substituídas as sarjetas e sumidouros, obras estimadas em 100 mil contos; muito recentemente foi feito o reordenamento da Av. rainha D. Amélia e zonas envolventes; está em curso a construção da nova malha viária nas imediações do novo estádio do Sporting Clube de Portugal; está em curso há alguns anos a construção da malha viária do Parque Europa e Alto do Lumiar, cujo custo se estima em mais 15 milhões de contos; está previsto o prolongamento do Eixo Norte Sul na zona do Lumiar; está agendado o arranjo e remodelação da Quinta das Conchas (uma zona verde) - cfr. fls. 228 e 229.

Assentes tais factos apreciemos o recurso.

Logra prioridade o conhecimento da invocada nulidade por omissão de pronúncia.

A recorrente afirma na 1ª conclusão que a sentença enferma de nulidade por omissão de pronúncia por não ter tomado conhecimento

da questão da ilegalidade da liquidação e cobrança da taxa impugnada por ofensa aos princípios da justiça e da proporcionalidade, constante dos artigos 16º a 18º da sua petição inicial. O Ministério Público sufraga igual entendimento referindo que, não obstante ter sido referido no parecer pré-sentencial na instância, o M.^{mo} Juiz não conheceu da questão, podendo e devendo fazê-lo.

Compulsando os artigos 16º a 18º da petição inicial constata-se que efectivamente a impugnante já aí referia a violação dos princípios da justiça e da proporcionalidade face ao montante da "taxa pela realização de infra-estruturas urbanísticas" que lhe fôra liquidada. Constata-se igualmente que a sentença recorrida, pese embora a sua extensão, nada diz sobre a violação dos referidos preceitos, apenas apreciando, em termos de constitucionalidade a distinção entre taxa e imposto.

Prescreve o artigo 668º, n.º 1, alínea d), do Código de Processo Civil que a sentença é nula quando o juiz deixe de pronunciar-se sobre questões que devesse apreciar. Tendo as questões de constitucionalidade referidas sido suscitadas na petição e não tendo o julgador procedido à sua apreciação, cometeu a nulidade invocada pelo que a sentença não pode manter-se, ficando assim prejudicada a apreciação das demais questões suscitadas no recurso.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em declarar nula, por omissão de pronúncia, a sentença recorrida, assim concedendo provimento ao recurso.

Sem custas.

Lisboa, 17 de Março de 2004. — *Vitor Meira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 17 de Março de 2004.

Assunto:

Taxas sobre comercialização de produtos de saúde. Constituição. Direito comunitário.

Doutrina que dimana da decisão:

Os tributos previstos no artigo 72º da Lei n.º 3-B/2000, de 04.IV, são de qualificar como impostos, sendo que tal preceito não afronta o artigo 103º, n.º 2, da Constituição e as mesmas imposições não são proibidas pelo artigo 33º da 6ª Directiva n.º 77/388/CEE, do Conselho, de 17.V.77, na redacção da Directiva n.º 91/680/CEE, do Conselho, de 16.XII.91.

Recurso n.º 1931/03-30. Recorrente: Johnson & Johnson, Lda. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

No presente recurso jurisdicional, interposto por Johnson & Johnson, Lda, com sede na Estrada Consiglieri Pedroso, 69-A, Queluz de Baixo — Barcarena, da sentença do 5º Juízo do TT de 1ª Instância de Lisboa de fls. 137-149, que julgou improcedente esta impugnação judicial, por si deduzida contra acto de autoliquidação da taxa incidente sobre a comercialização de produtos de saúde instituída pelo artigo 72º da Lei n.º 3-B/2000, de 04.IV, relativo ao mês de Julho de 2001, no valor de 41 363,20 euros, **decide-se**, pelos fundamentos constantes do acórdão deste STA de 21 de Janeiro último, tirado no recurso n.º 1638/03-30 (que traduz jurisprudência reiterada e uniforme — cfr., *inter alia*, acs. de 04.VI p.p. rec. 61/03-30 e de 09.VII p.p. — rec. 493/03-30; ainda, os de 15, 22 e 29 de Novembro p.p. — recs. 1063/03-30, 438/03-30, 1060/03-30 e 1061/03-30, respectivamente; — e do qual se anexa fotocópia) ⁽¹⁾, tendo sobremaneira em mente o estatuído no n.º 3 do artigo 8º do Código Civil, ademais havendo neste e em tais processos identidade de partes e sendo coincidente, genericamente, o alegado respectivo, **negar provimento ao recurso**, confirmando-se a sentença recorrida — artigo 705º do CPC, *a fortiori*.

Custas pela impugnante, com procuradoria de 60 %.

Lisboa, 17 de Março de 2004. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Fonseca Limão* — *Pimenta do Vale*.

Recurso n.º 1638/03-30, de 21 de Janeiro de 2004

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

Vem o presente, recurso jurisdicional, interposto por Johnson & Johnson, Lda, da sentença do Tribunal Tributário de primeira instância de Lisboa, proferida em 11-06-03, que julgou improcedente a impugnação judicial pela mesma deduzida contra o acto -de autoliquidação da taxa incidente sobre a comercialização de produtos de saúde, relativa a Maio de 2000, no montante de 514.060\$00.

Fundamentou-se a decisão em que, estando embora em causa um imposto, não se verifica a respectiva indeterminabilidade nem a consequente violação dos princípios da legalidade e da tipicidade que enformam o sistema fiscal, nem o de reserva de lei formal, já que o art.72º, n.º 3, da Lei n.º-B/2000, de 04 de Abril, deve ser interpretado correctivamente, compreendendo-se a expressão "tendo por referência o respectivo preço de venda ao consumidor final", "pelo decalque de redacção da taxa sobre a comercialização de medicamentos", sendo, pois, irrelevante a dissonância já, aliás, significativa e posteriormente corrigida", "quer nas seguintes previsões de autorização dos sucessivos orçamentos de Estado, quer quando finalmente foi emitido o D.L. n.º 312/2002, de 20 de Dezembro", ainda que se não possa ver aí qualquer fenómeno de interpretação autêntica; finalmente, também não há violação do direito comunitário — Directiva n.º 77/988/CEE, do Conselho, de 17-05-77, na redacção que lhe foi dada pela Directiva n.º 91/680/CEE, do Conselho, de 16-12-91 — de acordo com a ju-

⁽¹⁾ Acórdão publicado neste *Apêndice*, na respectiva data.

risprudência do TJCE, que cita; pois que não existe qualquer discriminação de nacionalidade dos sujeitos nas trocas internas ou intra comunitárias, nem qualquer distinção de encargo que onera, de igual modo, os respectivos produtos.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

1. A denominada “taxa sobre comercialização de produtos de saúde” corresponde a um verdadeiro imposto, devendo como tal respeitar as exigências do princípio da legalidade em matéria de impostos, decorrentes do artigo 103º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa, designadamente, a respectiva criação, taxa e incidência deverão constar de lei formal.

2. O artigo 72º da Lei n.º 3-B/2000, de 4 de Abril, que criou a “taxa sobre comercialização de produtos de saúde”, é materialmente inconstitucional, uma vez que não define a base de incidência objectiva do imposto criado.

3. O conceito geral de preço de venda ao consumidor final dos produtos de saúde, no qual se baseia a incidência objectiva do imposto em causa, não é passível de ser concretizado pelos respectivos sujeitos passivos, no momento de efectuar a autoliquidação do imposto, o que torna a sua base de incidência objectiva indeterminável.

4. Não existe qualquer elemento interpretativo relativo ao artigo 72º da Lei n.º 3-B/2000 que permita sustentar a necessidade de uma interpretação correctiva CIO mesmo, no sentido de considerar que a sua base de incidência objectiva diria respeito às quantidades de produtos de saúde vendidas, ao preço de venda praticado pelos respectivos sujeitos passivos, e não ao preço de venda praticado perante o consumidor final, como expressamente resulta daquele preceito.

5. A redacção do n.º 3 do artigo 72º da Lei n.º 3-B/2000 assentou no facto de o legislador, confessadamente inspirado na taxa de comercialização de medicamentos, ter “importado” o esquema de funcionamento desta última, sem se aperceber que, ao fazê-lo, estava a criar um imposto cuja base de incidência não é determinável pelos respectivos sujeitos passivos, dado não existir, no que respeita aos produtos de saúde, um regime de preços fixos que permita saber, a priori, o preço de venda ao consumidor final.

6. A incidência da “taxa sobre comercialização de produtos de saúde” foi propositadamente definida pelo legislador com base no preço de venda ao consumidor final, não tendo existido aqui qualquer lapso deste último.

7. O n.º 2 do artigo 9º do Código Civil não permite que seja considerado pelo intérprete “o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso”.

8. A mera referência ao preço de venda praticado pelos sujeitos passivos do tributo em causa efectuada na “Nota Justificativa” da criação deste último não pode fundar uma interpretação correctiva do artigo 72º da Lei n.º 3-B/2000, já que não existe qualquer suporte, ainda que mínimo, no texto legal.

9. A Circular n.º 1/2000 do INFARMED, bem como o modelo de “Declaração de Vendas” estabelecido por despacho do Conselho de Administração deste Instituto, são inconstitucionais, por violação directa da reserva de lei formal prevista no artigo 103º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa.

10. O acto de autoliquidação da “taxa sobre comercialização de produtos de saúde” praticado pela Johnson é também inconstitucional,

uma vez que se funda numa base de incidência inconstitucionalmente criada pelo INFARMED.

11. A Circular n.º 112000 do INFARMED nunca poderia arrogar-se o poder de, com eficácia externa, interpretar o artigo 72º da Lei n.º

3-B/2000, sob pena de assim se violar o disposto no número 6 do artigo 112º da CRP.

12. A “taxa sobre comercialização de produtos de saúde” consubstancia um imposto sobre o volume de negócios, nessa medida violando o disposto no artigo 33º da Directiva n.º 771388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio de 1977, na redacção que lhe foi dada pela Directiva n.º 911680/CEE, do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991.

13. A expressão “tendo por referência o preço de venda ao consumidor final” não surge de forma subordinada, como mero limite, no texto do n.º 3 do artigo 72º da Lei n.º 3-B/2000, mas antes como a própria definição da base de incidência objectiva do imposto, já que o que se afirma é que esta última corresponde à aplicação da taxa estabelecida sobre o volume de vendas dos sujeitos passivos, calculado por referência, não ao preço por estes praticado, mas antes ao preço de venda ao consumidor.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Ex.º Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, perante a jurisprudência uniforme do S.T.A., que cita: “Justificando-se a sua confirmação pela excelência da argumentação e pela necessidade de observância do princípio da interpretação e aplicação uniforme do direito em casos que mereçam tratamento análogo.”

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

Em sede factual vem apurado que:

1 - A impugnante liquidou e fez entrega de 514.060\$00, por depósito a favor do INFARMED, dentro da data limite de pagamento de 2010812000, a título de “taxa sobre a comercialização dos produtos de saúde” prevista no art. 72º da lei 3-1312000, de 04104 (OE 2000), com referência ao mês de Maio de 2000 (cfr. docs. juntos com a p. i.).

2 - A dita taxa, a que estão sujeitos os produtores e importadores, ou seus representantes, de produtos farmacêuticos homeopáticos, dispositivos médicos não activos e dispositivos médicos para diagnóstico in vitro (0,4%), cosméticos e produtos de higiene corporal (0,2%), é destinada ao sistema de garantia da qualidade e segurança de utilização daqueles produtos, à realização de estudos de impacte social e acções de formação para os agentes de saúde e consumidores, a realizar pelo INFARMED — art.º72º da lei 3-812000, de 04/04 (OE 2000).

3 - O INFARMED emitiu a Circular n.º 1/2000, de 10/5/2000, com o seguinte teor (cfr. doc. junto com a p. i):

«Assunto. - Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde.

Com o objectivo de melhor apoiar o preenchimento dos formulários oportunamente dirigidos a V. Ex.ª, facultamos os seguintes esclarecimentos adicionais sobre o assunto epígrafado:

1. A taxa sobre a comercialização de produtos de saúde é devida pela entidade responsável pela colocação dos produtos no mercado nacional, que só em casos excepcionais será a entidade que vende ao consumidor/utilizador final.

2. A taxa é, pois, devida uma única vez, no circuito de comercialização do mesmo produto.

3. A taxa incide sobre vendas efectuadas a partir de 1 de Janeiro de 2000.

4. Os produtos abrangidos pela taxa encontram-se previstos nos seguintes diplomas:

Cosméticos e produtos de higiene corporal: Dec-Lei n.º 296/98, artigo 2º, de 25/09;

Dispositivos Médicos Não Activos: Dec-Lei n.º 273195, de 23/10;

Dispositivos Médicos para Diagnóstico *in vitro*: Dec-Lei n.º 306197, artigo 2º, de 11/11;

Produtos Farmacêuticos Homeopáticos: Dec-Lei n.º 94195, artigo 4º, de 9/05.

5. A taxa não incide sobre produtos exportados.

4 — O mesmo Instituto comunicou por diversas vezes qual o modelo de Declaração de Vendas e Guia de Depósitos (cfr. docs. de fls. 23 e segs. e docs. junto com a p. i).

5 — E expressou o entendimento de que os responsáveis económicos sujeitos ao pagamento da denominada taxa ficavam obrigados a liquidar com base no respectivo volume de vendas, apenas em casos excepcionais se atendendo ao preço de vendado consumidor final (cfr. docs. de fls. 23 e segs.).

6 A liquidação assim feita obedeceu à Circular n.º 1/2000, de 10/5, emitida pelo INFARMED, e seu modelo de “Declaração de Vendas”, e com base no respectivo volume de vendas (cfr. docs. juntos com a p. i).

Vejam, pois:

O conceito de taxa tem sido alvo de larga explanação doutrinal e jurisprudencial, podendo hoje terem-se por definidos, com suficiente base dogmática, os seus elementos essenciais.

Assim, Teixeira Ribeiro, define-a “como a quantia coactivamente paga pela utilização individualizada de bens semi-públicos, ou como o preço autoritariamente fixado por tal utilização” - cfr. *RLJ* 117-294.

E o parecer da P. G. Rep. de 15/Dez/911 in *D.Rep.*, II de 04-06-93, reproduzindo o parecer n.º 64180, tal como o Ac. deste Tribunal, de 10/Fev/83 in *Acad. Dout.* 257-579, sustentam ser a taxa “o preço autoritariamente estabelecido, pago pela utilização individual de bens semi-públicos, tendo a sua contrapartida uma actividade do Estado ou de outro ente público, especialmente dirigida ao obrigado ao pagamento”.

Para Alberto Xavier, *Manual de Direito Fiscal*, pág. 42143, as taxas individualizam-se “no terreno mais vasto dos tributos, por revestirem carácter sinalagmático, não unilateral, o qual, por seu turno, deriva funcionalmente da natureza do acto constitutivo das obrigações em que se traduzem e que consiste ou na prestação de uma actividade pública ou na utilização de bens do domínio público, ou na remoção de um limite jurídico à actividade dos particulares”.

Para Sousa Franco, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, págs. 491 e segs., “a taxa é uma prestação tributária (ou tributo) que pressupõe ou dá origem a uma contra-prestação específica, resultante de uma relação concreta (que pode ser ou não de benefício) entre um contribuinte e um bem ou serviço público, isto é, trata-se de

uma receita pública ligada a relações: normalmente de utilidade, entre quem é obrigado a pagá-la e um serviço ou bem público”.

Assim, temos como elementos essenciais do conceito de taxa: ‘prestação’ pecuniária imposta coactiva ou autoritariamente; pelo Estado ou outro ente público; sem carácter sancionatório; utilização individualizada pelo contribuinte, solicitada ou não; de bens públicos ou semi-públicos; com contrapartida numa actividade do credor especialmente dirigida ao mesmo contribuinte.

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

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

Ora, nos termos do preambulo do Dec-Lei 455/99, de 18Nov, que regula a orgânica e funcionamento do Infarmed, a criação do instituto procurou responder às necessidades “de assegurar um elevado nível de protecção da saúde pública em matéria de medicamentos e produtos de saúde e de desenvolver a informação ao público” bem como “reforçar as regras e o controlo dos produtos sanitários que passarão a Designar-se por produtos de saúde, em termos de protecção de saúde pública”.

Pelo que o seu art. 6º lhe atribuiu, como refere a impugnante, “a prossecução de atribuições nos domínios de avaliação, autorização, disciplina, inspecção e controlo da produção, distribuição, comercialização e utilização de medicamentos de uso humano e veterinários, incluindo os medicamentos à base de plantas e homeopáticos, e de produtos de saúde, nos termos da respectiva legislação específica, incumbindo-lhe especialmente, entre outras actividades — seu n.º 3:

al. a) contribuir para a formulação da política geral de saúde, designadamente na definição e execução de políticas de produtos de saúde.

(...).

al. c) garantir a qualidade dos produtos de saúde.

(...).

al. e) assegurar o acesso dos profissionais de saúde e dos consumidores às informações necessárias à utilização racional dos produtos de saúde.

al. f) assegurar sistemas de vigilância dos produtos de saúde.

Por sua vez, o n.º 1 do art. 72º da Lei n.º 3-B/2000 que criou a taxa em causa, refere destinar-se a mesma “ao sistema de garantia da qualidade e segurança de utilização daqueles produtos, à realização de estudos de impacto social e acções de formação para os agentes de saúde e consumidor, a realizar pelo INFARMED”.

Trata-se, assim, fundamentalmente, de concretizar a protecção da saúde pública, defendendo-a e promovendo-a, nos termos constitucionais — art. 64º —, o que passa nomeadamente por assegurar a

garantia de que os produtos de saúde se encontram conformes às exigências legais.

Assim, os seus beneficiários directos não são os respectivos importadores ou produtores mas os cidadãos utentes ou consumidores ou, reproduzindo os dizeres da impugnante, ora recorrida, “a comunidade” — beneficiária directa do sistema.

Pelo que não pode afirmar-se a existência de uma vantagem específica para o devedor individualmente considerado, surgida da corresponsante actividade pública e, assim, da contraprestação de um serviço prestado com vantagens imediatas para os a ela sujeitos.

Pelo contrário, está-se perante uma forma de financiar uma actividade do Estado vocacionada para a satisfação de necessidades públicas em geral: garantia da qualidade e segurança de utilização dos respectivos produtos e realização dos ditos estudos e acções de formação.

Não se verificando, pois, no caso os referidos elementos definidores da taxa, nomeadamente, a predita relação bilateral ou sinalagmática, a corresponsividade entre as duas prestações: a paga pelo utente do serviço público e a prestada pelo INFARMED.

Por outro lado, não pode ver-se, no tributo em causa, uma qualquer remoção, por parte do Instituto, de um obstáculo jurídico à actividade da Johnson — cfr. art. 44º, n.º 2, da LGT.

Tal modalidade é própria das chamadas autorizações e licenças, o que não é patentemente o caso — cfr. Casalta Nabais, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, pág. 260:

“No concernente às taxas devidas por licenças . . . apenas estamos perante taxas quando o limite ou obstáculo levantado à actividade dos particulares, por cujo acto administrativo, de remoção se cobra a respectiva taxa, constitua um limite ou obstáculo substantivo, atinente sobretudo à concretização e realização prática da liberdade individual e à sua articulação com os interesses públicos de ordem geral” — pág. 262/3.

Ora o tributo em causa é de pagamento mensal, não antecedendo sequer o exercício da actividade.

Nada tendo, assim, a ver com qualquer autorização para a impugnante exercer a sua actividade.

Pelo que a imposição em causa é de qualificar como um imposto ou, ao menos, como um tributo que, dada a sua natureza, há-de ter um tratamento constitucional semelhante.

Cfr., aliás, em situação algo idêntica e, por todos, os Acds. TC de 16Fev00 in *Acórdão do Tribunal Constitucional*, vol. 46º, págs. 21 e segs. e do STA, de 24/11/99, Rec. 18.911, 28/04/99, Rec. 18.911, 28/4/99, Rec. 21.843, e 24/3/99, Rec. 21.649.

Está, assim, sujeita ao disposto no art. 103º, n.º 2, da Constituição, devendo a lei delimitar, nomeadamente, a respectiva incidência, em termos da sua determinabilidade, assegurando aos interessados um suficiente grau de densificação — cfr., Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 2.ª edição, pág. 142.

Ora, o n.º 3 do referido art. 72º dispõe que “a taxa incide sobre o volume de vendas de cada produto, tendo por referência o respectivo preço de venda ao consumidor final . . . e sendo o seu valor pago mensalmente com base nas declarações de vendas mensais, nos termos e com os elementos a definir pelo mesmo Instituto”.

Assim, a incidência real concretiza-se “no volume de vendas” de cada produto e o seu valor é pago mensalmente com base nas respectivas, “vendas mensais”.

Certo que deve ter por referência, “o preço de venda ao consumidor final”; mas tal aparece apenas de modo subordinado, de um mero “valor de referência limite”.

Se se quisesse erigir como factor de incidência real o preço de venda ao consumidor final, a lei não se teria referido ao volume de vendas e às respectivas declarações de venda.

Pelo que a dita circular e o impresso “declaração de vendas” surgem como mero regulamento executivo e instrumental.

A parte final do dito inciso normativo refere-se apenas ao pagamento do tributo, cujos termos e elementos serão definidos pelo Instituto, a entidade credora: nenhum elemento de incidência resta, pois, para o Regulamento.

Quanto à violação do direito comunitário: art. 33º da Directiva n.º 77/388/CEE, do Conselho, de 17Mai77, na redacção da Directiva n.º 911680/CEE, do Conselho, de 16Dez91.

Tal directiva impede a manutenção ou a introdução, por um estado membro, de encargos com as características de impostos sobre o volume de negócios.

Dispõe aquele normativo:

«Salvo o disposto noutras normas comunitárias, designadamente nas disposições comunitárias em vigor relativas ao regime geral da detenção, circulação e controlo dos produtos sujeitos a impostos especiais sobre o consumo, as disposições da presente directiva não impedem que um estado membro mantenha ou introduza impostos sobre os contratos de seguros, sobre jogos ou apostas, sobre consumos especiais, direitos de registo e, em geral, todos os impostos, direitos e taxas que não tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios, desde que esses impostos, direitos e taxas não dêem origem, nas trocas comerciais entre Estados membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira.»

O ponto foi já objecto de jurisprudência vária do TJCE, esclarecendo que tal disposição proíbe os Estados-Membros de instituírem ou de manterem impostos, direitos e taxas que tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios, pelo facto de onerarem a circulação de bens e dos serviços de modo comparável ao do IVA, comprometendo o funcionamento do sistema comum deste último, o que acontece quando tais tributos apresentarem as características essenciais do IVA: aplicação genérica às transacções que tenham por objecto bens ou serviços; proporcionalidade em relação ao preço dos mesmos; cobrança em cada fase do respectivo processo de produção e distribuição; aplicação ao seu valor acrescentado, “sendo um imposto devido por ocasião de uma transacção calculado após dedução do imposto pago no momento da transacção anterior”.

Cfr., por todos, os Acd’s. de 17/Set/97, Proc. C-28/96 — Fricarnes, SA, e Proc. C. 347195 — UCAL; de 26/6/97, Careda, S.A, in *Colectânea de Jurisprudência*, I, pág. 3734 e de 13/03/97 — Solisnor, SA, in cit., I, pág. 5053.

Ora, a imposição em causa não possui nenhuma das referidas características: não se aplica de maneira geral, mas apenas a certos produtos (de saúde); não é proporcional ao respectivo preço; não é cobrada em cada fase do processo de produção e distribuição, mas apenas sobre o volume de vendas dos produtores e importadores; finalmente, não é aplicável ao valor acrescentado dos produtos.

Assim, nos termos da mesma jurisprudência, é permitido aos Estados-Membros cumular o IVA com impostos, direitos ou taxas di-

ferentes dos impostos sobre o volume de negócios — cf. o Ac 13/07/89, Procs. 93 e 94188 in *Colecção* pág. 2671 — WisselinK — e de 817186 Proc. 73185 in *Colecção* pág. 2219 - Kerrutt — e de 27/11/95 Proc. 295/94 in *Colecção* págs. 3759 - Rousseau Wilmot.

Pelo que se não mostra violado o dito art. 33º.

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

Custas pela recorrente, com procuradoria de 60 %.

Lisboa, 21 de Janeiro de 2004. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Baeta Oueiroz*.

Acórdão de 17 de Março de 2004.

Assunto:

Taxas sobre comercialização de produtos de saúde. Constituição. Direito comunitário.

Doutrina que dimana da decisão:

Os tributos previstos no artigo 72º da Lei n.º 3-B/2000, de 04.IV, são de qualificar como impostos, sendo que tal preceito não afronta o artigo 103º, n.º 2, da Constituição e as mesmas imposições não são proibidas pelo artigo 33º da 6ª Directiva n.º 77/388/CEE, do Conselho, de 17.V.77, na redacção da Directiva n.º 91/680/CEE, do Conselho, de 16.XII.91.

Recurso n.º 1986/03-30; Recorrente: Johnson & Johnson, Lda; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

No presente recurso jurisdicional, interposto por Johnson & Johnson, Lda, com sede na Estrada Consiglieri Pedrosa, 69-A, Queluz de Baixo — Barcarena, da sentença do 5º Juízo do TT de 1ª Instância de Lisboa de fls. 552-564, que julgou improcedente esta impugnação judicial, por si deduzida contra acto de autoliquidação da taxa incidente sobre a comercialização de produtos de saúde instituída pelo artigo 72º da Lei n.º 3-B/2000, de 04.IV, relativo ao mês de Dezembro de 2000, no valor de 9 081 950\$00, decide-se, pelos fundamentos constantes do acórdão deste STA de 21 de Janeiro último, tirado no recurso n.º 1638/03-30 (que traduz jurisprudência reiterada e uniforme cfr., inter alia, acs. de 04.VI p.p. — rec. 61/03-30 e de 09.VII p.p. — rec. 493/03-30; ainda, os de 15, 22 e 29 de Novembro p.p. — recs. 1063/03-30, 438/03-30, 1060/03-30 e 1061/03-30, respectivamente; — e do qual se anexa fotocópia) ⁽¹⁾, tendo sobremaneira

⁽¹⁾ Acórdão publicado neste *Apêndice*, na respectiva data. (Têm junto o Processo n.º 1638/03, de 21 de Janeiro de 2004).

em mente o estatuído no n.º 3 do artigo 8º do Código Civil, ademais havendo neste e em tais processos identidade de partes e sendo coincidente, genericamente, o alegado respectivo, negar provimento ao recurso, confirmando-se a sentença recorrida — artigo 705º do CPC, a fortiori.

Custas pela impugnante, com procuradoria de 60 %.

Lisboa, 17 de Março de 2004. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Fonseca Limão* — *Baeta de Queiroz*.

Recurso n.º 1638/03-30, de 21 de Janeiro de 2004

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

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por Johnson & Johnson, Lda, da sentença do Tribunal Tributário de primeira instância de Lisboa, proferida em 11-06-03, que julgou improcedente a impugnação judicial pela mesma deduzida contra o acto de auto-liquidação da taxa incidente sobre a comercialização de produtos de saúde, relativa a Maio de 2000, no montante de 514.060\$00.

Fundamentou-se a decisão em que, estando embora em causa um imposto, não se verifica a respectiva indeterminabilidade nem a consequente violação dos princípios da legalidade e da tipicidade que enformam o sistema fiscal, nem o de reserva de lei formal, já que o artigo 72º, n.º 3, da Lei n.º 3-B/2000, de 04 de Abril deve ser interpretado correctivamente, compreendendo-se a expressão «tendo por referência o respectivo preço de venda ao consumidor final», «pelo decalque de redacção da taxa sobre a comercialização de medicamentos», sendo, pois, irrelevante a dissonância já, aliás, significativa e posteriormente corrigida», «quer nas seguintes previsões de autorização dos sucessivos Orçamentos de Estado, quer quando finalmente foi emitido o D.L. n.º 312/2002, de 20 de Dezembro», ainda que se não possa ver aí qualquer fenómeno de interpretação autêntica; finalmente, também não há violação do direito comunitário - Directiva n.º 77/988/CEE, do Conselho, de 17-05-77, na redacção que lhe foi dada pela Directiva n.º 91/680/CEE, do Conselho, de 16-12-91 - de acordo com a jurisprudência do TJCE, que cita, pois que não existe qualquer discriminação de nacionalidade dos sujeitos nas trocas internas ou intra - comunitárias, nem qualquer distinção de encargo que onera, de igual modo, os respectivos produtos.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

1. A denominada «taxa sobre comercialização de produtos de saúde» corresponde a um verdadeiro imposto, devendo como tal respeitar as exigências do princípio da legalidade em matéria de impostos, decorrentes do artigo 103º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa, designadamente, a respectiva criação, taxa e incidência deverão constar de lei formal.

2. O artigo 72º da Lei n.º 3-B/2000, de 4 de Abril, que criou a «taxa sobre comercialização de produtos de saúde», é materialmente inconstitucional, uma vez que não define a base de incidência objectiva do imposto criado.

3. O conceito geral de preço de venda ao consumidor final dos produtos de saúde, no qual se baseia a incidência objectiva do imposto em causa, não é passível de ser concretizado pelos respectivos sujeitos

passivos, no momento de efectuar a autoliquidação do imposto, o que torna a sua base de incidência objectiva indeterminável.

4. Não existe qualquer elemento interpretativo relativo ao artigo 72.º da Lei n.º 3-B/2000 que permita sustentar a necessidade de uma interpretação correctiva do mesmo, no sentido de considerar que a sua base de incidência objectiva diria respeito às quantidades de produtos de saúde vendidas, ao preço de venda praticado pelos respectivos sujeitos passivos, e não ao preço de venda praticado perante o consumidor final, como expressamente resulta daquele preceito.

5. A redacção do n.º 3 do artigo 72.º da Lei n.º 3-B/2000, assentou no facto de o legislador, confessadamente inspirado na taxa de comercialização de medicamentos, ter «importado» o esquema de funcionamento desta última, sem se aperceber que, ao fazê-lo, estava a criar um imposto cuja base de incidência não é determinável pelos respectivos sujeitos passivos, dado não existir, no que respeita aos produtos de saúde, um regime de preços fixos que permita saber, a priori, o preço de venda ao consumidor final.

6. A incidência da «taxa sobre comercialização de produtos de saúde» foi propositadamente definida pelo legislador com base no preço de venda ao consumidor final, não tendo existido aqui qualquer lapso deste último.

7. O n.º 2 do artigo 9.º do Código Civil não permite que seja considerado pelo intérprete «o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso».

8. A mera referência ao preço de venda praticado pelos sujeitos passivos do tributo em causa efectuada na «Nota Justificativa» da criação deste último não pode fundar uma interpretação correctiva do artigo 72.º da Lei n.º 3-B/2000, já que não existe qualquer suporte, ainda que mínimo, no texto legal.

9. A Circular n.º 1/2000 do INFARMED, bem como o modelo de «Declaração de Vendas» estabelecido por despacho do Conselho de Administração deste Instituto, são inconstitucionais, por violação directa da reserva de lei formal prevista no artigo 103.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa.

10. O acto de autoliquidação da «taxa sobre comercialização de produtos de saúde» praticado pela Johnson é também inconstitucional, uma vez que se funda numa base de incidência inconstitucionalmente criada pelo INFARMED.

11. A Circular n.º 1/2000 do INFARMED nunca poderia arrogar-se o poder de, com eficácia externa, interpretar o artigo 72.º da Lei n.º 3-B/2000, sob pena de assim se violar o disposto no n.º 6 do artigo 112.º da CRP.

12. A «taxa sobre comercialização de produtos de saúde» consubstancia um imposto sobre o volume de negócios, nessa medida violando o disposto no artigo 33.º da Directiva n.º 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio de 1977, na redacção que lhe foi dada pela Directiva n.º 91/680/CEE, do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991.

13. A expressão «tendo por referência o preço de venda ao consumidor final» não surge de forma subordinada, como mero limite, no texto do n.º 3 do artigo 72.º da Lei n.º 3-B/2000, mas antes como a própria definição da base de incidência objectiva do imposto, já que o que se afirma é que esta última corresponde à aplicação da taxa estabelecida sobre o volume de vendas dos sujeitos passivos,

calculado por referência, não ao preço por estes praticado, mas antes ao preço de venda ao consumidor.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Ex.º Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, perante a jurisprudência uniforme do S.T.A., que cita: «Justificando-se a sua confirmação pela excelência da argumentação e pela necessidade de observância do princípio da interpretação e aplicação uniforme do direito em casos que mereçam tratamento análogo.»

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

Em sede factual vem apurado que:

1 - A impugnante liquidou e fez entrega de 514.060\$00, por depósito a favor do INFARMED, dentro da data limite de pagamento de 20/08/2000, a título de «taxa sobre a comercialização dos produtos de saúde» prevista no artigo 72.º da Lei 3-B/2000, de 04/04 (OE 2000), com referência ao mês de Maio de 2000 (cfr. docs. juntos com a p. i.).

2 - A dita taxa, a que estão sujeitos os produtores e importadores, ou seus representantes, de produtos farmacêuticos homeopáticos, dispositivos médicos não activos e dispositivos médicos para diagnóstico *in vitro* (0,4%), cosméticos e produtos de higiene corporal (0,2%), é destinada ao sistema de garantia da qualidade e segurança de utilização daqueles produtos, à realização de estudos de impacto social e acções de formação para os agentes de saúde e consumidores, a realizar pelo INFARMED - artigo 72.º da Lei 3-B/2000, de 04/04 (OE 2000).

3 - O INFARMED emitiu a Circular n.º 1/2000, de 10/5, com o seguinte teor (cfr. doc. junto com a p. i):

«Assunto. - Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde
Com o objectivo de melhor apoiar o preenchimento dos formulários oportunamente dirigidos a V. Ex.ª, facultamos os seguintes esclarecimentos adicionais sobre o assunto epigrafado:

1. A taxa sobre a comercialização de produtos de saúde é devida pela entidade responsável pela colocação dos produtos no mercado nacional, que só em casos excepcionais será a entidade que vende ao consumidor/utilizador final.

2. A taxa é, pois, devida uma única vez, no circuito de comercialização do mesmo produto.

3. A taxa incide sobre vendas efectuadas a partir de 1 de Janeiro de 2000.

4. Os produtos abrangidos pela taxa encontram-se previstos nos seguintes diplomas:

Cosméticos e produtos de higiene corporal: Dec-Lei n.º 296/98, artigo 2.º, de 25/09;

Dispositivos Médicos Não Activos: Dec-Lei n.º 273/95, de 23/10;

Dispositivos Médicos para Diagnóstico *in vitro*: Dec-Lei n.º 306/97, artigo 2.º, de 11/11;

Produtos Farmacêuticos Homeopáticos: Dec-Lei n.º 94/95, artigo 4.º, de 9/05.

5. A taxa não incide sobre produtos exportados.

(...).»

4 - O mesmo Instituto comunicou por diversas vezes qual o modelo de Declaração de Vendas e Guia de Depósitos (cfr. docs. de fls. 23 e segs. e docs. junto com a p. i).

5 - E expressou o entendimento de que os responsáveis económicos sujeitos ao pagamento da denominada taxa ficavam obrigados a li-

quidar com base no respectivo volume de vendas, apenas em casos excepcionais se atendendo ao preço de venda do consumidor final (cfr. docs. de fls. 23 e segs.).

6 - A liquidação assim feita obedeceu à Circular n.º 1/2000, de 10/5, emitida pelo INFARMED, e seu modelo de «Declaração de Vendas», e com base no respectivo volume de vendas (cfr. docs. juntos com a p. i.).

Vejamos, pois:

O conceito de taxa tem sido alvo de larga explanação doutrinal e jurisprudencial, podendo hoje terem-se por definidos, com suficiente base dogmática, os seus elementos essenciais.

Assim, Teixeira Ribeiro, define-a «como a quantia coactivamente paga pela utilização individualizada de bens semipúblicos, ou como o preço autoritariamente fixado por tal utilização» - cfr. *RLJ* 117-294.

E o parecer da P. G. Rep. de 15/Dez/91 in *D. Rep.*, II de 04-06-93, reproduzindo o parecer n.º 64/80, tal como o Ac. deste Tribunal, de 10/Fev/83 in *Acad. Dout.* 257-579, sustentam ser a taxa «o preço autoritariamente estabelecido, pago pela utilização individual de bens semi-públicos, tendo a sua contrapartida uma actividade do Estado ou de outro ente público, especialmente dirigida ao obrigado ao pagamento».

Para Alberto Xavier, *Manual de Direito Fiscal*, pág. 42/43, as taxas individualizam-se «no terreno mais vasto dos tributos, por revestirem carácter sinalagmático, não unilateral, o qual, por seu turno, deriva funcionalmente da natureza do acto constitutivo das obrigações em que se traduzem e que consiste ou na prestação de uma actividade pública ou na utilização de bens do domínio público, ou na remoção de um limite jurídico à actividade dos particulares».

Para Sousa Franco, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, págs. 491 e segs., «a taxa é uma prestação tributária (ou tributo) que pressupõe ou dá origem a uma contra-prestação específica, resultante de uma relação concreta (que pode ser ou não de benefício) entre um contribuinte e um bem ou serviço público, isto é, trata-se de uma receita pública ligada a relações normalmente de utilidade, entre quem é obrigado a pagá-la e um serviço ou bem público».

Assim, temos como elementos essenciais do conceito de taxa: prestação pecuniária imposta coactiva ou autoritariamente; pelo Estado ou outro ente público; sem carácter sancionatório; utilização individualizada pelo contribuinte, solicitada ou não; de bens públicos ou semi-públicos; com contrapartida numa actividade do credor especialmente dirigida ao mesmo contribuinte.

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

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

Ora, nos termos do preâmbulo do Dec-Lei 455/99, de 18Nov, que regula a orgânica e funcionamento do Infarmed, a criação do instituto procurou responder às necessidades «de assegurar um elevado nível

de protecção da saúde pública em matéria de medicamentos e produtos de saúde e de desenvolver a informação ao público» bem como «reforçar as regras e o controlo dos produtos sanitários que passarão a designar-se por produtos de saúde, em termos de protecção de saúde pública».

Pelo que o seu artigo 6.º lhe atribuiu, como refere a impugnante, «a prossecução de atribuições nos domínios de avaliação, autorização, disciplina, inspecção e controlo da produção, distribuição, comercialização e utilização de medicamentos de uso humano e veterinários, incluindo os medicamentos à base de plantas e homeopáticos, e de produtos de saúde, nos termos da respectiva legislação específica, incumbindo-lhe especialmente, entre outras actividades - seu n.º 3:

al. a) contribuir para a formulação da política geral de saúde, designadamente na definição e execução de políticas de produtos de saúde.

(...).

al. c) garantir a qualidade dos produtos de saúde.

(...).

al. e) assegurar o acesso dos profissionais de saúde e dos consumidores às informações necessárias à utilização racional dos produtos de saúde.

al. f) assegurar sistemas de vigilância dos produtos de saúde.

Por sua vez, o n.º 1 do artigo 72.º da Lei 3-B/2000 que criou a taxa em causa, refere destinar-se a mesma «ao sistema de garantia da qualidade e segurança de utilização daqueles produtos, à realização de estudos de impacte social e acções de formação para os agentes de saúde e consumidor, a realizar pelo Infarmed».

Trata-se, assim, fundamentalmente, de concretizar a protecção da saúde pública, defendendo-a e promovendo-a, nos termos constitucionais - art. 64.º -, o que passa nomeadamente por assegurar a garantia de que os produtos de saúde se encontram conformes às exigências legais.

Assim, os seus beneficiários directos não são os respectivos importadores ou produtores mas os cidadãos utentes ou consumidores ou, reproduzindo os dizeres da impugnante, ora recorrida, «a comunidade» - beneficiária directa do sistema.

Pelo que não pode afirmar-se a existência de uma vantagem específica para o devedor individualmente considerado, surgida da correspectiva actividade pública e, assim, da contraprestação de um serviço prestado com vantagens imediatas para os a ela sujeitos.

Pelo contrário, está-se perante uma forma de financiar uma actividade do Estado vocacionada para a satisfação de necessidades públicas em geral: garantia da qualidade e segurança de utilização dos respectivos produtos e realização dos ditos estudos e acções de formação.

Não se verificando, pois, no caso os referidos elementos definidores da taxa, nomeadamente a predita relação bilateral ou sinalagmática, a correspectividade entre as duas prestações: a paga pelo utente do serviço público e a prestada pelo Infarmed.

Por outro lado, não pode ver-se, no tributo em causa, uma qualquer remoção, por parte do Instituto, de um obstáculo jurídico à actividade da Johnson - cfr. artigo 44.º, n.º 2, da LGT.

Tal modalidade é própria das chamadas autorizações e licenças, o que não é patentemente o caso - cfr. Casalta Nabais, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, pág. 260:

”No concernente às taxas devidas por licenças ... apenas estamos perante taxas quando o limite ou obstáculo levantado à actividade

dos particulares, por cujo acto administrativo de remoção se cobra a respectiva taxa, constitua um limite ou obstáculo substantivo, atinente sobretudo à concretização e realização prática da liberdade individual e à sua articulação com os interesses públicos de ordem geral» - pág. 262/3.

Ora o tributo em causa é de pagamento mensal, não antecedendo sequer o exercício da actividade.

Nada tendo, assim, a ver com qualquer autorização para a impugnante exercer a sua actividade.

Pelo que a imposição em causa é de qualificar como um imposto ou, ao menos, como um, tributo que, dada a sua natureza, há-de ter um tratamento constitucional semelhante.

Cfr., aliás, em situação algo idêntica e, por todos, os Acds. TC de 16Fev00 in *Acórdão do Tribunal Constitucional* vol. 46.º, págs. 21 e segs. e do STA de 24/11/99, Rec. 18.911, 28/04/99 Rec. 18.911, 28/4/99, Rec. 21.843 e 24/3/99 Rec. 21.649.

Está, assim, sujeita ao disposto no artigo 103.º, n.º 2, da Constituição, devendo a lei delimitar, nomeadamente, a respectiva incidência, em termos da sua determinabilidade, assegurando aos interessados um suficiente grau de densificação - cfr., Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 2.ª edição, pág. 142.

Ora, o n.º 3 do referido artigo 72.º dispõe que «a taxa incide sobre o volume de vendas de cada produto, tendo por referência o respectivo preço de venda ao consumidor final ...e sendo o seu valor pago mensalmente com base nas declarações de vendas mensais, nos termos e com os elementos a definir pelo mesmo Instituto».

Assim, a incidência real concretiza-se «no volume de vendas» de cada produto e o seu valor é pago mensalmente com base nas respectivas, «vendas mensais».

Certo que deve ter por referência, «o preço de venda ao consumidor final», mas tal aparece apenas de modo subordinado, de um mero «valor de referência limite».

Se se quisesse erigir como factor de incidência real o preço de venda ao consumidor final, a lei não se teria referido ao volume de vendas e às respectivas declarações de venda.

Pelo que a dita circular e o impresso «declaração de vendas» surgem como mero regulamento executivo e instrumental.

A parte final do dito inciso normativo refere-se apenas ao pagamento do tributo, cujos termos e elementos serão definidos pelo Instituto, a entidade credora: nenhum elemento de incidência resta, pois, para o Regulamento.

Quanto à violação do direito comunitário: artigo 33.º da Directiva n.º 77/388/CEE, do Conselho, de 17Mai77, na redacção da Directiva n.º n.º 91/680/CEE, do Conselho, de 16Dez91- Tal directiva impede a manutenção ou a introdução, por um estado membro, de encargos com as características de impostos sobre o volume de negócios.

Dispõe aquele normativo:

«Salvo o disposto noutras normas comunitárias, designadamente nas disposições comunitárias em vigor relativas ao regime geral da detenção, circulação e controlo dos produtos sujeitos a impostos especiais sobre o consumo, as disposições da presente directiva não impedem que um estado membro mantenha ou introduza impostos sobre os contratos de seguros, sobre jogos ou apostas, sobre consumos especiais, direitos de registo e, em geral, todos os impostos, direitos e taxas que não tenham a natureza de impostos sobre o volume de

negócios, desde que esses impostos, direitos e taxas não dêem origem, nas trocas comerciais entre Estados membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira.»

O ponto foi já objecto de jurisprudência vária do TJCE, esclarecendo que tal disposição proíbe os Estados membros de instituírem ou de manterem impostos, direitos e taxas que tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios, pelo facto de onerarem a circulação de bens e dos serviços de modo comparável ao do IVA, comprometendo o funcionamento do sistema comum deste último, o que acontece quando tais tributos apresentarem as características essenciais do IVA: aplicação genérica às transacções que tenham por objecto bens ou serviços; proporcionalidade em relação ao preço dos mesmos; cobrança em cada fase do respectivo processo de produção e distribuição; aplicação ao seu valor acrescentado, «sendo um imposto devido por ocasião de uma transacção calculado após dedução do imposto pago no momento da transacção anterior».

Cfr., por todos, os Acd's. de 17/Set/97, Proc. C-28/96 - Fricarnes, SA, e Proc. C. 347/95 - UCAL; de 26/6/97, Careda, S.A, in *Colecção de Jurisprudência*, I, pág. 3734 e de 13/03/97 - Solisnor, SA, in cit., I, pág. 5053.

Ora, a imposição em causa não possui nenhuma das referidas características: não se aplica de maneira geral, mas apenas a certos produtos (de saúde); não é proporcional ao respectivo preço; não é cobrada em cada fase do processo de produção e distribuição, mas apenas sobre o volume de vendas dos produtores e importadores; finalmente, não é aplicável ao valor acrescentado dos produtos.

Assim, nos termos da mesma jurisprudência, é permitido aos Estados-Membros cumular o IVA com impostos, direitos ou taxas diferentes dos impostos sobre o volume de negócios - cf. o Ac 13/07/89, Procs. 93 e 94/88 in *Colecção* pág. 2671 - WisselinK - e de 8/7/86 Proc. 73/85 in *Colecção* pág. 2219 Kerrutt - e de 27/11/95, Proc.º 295/94 in *Colecção* págs. 3759, Rousseau Wilmot.

Pelo que se não mostra violado o dito artigo 33.º

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

Custas pela recorrente, com procuradoria de 60%.

Lisboa, 21 de Janeiro de 2004. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 17 de Março de 2004.

Assunto:

Taxas sobre comercialização de produtos de saúde exigidas pelo INFARMED. Conformidade à Constituição da República Portuguesa e ao Direito Comunitário.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — As taxas sobre comercialização de produtos de saúde cobradas pelo INFARMED, referidas no artigo 72º da

Lei 3-B/2000, não são taxas mas verdadeiros impostos, dado o seu carácter de prestações pecuniárias coactivas, sem carácter de sanção, destinadas à realização de fins públicos.

II — *Tais impostos não violam o artigo 33º da 6ª Directiva nem a Constituição da República Portuguesa.*

Recurso n.º 1989/03-30. Recorrente: Johnson & Johnson, L.ª; Recorrida: Fazenda Publica; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Vítor Meira.

“Johnson & Johnson, Limitada” impugnou no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa o acto de auto de autoliquidação da taxa incidente sobre a comercialização de produtos de saúde relativa ao mês de Janeiro de 2002, no montante de € 26 179,20.

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

Não se conformando com o decidido recorreu a impugnante para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a sua revogação, formulando as seguintes conclusões:

1. A denominada “taxa sobre comercialização de produtos de saúde” corresponde a um verdadeiro imposto, devendo como tal respeitar as exigências do princípio da legalidade em matéria de impostos, decorrentes do artigo 103º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa, designadamente, a respectiva criação, taxa e incidência deverão constar de lei formal.

2. O n.º 3 do artigo 72º da Lei n.º 3-B/2000, de 4 de Abril, que criou a “taxa sobre comercialização de produtos de saúde”, é materialmente inconstitucional, uma vez que não define a base de incidência objectiva do imposto criado.

3. O conceito geral de preço de venda ao consumidor final dos produtos de saúde, no qual se baseia a incidência objectiva do imposto em causa, não é passível de ser concretizado pelos respectivos sujeitos passivos, no momento de efectuar a autoliquidação do imposto, o que torna a sua base de incidência objectiva indeterminável.

4. A redacção do n.º 3 do artigo 72º da Lei n.º 3-B/2000 assentou no facto de o legislador, inspirado na taxa de comercialização de medicamentos, ter “importado” o esquema de funcionamento desta última, sem se aperceber que, ao fazê-lo, estava a criar um imposto cuja base de incidência não é determinável pelos respectivos sujeitos passivos, dado não existir, no que respeita aos produtos de saúde, um regime de preços fixos que permita saber, *a priori*, o preço de venda ao consumidor final.

5. A expressão “*tendo por referência o preço de venda ao consumidor final*” não surge de forma subordinada, como mero limite, no texto do n.º 3 do artigo 72º da Lei n.º 3-B/2000, mas antes como a própria definição da base de incidência objectiva do imposto, já que o que se afirma é que esta última corresponde à aplicação da taxa estabelecida sobre o volume de vendas dos sujeitos passivos, calculado por referência, não ao preço por estes praticado, mas antes ao preço de venda ao consumidor final.

6. A Circular n.º 1/2000 do INFARMED, bem como o modelo de “Declaração de Vendas” estabelecido por despacho do Conselho de Administração deste Instituto, são inconstitucionais, por violação directa da reserva de lei formal prevista no artigo 103º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa.

7. O acto de autoliquidação da “taxa sobre comercialização de produtos de saúde” praticado pela Johnson é também inconstitucional, uma vez que se funda numa base de incidência inconstitucionalmente criada pelo INFARMED.

8. A “taxa sobre comercialização de produtos de saúde” consubstancia um imposto sobre o volume de negócios, nessa medida violando o disposto no artigo 33º da Directiva n.º 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio de 1977, na redacção que lhe foi dada pela Directiva n.º 91/680/CEE, do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991.

Contra-alegou o recorrido no sentido da confirmação da sentença, formulando as seguintes conclusões:

1ª — O tributo em questão configura um imposto, sendo que os seus elementos essenciais resultam com suficiente e adequado grau de concreção (sendo, nessa precisa medida, determinados ou, ao menos, determináveis), ou seja, com a densidade ou espessura normativas bastantes, directa e imediatamente da lei;

2ª — O mesmo não enferma de qualquer inconstitucionalidade, por-que criado pelo órgão originariamente competente;

3ª — A circular normativa e o modelo de declaração de vendas elaborados pelo INFARMED dão corpo a uma regulamentação de feição estritamente executiva, não se afastando, em nenhum ponto e qualquer detalhe, da moldura legal, correspondendo, assim, a uma sua concretização absolutamente *secundum legem*;

4ª — O INFARMED não interferiu por qualquer forma no campo de incidência da taxa, que foi exclusivamente definida por lei;

5ª — O campo de incidência da taxa é apenas e só o volume de vendas dos produtos por ela abrangidos, por parte dos obrigados ao seu pagamento, para os quais o preço de venda ao público é o preço a que os mesmos vendem os seus produtos àquele que lhes adquire, seja ele armazenista, distribuidor grossista ou consumidor final;

6ª — É que, ao contrário do que a Impugnante, ora Recorrente, erradamente entende, se os sujeitos passivos da taxa fossem taxados sempre pelo valor de venda do produto ao consumidor final, estar-se-ia perante uma solução contrária a todo e qualquer dos mais elementares princípios constitucionais e legais de justiça tributária que o INFARMED igualmente tem de observar, visto que numa tal situação, como os produtos em causa não têm preço fixado por lei, podendo cada agente económico praticar um preço diferente, os sujeitos passivos poderiam ser colocados na situação de pagar uma taxa cujo valor poderia ser bastante superior ao próprio benefício económico decorrente da colocação do produto no mercado, o que contraria tudo o que são princípios de justiça fiscal;

7ª — Ao criar por lei da Assembleia da República a presente taxa, o Estado português não violou, de forma alguma, qualquer das suas obrigações, enquanto Estado membro da Comunidade Europeia, isto é, não criou qualquer disposição interna que contrariasse o disposto na legislação legitimamente emanada dos órgãos comunitários competentes;

8ª — Acresce que a interpretação e aplicação efectuada pelo INFARMED no que respeita à liquidação da referida taxa está correcta e tem fundamento legal, expressamente reconhecido e reiterado pelo legislador no artigo 58º da Lei n.º 30-C/2000, de 29 de Dezembro, no artigo 55º da Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro, e nos artigos 1º, n.º 3, e 3º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 312/2002, de 20 de Dezembro, que constituem leis interpretativas do citado pelo artigo 72º

da Lei n.º 3-B/2000, de 4 de Abril, e por isso se integram na lei interpretada (artigo 13.º, n.º 1, do Código Civil);

9ª — A douda sentença recorrida não merece qualquer censura.

Pelo Ex.º Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do não provimento do recurso, devendo confirmar-se o julgado, em conformidade com a jurisprudência pacífica da Secção tirada em casos idênticos.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

A) Em 28 de Fevereiro de 2002 a impugnante efectuou a autoliquidação da taxa incidente sobre a comercialização de produtos de saúde, instituída pelo artigo 72.º da Lei 3-B/2000, de 4 de Abril, mantido pelo art. 58.º da Lei 30-C/2000, de 29/12, relativa ao mês de Janeiro de 2002, na importância de 26.179,20, declarando que realizou vendas de Produtos Cosméticos e de Higiene Corporal no valor total de 1 308 960,10 - cfr. fls. 18;

B) A impugnante depositou na C.G.D., na conta com o NIB n.º 0035 0082 0000605483081, a favor do Instituto Nacional da Farmácia e do Medicamento; com data valor de 28.02.02, a importância de € 26.179,20, relativa à autoliquidação referida em a) que antecede — cfr. fls. 19;

C) Em 10 de Maio de 2000, o INFARMED emitiu a Circular n.º 1/2000, sobre Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde, com o seguinte teor:

«Assunto. — Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde Com o objectivo de melhor apoiar o preenchimento dos formulários oportunamente dirigidos a V.Ex.ª, facultamos os seguintes esclarecimentos adicionais sobre o assunto epígrafado:

1. A taxa sobre a comercialização de produtos de saúde é devida pela entidade responsável pela colocação dos produtos no mercado nacional, que só em casos excepcionais será a entidade que vende ao consumidor/utilizador final.

2. A taxa é, pois, devida uma única vez, no circuito de comercialização do mesmo produto.

3. A taxa incide sobre vendas efectuadas a partir de 1 de Janeiro de 2000.

4. Os produtos abrangidos pela taxa encontram-se previstos nos seguintes diplomas:

- Cosméticos e produtos de higiene corporal: Dec-Lei n.º 296/98, artigo 2.º, de 25/09;

- Dispositivos Médicos Não Activos: Dec-Lei n.º 273/95, de 23/10;

- Dispositivos Médicos para Diagnóstico *in vitro*: Dec-Lei n.º 306/97, artigo 2.º, de 11/11;

- Produtos Farmacêuticos Homeopáticos: Dec-Lei n.º 94/95, artigo 4.º, de 9/05.

5. A taxa não incide sobre produtos exportados.

Na expectativa de lhe serem úteis os esclarecimentos patentes nesta Circular personalizada continuamos disponíveis para lhe fornecer outros eventuais esclarecimentos através dos seguintes contactos: telefone 217987100, do fax 217987316 ou do endereço de email: infarmed.público@infarmed.pt.

Com os melhores cumprimentos.

Lisboa, 2000/05/10.» — cfr. fls. 20;

D) A presente impugnação judicial foi apresentada em 29 de Maio de 2002. - cfr. fls. 2.

Assentes tais factos apreciamos o recurso.

As questões que nele se suscitam, idênticas às que foram suscitados noutros recursos sobre o mesmo tributo já decididos neste Supremo Tribunal Administrativo, são a inconstitucionalidade material do artigo 72.º da Lei 3-B/2000 que criou a "taxa de comercialização de produtos de saúde" por não definir a base de incidência do imposto criado, bem como da circular n.º 1/2000 e do acto de autoliquidação subsequentes e a violação da Directiva n.º 77/388/CEE por se tratar de imposto sobre o volume de negócios.

Sobre tais questões se pronunciaram já, no sentido da sua não verificação, nomeadamente, os acórdãos deste Supremo Tribunal Administrativo com os n.ºs 61/03, de 4/6/03, 439/03, de 9/7/03, 1063/03, de 15/10/03, 438/03, de 22/10/03, 1060/03 e 1061/03, de 29/10/03 e 1295/03, de 12/11/03.

Assim, pelos fundamentos constantes daquele primeiro acórdão, cuja fotocópia se anexa ⁽¹⁾, tendo em atenção o disposto no artigo 8.º n.º 3 do Código Civil, sendo idênticas as partes e o alegado, há que decidir de igual modo as mesmas questões, fazendo apelo ao artigo 705.º do Código de Processo Civil.

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

Custas pela recorrente, fixando em 60 % a procuradoria.

Lisboa, 17 de Março de 2004. — Vítor Meira (relator) — Baeta de Queiroz — Mendes Pimentel.

Recurso n.º 61/03-30, de 4 de Junho de 2003

Assunto:

INFARMED — Taxas sobre comercialização de produtos de Saúde. Art.º 72.º da Lei 3-B/2000 (Orçamento do Estado para 2000). — Natureza Jurídica. Impostos. Taxas Incidência. Princípio da determinabilidade. Impostos sobre o volume de negócios. Art.º 33.º da Directiva 77/388/CEE, do Conselho (6.ª Directiva) Reenvio prejudicial.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *As "taxas sobre comercialização de produtos de saúde" previstas no art.º 72.º da Lei 3-B/2000 (Orçamento do Estado para 2000) são verdadeiros impostos — que não taxas — pois que constituem prestações pecuniárias, sempre coactivas, sem carácter de sanção, exigidas por um ente público com vista à realização de fins públicos, inexistindo o vínculo sinalagmático característico daquelas.*
- 2 — *Incidindo sobre o volume de vendas de cada produto e sendo o seu valor pago mensalmente com base nas declarações de venda mensais, a referência, no n.º 3 do mesmo normativo, ao "respectivo preço de venda ao consumidor final" surge apenas de modo subordinado, não constituindo mais do que mero limite à tributação.*
- 3 — *Pelo que não há ofensa ao disposto no art.º 103.º, n.º 2, da Constituição, já que tal incidência aparece ali su-*

⁽¹⁾ Já se encontra publicado no respectivo *Apêndice do Diário da República*.

ficientemente densificada e concretizada, nos respectivos termos — princípio da determinabilidade.

- 4 — *Aquele inciso normativo não padece, pois, de inconstitucionalidade por ofensa ao mesmo preceito constitucional.*
- 5 — *As imposições em causa não são proibidas pelo artº 33º da 6ª Directiva n.º 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio de 1977, na redacção da Directiva nº 91/680/CEE, do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991, por não constituírem impostos sobre o volume de negócios, na acepção da mesma, já que não oneram a circulação dos bens e dos serviços de modo comparável ao do IVA.*
- 6 — *Não há lugar ao reenvio prejudicial a que se refere o artº 234º do Tratado de Roma, quando o TJCE tiver já apreciado a questão essencial debatida no processo, sobretudo se se trata de jurisprudência recente e (ou) constante.*

Recurso: 61/03-30. Recorrente: Fazenda Publica; Recorrido: Johnson & Johnson, L.^{da}; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Brandão de Pinho.

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

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pela Fazenda Pública da sentença do TT de 1ª Instância de Lisboa, proferida em 08 de Outubro de 2002, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por Johnson & Johnson, L.^{da}, contra o acto de auto liquidação da taxa incidente sobre a comercialização, de produtos de saúde, relativa a Maio de 2001, no montante de 2 547 689\$00, consequentemente o anulando.

Fundamentou-se a decisão em estar em causa um imposto, já que “não se vislumbra o carácter signalagmático necessário à qualificação do tributo como taxa”, dado o seu destino, não tendo “como contrapartida uma vantagem em especial para o pagador da mesma taxa . . . (mas) antes uma finalidade geral, que tanto pode beneficiar a impugnante como qualquer outro cidadão”, sendo que, no caso, “as normas regulamentares produzidas pelo Infarmed (circular 1/2000 e “declaração de vendas”) são inovadoras relativamente à lei que visam regulamentar (artº 72º da Lei 3-B/2000, de 04ABR), ao não considerarem, para efeitos de determinação da base de incidência, o preço de venda ao consumidor final, que, aliás, é indeterminável, como tal impossibilitando a liquidação do imposto.

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

“1 — O tributo em questão configura uma verdadeira taxa, porquanto, corresponde, compositamente, à contrapartida de serviços efectivamente prestados a beneficiários perfeitamente individualizáveis e, bem assim, ao desenvolvimento de uma actuação tendente à remoção de um obstáculo legal real ao exercício de uma actividade particular;

2 — O tributo em questão apoia-se, assim, no “princípio da proporcionalidade taxa/prestação estadual proporcionada ou taxa/custos específicos causados à comunidade” (J. CASALTA NABAIS) e não no exigente princípio da legalidade fiscal, que tem por base o princípio da capacidade contributiva.

3 — Ainda que de um imposto se tratasse, o que apenas por mera cautela se admite, os seus elementos essenciais resultariam com suficiente e adequado grau de concreção (sendo, nessa medida, determinados ou, ao menos, determináveis), ou seja, com a densidade ou espessura normativas bastantes, directa e imediatamente da lei.

4 — A circular normativa e o modelo de declaração de vendas elaborados pelo INFARMED dão corpo a uma regulamentação de feição estritamente executiva, não se afastando, em nenhum ponto e qualquer detalhe, da moldura legal, correspondendo, assim, a uma sua concretização absolutamente *secundum legem*;

5 — Ao criar por lei da Assembleia da República a presente taxa, o Estado português não violou, de forma alguma, qualquer das suas obrigações, enquanto Estado membro da Comunidade Europeia, isto é, não criou qualquer disposição interna que contrariasse o disposto na legislação legitimamente emanada dos órgãos comunitários competentes.

Pelo que, Venerandos Juízes Conselheiros, concedendo provimento ao recurso, revogando a dita sentença recorrida e substituindo-a por outra que considere legal a liquidação da taxa em apreço, VV. Ex.^{as} Farão Justiça e cumprirão a Lei”.

E, contra-alegando, concluiu a impugnante:

“1. A denominada “taxa sobre comercialização de produtos de saúde” não corresponde a uma contrapartida pela prestação de um serviço público aos respectivos sujeitos passivos, nem implica a remoção de um obstáculo jurídico à actividade dos particulares, devendo ser, como tal, em função do seu carácter unilateral, materialmente qualificada como um verdadeiro e próprio imposto.

2. Consequentemente, a referida “taxa” está sujeita às exigências do princípio da legalidade em matéria de impostos, decorrentes do artigo 103º, nº 2, da Constituição da República Portuguesa, designadamente, a respectiva criação, taxa e incidência deverão constar de lei formal.

3. O artigo 72º da Lei nº 3-B/2000, de 4 de Abril, que criou a “taxa sobre comercialização de produtos de saúde”, é materialmente inconstitucional, uma vez que não define a base de incidência objectiva do imposto criado.

4. A Circular nº 1/2000 do INFARMED, bem como o modelo de “Declaração de Vendas” estabelecido por despacho do Conselho de Administração deste Instituto, são, também eles, inconstitucionais, por violação directa da reserva de lei formal prevista no artigo 103º, nº 2, da Constituição da República Portuguesa.

5. O acto de autoliquidação da “taxa sobre comercialização de produtos de saúde” praticado pela Johnson é também inconstitucional, uma vez que se funda numa base de incidência inconstitucionalmente criada pelo INFARMED.

6. A “taxa sobre comercialização de produtos de saúde” consubstancia um imposto sobre o volume de negócios, nessa medida violando o disposto no artigo 33º da Directiva nº 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio de 1977, na redacção que lhe foi dada pela Directiva nº 91/680/CEE, do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991.

Nestes termos, e nos mais de Direito aplicáveis, e sempre com o mui duto suprimento de VV. Ex.^{as}, deve a sentença recorrida ser confirmada e, consequentemente, o acto de autoliquidação da denominada “taxa sobre comercialização de produtos de saúde” ser anulado, em virtude de o mesmo ser inválido, porque indirectamente inconstitucional e ilegal”.

O Ex.^{mo} Magistrado do MP emitiu parecer no sentido de, que tendo em conta as regras do artº 234º do tratado CEE (ex-art. 177), e em reenvio prejudicial, “se pergunte ao TJCE se o artº 33º da Directiva n.º 77/388/CEE, do Conselho, de 17/5/77 (na redacção da Directiva n.º 91/680/CEE, do Conselho, de 16/12/91) proíbe ou se opõe à criação de uma taxa (ou imposto) como o dos autos, na medida em que esta possa constituir encargo com características de “imposto sobre o volume de negócios”.

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

Em sede factual, vem apurado que:

A) — A impugnante vem impugnar o acto de autoliquidação da taxa incidente sobre a comercialização de produtos de saúde, instituída pelo artigo 72º da Lei 3-B/2000, de 4 de Abril, mantido pelo art. 58º da Lei 30-C/2000, de 29/12, relativa ao mês de Maio de 2001, na importância de 2.547.689\$00, conforme doutra petição de fls. 6 a 15;

B) — A impugnante depositou na C.G.D. na conta com o NIB nº 003500820000605483081, a favor do Instituto Nacional da Farmácia e do Medicamento; com data valor de 29.06.01, a importância de 2.547.689\$00 relativa à cobrança da taxa correspondente ao volume de vendas de Dispositivos Médicos Não Activos, no valor total de 636.922.253\$00, realizados no mês de Maio/2001, conforme documento de fls. 18 a 20, que se dá por reproduzido;

C) — No dia 20 de Fevereiro de 2001 o INFARMED remeteu à impugnante a carta de fls. 22, notificação única, a que juntou os documentos de fls. 23 a 25, todos relativos à cobrança e depósito da taxa sobre comercialização de produtos de saúde, no que respeita ao ano de 2001, no âmbito do processo de cobrança da taxa prevista no artigo 72º da Lei nº 3-13/2000, de 04/04, e art. 58º da Lei 30-C/2000, de 29/12, dando-se os mesmos documentos por totalmente reproduzido;

D) — Com data de 10 de Maio de 2000, o INFARMED emitiu a Circular n.º 1/2000, sobre Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde, conforme documento de fls. 33, com o seguinte teor:

«Assunto. — Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde Com o objectivo de melhor apoiar o preenchimento dos formulários oportunamente dirigidos a V. Ex.^a, facultamos os seguintes esclarecimentos adicionais sobre o assunto epígrafado:

1. A taxa sobre a comercialização de produtos de saúde é devida pela entidade responsável pela colocação dos produtos no mercado nacional, que só em casos excepcionais será a entidade que vende ao consumidor/utilizador final.

2. A taxa é, pois, devida uma única vez, no circuito de comercialização do mesmo produto.

3. A taxa incide sobre vendas efectuadas a partir de 1 de Janeiro de 2000.

4. Os produtos abrangidos pela taxa encontram-se previstos nos seguintes diplomas:

Cosméticos e produtos de higiene corporal: Dec-Lei nº 296/98, artigo 2º, de 25/09;

Dispositivos Médicos Não Activos: Dec-Lei nº 273/95, de 23/10;

Dispositivos Médicos para Diagnóstico *in vitro*: Dec-Lei nº 306/97, artigo 2º, de 11/11;

Produtos Farmacêuticos Homeopáticos: Dec-Lei nº 94/95, artigo 4º, de 9/05.

5. A taxa não incide sobre produtos exportados.

Na expectativa de lhe serem úteis os esclarecimentos patentes nesta Circular personalizada continuamos disponíveis para lhe fornecer outros eventuais esclarecimentos através dos seguintes contactos: telefone 217987100, do fax 217987316 ou do endereço de email: infarmed.pt.

Com os melhores cumprimentos Lisboa, 10 de Maio de 2000”

Vejam, pois:

O conceito de taxa tem sido alvo de larga explanação doutrinal e jurisprudencial, podendo hoje terem-se por definidos, com suficiente base dogmática, os seus elementos essenciais.

Assim, Teixeira Ribeiro, define-a “como a quantia coactivamente paga pela utilização individualizada de bens semipúblicos, ou como o preço autoritariamente fixado por tal utilização” — cfr. *RLJ* 117 — 294.

E o parecer da P. G. Rep. de 15 de Dezembro de 1991 in *D.Rep.*, 2.^a Série de 04-06-93, reproduzindo o parecer nº 64180, tal como o Ac. deste Tribunal, de 10 de Fevereiro de 1983 in *Ac. Dou. 257-579*, sustentam ser a taxa “o preço autoritariamente estabelecido, pago pela utilização individual de bens semi-públicos, tendo a sua contra-partida uma actividade do Estado ou de outro ente público, especialmente dirigida ao obrigado ao pagamento”.

Para Alberto Xavier, *Manual de Direito Fiscal*, pág. 42/43, as taxas individualizam-se “no terreno mais vasto dos tributos, por revestirem carácter sinalagmático, não unilateral, o qual, por seu turno, deriva funcionalmente da natureza do acto constitutivo das obrigações em que se traduzem e que consiste ou na prestação de uma actividade pública ou na utilização de bens do domínio público, ou na remoção de um limite jurídico à actividade dos particulares”.

Para Sousa Franco, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, págs. 491 e segs., “a taxa é uma prestação tributária (ou tributo) que pressupõe ou dá origem a uma contra-prestação específica, resultante de uma relação concreta (que pode ser ou não de benefício) entre um contribuinte e um bem ou serviço público, isto é, trata-se de uma receita pública ligada a relações normalmente de utilidade, entre quem é obrigado a pagá-la e um serviço ou bem público”.

Assim, temos como elementos essenciais do conceito de taxa: prestação pecuniária imposta coactiva ou autoritariamente; pelo Estado ou outro ente público; sem carácter sancionatório; utilização individualizada pelo contribuinte, solicitada ou não; de bens públicos ou semipúblicos; com contrapartida numa actividade do credor especialmente dirigida ao mesmo contribuinte.

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

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

Ora, nos termos do preâmbulo do dec-lei 455/99, de 18 de Novembro, que regula a orgânica e funcionamento do INFARMED, a criação do instituto procurou responder às necessidades “de as-

segurar um elevado nível de protecção da saúde pública em matéria de medicamentos e produtos de saúde e de desenvolver a informação ao público” bem como “reforçar as regras e o controlo dos produtos sanitários que passarão a designar-se por produtos de saúde, em termos de protecção de saúde pública”.

Pelo que o seu artº 6º lhe atribuiu, como refere a impugnante, “a prossecução de atribuições nos domínios de avaliação, autorização, disciplina, inspecção e controlo da produção, distribuição, comercialização e utilização de medicamentos de uso humano e veterinários, incluindo os medicamentos á base de plantas e homeopáticos, e de produtos de saúde, nos termos da respectiva legislação específica, incumbindo-lhe especialmente, entre outras actividades — seu nº 3:

al a) contribuir para a formulação da política geral de saúde, designadamente na definição e execução de políticas de produtos de saúde.

(...).

al c) garantir a qualidade dos produtos de saúde.

(...).

al e) assegurar o acesso dos profissionais de saúde e dos consumidores às informações necessárias à utilização racional dos produtos de saúde.

al f) assegurar sistemas de vigilância dos produtos de saúde.

Por sua vez, o nº 1 do artº 72º da Lei 3-B/2000 que criou a taxa em causa, refere destinar-se a mesma “ao sistema de garantia da qualidade e segurança de utilização daqueles produtos, à realização de estudos de impacte social e acções de formação para os agentes de saúde e consumidor, a realizar pelo INFARMED”.

Trata-se, assim, fundamentalmente, de concretizar a protecção da saúde pública, defendendo-a e promovendo-a, nos termos constitucionais — artº 64º —, o que passa nomeadamente por assegurar a garantia de que os produtos de saúde se encontram conformes às exigências legais.

Assim, os seus beneficiários directos não são os respectivos importadores ou produtores mas os cidadãos utentes ou consumidores ou, reproduzindo os dizeres da impugnante, ora recorrida, “a comunidade” — beneficiária directa do sistema.

Pelo que não pode afirmar-se a existência de uma vantagem específica para o devedor individualmente considerado, surgida da correspondente actividade pública e, assim, da contraprestação de um serviço prestado com vantagens imediatas para os a ela sujeitos.

Pelo contrário, está-se perante uma forma de financiar uma actividade do Estado vocacionada para a satisfação de necessidades públicas em geral: garantia da qualidade e segurança de utilização dos respectivos produtos e realização dos ditos estudos e acções de formação.

Não se verificando, pois, no caso os referidos elementos definidores, da taxa, nomeadamente a predita relação bilateral ou sinalagmática, a correspectividade entre as duas prestações: a paga pelo utente do serviço público e a prestada pelo INFARMED.

Por outro lado, não pode ver-se, no tributo em causa, uma qualquer remoção, por parte do Instituto, de um obstáculo jurídico à actividade da Johnson — cfr. artº 44º, n.º 2, da LGT.

Tal modalidade é própria das chamadas autorizações e licenças, o que não é patentemente o caso — cfr. Casalta Nabais, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, pág. 260.

“No concernente às taxas devidas por licenças . . . apenas estamos perante taxas quando o limite ou obstáculo levantado à actividade dos particulares, por cujo acto administrativo de remoção se cobra a respectiva taxa, constitua um limite ou obstáculo substantivo, atinente sobretudo à concretização e realização prática da liberdade individual e à sua articulação com os interesses públicos de ordem geral” pág. 262/3.

Ora o tributo em causa é de pagamento mensal, não antecedendo sequer o exercício da actividade.

Nada tendo, assim, a ver com qualquer autorização para a impugnante exercer a sua actividade.

Pelo que a imposição em causa é de qualificar como um imposto ou, ao menos, como um tributo que, dada a sua natureza, há-de ter um tratamento constitucional semelhante.

Cfr., aliás, em situação algo, idêntica e, por todos, os Acs do TC de 16Fev00 in *Acórdãos do Tribunal Constitucional*, vol 46º, pág.s 21 e segs. e do STA, de 24/11/99, Rec. 18.911, 28/04/99, Rec. 18.911, 28/4/99, Rec. 21.843 e 24/3/99, Rec. 21.649.

Está, assim, sujeita ao disposto no artº 103º, nº 2, da Constituição, devendo a lei delimitar, nomeadamente, a respectiva incidência, em termos da sua determinabilidade, assegurando aos interessados um suficiente grau de densificação — cfr. Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 2ª edição, pág. 142.

Ora, o nº 3 do referido artº 72º dispõe que “a taxa incide sobre o volume de vendas de cada produto, tendo por referência o respectivo preço de venda ao consumidor final . . . e sendo o seu valor pago mensalmente com base nas declarações de vendas mensais, nos termos e com os elementos a definir pelo mesmo Instituto”.

Assim, a incidência real concretiza-se “no volume de vendas” de cada produto e o seu valor é pago mensalmente com base nas respectivas, “vendas mensais”.

Certo que deve ter “por referência”, “o preço de venda ao consumidor final” mas tal aparece apenas de modo subordinado, de um mero “valor de referência limite”.

Se se quisesse erigir como factor de incidência real o preço de venda ao consumidor final, a lei não se teria referido ao volume de vendas e às respectivas declarações de venda.

Pelo que a dita circular e o impresso “declaração de vendas” surgem como mero regulamento executivo e instrumental.

A parte final do dito inciso normativo refere-se apenas ao pagamento do tributo, cujos termos e elementos serão definidos pelo Instituto, a entidade credora: nenhum elemento de incidência resta, pois, para o Regulamento.

Quanto à violação do direito comunitário: artº 33º da Directiva n.º 77/388/CEE, do Conselho, de 17Mai77, na redacção da Directiva nº n.º 91/680/CEE, do Conselho, de 16Dez91. Tal directiva impede a manutenção ou a introdução, por um estado membro, de encargos com as características de impostos sobre o volume de negócios.

Dispõe aquele normativo:

«Salvo o disposto noutras normas comunitárias, designadamente nas disposições comunitárias em vigor relativas ao regime geral da detenção, circulação e controlo dos produtos sujeitos a impostos especiais sobre o consumo, as disposições da presente directiva não impedem que um estado membro mantenha ou introduza impostos sobre os contratos de seguros, sobre jogos ou apostas, sobre consumos

especiais, direitos de registo e, em geral, todos os impostos, direitos e taxas que não tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios, desde que esses impostos direitos e taxas não dêem origem, nas trocas comerciais entre Estados membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira.»

O ponto foi já objecto de jurisprudência vária do TJCE, esclarecendo que tal disposição proíbe os Estados membros de instituírem ou de manterem impostos, direitos e taxas que tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios, pelo facto de onerarem a circulação de bens e dos serviços de modo comparável ao do IVA, comprometendo o funcionamento do sistema comum deste último, o que acontece quando tais tributos apresentarem as características essenciais do IVA: aplicação genérica às transacções que tenham por objecto bens ou serviços; proporcionalidade em relação ao preço dos mesmos; cobrança em cada fase do respectivo processo de produção e distribuição; aplicação ao seu valor acrescentado, “sendo um imposto devido por ocasião de uma transacção calculado após dedução do imposto pago no momento da transacção anterior”.

Cfr., por todos, os Acds. de 17/Set/97, Procº C-28/96 — Fricarnes, S.A, e Proc. C. 347/95 — UCAL; de 26/6/97, Careda, S.A in *Colectânea de Jurisprudência*, I, pág. 3734 e de 13/03/97 — Solisnor, S.A, in cit., I, pág. 5053.

Ora, a imposição em causa não possui nenhuma das referidas características: não se aplica de maneira geral mas apenas a certos produtos (de saúde); não é proporcional ao respectivo preço; não é cobrada em cada fase do processo de produção e distribuição mas apenas sobre o volume de vendas dos produtores e importadores; finalmente, não é aplicável ao valor acrescentado dos produtos.

Assim, nos termos da mesma jurisprudência, é permitido aos Estados-Membros cumular o IVA com impostos, direitos ou taxas diferentes dos impostos sobre o volume de negócios — cf. o Ac 13/07/89, Proc.s 93 e 94/88 in *Colecção* pág. 2671 — WisselinK — e de 8/7/86, Proc. 73/85 in *Colecção* pág. 2219 Kerrutt — e de 27/11/95, Procº 295/94 in *Colecção* págs. 3759, Rousseau Wilmot.

Pelo que se não mostra violado o dito artº 33º.

Refira-se finalmente que, como aliás já resulta do exposto, não se mostra necessária a consulta ao TJCE, em termos do reenvio prejudicial a que se refere o artº 234º do tratado, propugnada pelo MP.

Na verdade, a jurisprudência proferida por aquele tribunal, em termos do predito reenvio, visto que se destina a definir o sentido dos respectivos normativos, tem carácter interpretativo, em abstracto, dispensando-se, assim, o reenvio, sempre que a questão de interpretação suscitada nos tribunais nacionais tenha sido já objecto de apreciação e julgamento pelo tribunal internacional, já que se não justifica que, a propósito de cada caso concreto, o tribunal seja consultado para interpretar disposição legal ou princípio de direito comunitário que não pode deixar de ter o alcance que o TJCE já antes lhe tenha atribuído, sobretudo se a decisão for recente, justamente porque aquele carácter abstracto implica a respectiva generalidade.

Cfr. Mota Campos, *Direito Comunitário*, vol II, pág. 436.

Assim, quando a questão suscitada é materialmente idêntica a outra já decidida por aquele tribunal, a título prejudicial, num caso análogo, ou se trate de jurisprudência constante, o tribunal nacional, atenta a autoridade do ali decidido, fica dispensado da consulta, seja, de repor a questão de interpretação perante o mesmo tribunal, como é o caso.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida e julgando-se improcedente a impugnação.

Custas pela impugnante, tanto na instância como neste STA, ficando-se aqui a procuradoria em 60%.

Lisboa, 4 de Junho de 2003. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 17 de Março de 2004

Assunto:

Recurso per saltum. Matéria de facto. Incompetência do S.T.A. Competência do T.C.A.

Doutrina que dimana da decisão:

Questionando-se, nas conclusões do recurso per saltum, matéria de facto, é de concluir pela incompetência, em razão da hierarquia, do S.T.A. e pela competência do T.C.A. para daquele conhecer.

Recurso n.º 2049/03-30. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: António José Nunes Álvaro; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Fonseca Limão

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

A F. P., inconformada com a sentença, a fls 42 e seguintes, do Mº Juiz do T.T. de 1ª Instância do Porto, que julgou procedente a impugnação deduzida por António José Nunes Álvaro contra a liquidação do IRS/99, daquela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação de um quadro conclusivo onde, para além do mais, afirma:

“A sentença ora recorrida, deu como provados todos os factos que levaram a Administração Fiscal, a elaborar a liquidação do IRS nº 5513338617, relativa ao ano de 1999, de forma legal e congruente; “(conclusão 1ª).

Não foram apresentadas contra-alegações.

O relator, no entendimento de que, naquela conclusão, vinha vertida a matéria de facto não estabelecida na decisão recorrida foi de parecer que o recurso não tinha por exclusivo fundamento matéria de direito e, por isso, propendeu a declarar este S.T.A. incompetente para o apreciar.

Notificadas as partes para, a este propósito, se pronunciarem, admitiu a F.P. que o recurso “não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito”.

O Ex.^{mo} Magistrado do Mº Pº, junto deste S.T.A., convergiu com o entendimento do relator.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir, começando por conhecer da questão suscitada pelo relator e que é o saber se este S.T.A. é ou não competente para conhecer do recurso.

Confrontada a conclusão atrás referida com o probatório da sentença recorrida desde logo resulta que nesta não se estabeleceu que a liquidação naquela referida respeitava ao ano de 1999.

Ora, a questão de saber se tal liquidação respeitava ou não ao ano de 1999 logra enquadramento no plano factual, pois que se trata de captar numa ocorrência da vida real que em nada se prende com a interposição e aplicação da lei.

Significa isto que o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito, e que, nos termos dos arts. 21º, nº 4, 32º, nº 1, al. b), 39º e 41º, nº 1, al. a), do E.T.A.F., então em vigor, e 280º, nº 1, do C.P.P.T., determina a incompetência deste S.T.A. para o apreciar, sendo, para tanto, competente, o T.C.A..

Termos em que se acorda em declarar incompetente, em razão da hierarquia, este S.T.A., para o conhecimento do recurso e competente, para tanto, o T.C. A. (Norte), pela Secção do contencioso tributário.

Sem custas.

Oportunamente remetam-se os autos ao T.C.A. (Norte) conforme requerido a fls. 61.

Lisboa, 17 de Março de 2004. — *Fonseca Limão* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 24 de Março de 2004.

Assunto:

Ampliação da matéria de facto. Ónus da prova. Fundada dúvida sobre a existência do facto tributário.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Não é de determinar a ampliação da matéria de facto pelo tribunal inferior se o superior não vislumbra qualquer diligência probatória susceptível de possibilitar essa ampliação.*
- 2 — *O ónus da prova sobre a existência do facto tributário, quando seja a Administração Fiscal a invocá-la, procedendo a liquidação oficiosa, não cabe ao contribuinte, mas à Administração.*
- 3 — *Ocorrendo essa liquidação, de IRS, por o contribuinte ter efectuado pagamentos por serviços prestados a entidades residentes ou com sede fora de Portugal, é à Administração que se impõe convencer, no processo de impugnação, que tais pagamentos foram feitos a pessoas singulares, e não ao contribuinte que cabe mostrar que o foram a pessoas colectivas.*

Recurso n.º 23/04. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: ETNIA — Iniciativas Culturais, CRL.; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Baeta de Queiroz.

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

1.1. A FAZENDA PÚBLICA recorre da sentença do M.º Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viana do Castelo que julgou improcedente a impugnação do acto de liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) relativo aos anos de 1990 a 1993, inclusive, deduzida por ETNIA — Iniciativas Culturais, CRL, com sede em Caminha.

Formula as seguintes conclusões:

«1.

Os factos tributários/geradores dos rendimentos tributados em sede de IRS, no âmbito da categoria B (trabalho independente), objecto das liquidações impugnadas resultam de uma relação contratual estabelecida entre a ora impugnante e as entidades, em causa, prestadoras dos serviços tributados, não sendo questionada a existência e o valor daqueles factos.

2.

No âmbito da relação contratual estabelecida entre a impugnante e as entidades em causa, não residentes em território português, incumbiria à impugnante, no quadro da relação tributária, constituída pelos factos tributários documentados, e na qualidade de substituta e responsável, o ónus de identificar os substituídos, para efeitos fiscais, designadamente a sua natureza jurídica de pessoas colectivas, face ao seu direito nacional, como alegou a impugnante, mas não demonstrou. (cf. arts. 10º do C.P.T., 91º e 96º do C.I.R.S. e 342º, nº 1 do C.C.)

3.

Remeter o ónus da prova da natureza jurídica dessas entidades para a Administração Fiscal representa no quadro das relações contratuais e tributárias constituídas, uma justa repartição do mesmo ónus, na medida em que a Administração Fiscal não dispôs, dispõe ou pode dispor de elementos comprovativos daquela natureza, deles podendo dispor a impugnante que interpelada para essa prova pela A.F. a não fez.

4.

A Administração Fiscal considerou estas entidades não residentes sujeitos passivos a IRS, sem prejuízo de prova bastante em contrário a fazer pelo substituto, ora impugnante.

5.

Persistindo a dúvida, no caso, por facto não imputável à Administração Fiscal, quanto à natureza jurídica (de pessoas colectivas) dessas entidades deve tal dúvida reverter contra quem tem o ónus dessa prova (art. 342º do C.C.).

6.

O âmbito material do art. 121º, nº 1, do C.P.T. não comporta a dúvida relativa à incidência pessoal, mas apenas relativamente "à existência e quantificação" dos factos tributários, âmbito este que não está em causa nos autos, quer porque não foi suscitado pela ora impugnante, quer porque não resulta da prova produzida dúvida,

muito menos fundada, quanto à existência e valor desses factos tributários.

7.

Assim, compete nos termos gerais do ónus da prova (art. 342º do C.C.) à impugnante demonstrar os pressupostos da invocada ilegalidade atinente à "incidência pessoal" das entidades em causa a IRS e da sua tributação nesse âmbito, ónus este que não foi satisfeito.

8.

Ao aplicar o art. 121º, nº 1, do C.P.T., alargando o seu âmbito ao campo da incidência subjectiva, terá a douta sentença violado esse normativo, fazendo dele uma inadequada interpretação.

Temos em que, concedido provimento ao recurso, deve a douta sentença recorrida ser revogada e a impugnação julgada improcedente, designadamente por não provada.»

1.2. A recorrida contra-alegou, concluindo deste modo:

«1ª.

Por decisão proferida em 20 de Junho de 2000, o Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viana do Castelo decidiu considerar procedente a impugnação deduzida pela ora recorrida e anular as liquidações adicionais de imposto impugnadas;

2ª.

A ora recorrida, no desenvolvimento da sua actividade, contratava com entidades que, de acordo com os elementos de prova juntos aos autos sempre se apresentaram como pessoas colectivas;

3ª.

Por esse facto, a ora recorrida sempre se absteve de proceder à retenção na fonte a que estaria obrigada caso fossem pessoas singulares;

4ª.

Contrariamente ao invocado pela autoridade recorrente, o ónus da prova que os rendimentos eram atribuídos a pessoas singulares cabe a quem invoca o direito constitutivo;

5ª.

Decidiu, por conseguinte, bem o Tribunal *a quo* ao considerar que caberia à autoridade recorrente o ónus da prova que os rendimentos auferidos pelas entidades com quem a ora recorrida contratava eram sujeitos singulares e, por conseguinte, estariam sujeitos a IRS;

6ª.

Não conseguindo provar a natureza dos referidos sujeitos e subsistindo a dúvida, decidiu bem o Tribunal *a quo*, ao abrigo do disposto no artigo 121º, nº 1, do CPT, ao considerar que a Administração

Tributária deveria ter-se absterido de efectuar qualquer liquidação adicional de imposto;

7ª.

Não tendo a autoridade recorrente se absterido de efectuar as liquidações de imposto, entendeu bem o Tribunal *a quo* anular as referidas liquidações adicionais de IRS;

8ª.

Reitera-se, contudo, que o acto de liquidação adicional impugnado padece de vício de forma por falta de fundamentação, por violação do disposto nos artigos 21º, nº 2, 64º, nº 28 e 82º, todos do CPT e, bem assim, artigo 268º da Constituição da República Portuguesa.

9ª.

Tal facto, porém, e atenta a clareza e da decisão pelo Tribunal *a quo*, é questão que já não merecerá a pena ser analisada pelo Tribunal superior.

Nestes termos:

Deve o presente recurso ser julgado improcedente por não provado e, em consequência, ser confirmada a douta decisão recorrida".

1.3. O Exm. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso merece provimento, por haver "deficiência no julgamento da matéria de facto, a pedir novo julgamento da causa.»

1.4. O processo tem os vistos dos Ex.ªs Juizes-Adjuntos.

2. Vem provada a factualidade seguinte:

«a)

A impugnante é uma cooperativa sem fins lucrativos cujo objecto é a difusão e animação culturais, bem como o apoio e promoção de todas as formas de criação e expressão artísticas, com especial incidência na cultura tradicional e de raiz popular.

b)

Em Julho de 1994, a impugnante foi notificada de quatro notas de apuramento de retenções na fonte de IRS e juros de mora respeitantes aos anos de 1990, 1991, 1992 e 1993, cujas cópias constam de fls. 43, 44, 45 e 46 e cujos teores aqui se dão por reproduzidos.

c)

Tais liquidações tiveram na sua origem a acção inspectiva levada a cabo pelo Serviço de Inspeção Tributária da Direcção de Finanças do Distrito de Viana do Castelo que consta de fls. 21 a 24 dos autos de reclamação e cujo teor aqui se dá por reproduzido.

d)

A impugnante, no desenvolvimento da sua actividade e quando pretendia organizar espectáculos musicais, contactava agências promotoras de espectáculos predominantemente estrangeiras e com elas

estabelecia as condições contratuais relativamente aos artistas cuja actuação que pretendia.

e)

A impugnante diligenciou junto da Repartição de Finanças de Caminha no sentido de saber se deveria ou não proceder à retenção de IRS e nunca obteve resposta concreta sobre essa matéria.

f)

O prazo de cobrança voluntária do imposto liquidado terminou em 24 de Agosto de 1994.

g)

A impugnante deduziu reclamação graciosa das liquidações supra referidas em 21 de Novembro de 1994.

h)

Sobre essa reclamação não foi proferida qualquer decisão expressa.

i)

A presente impugnação foi deduzida em 19 de Maio de 1995. Não ficou provada qual a natureza jurídica das agências promotoras de espectáculos com as quais a impugnante contratou.»

3.1. Impugnados estão actos tributários de liquidação oficiosa de IRS respeitantes aos exercícios dos anos de 1990 a 1993, inclusive.

Apreciando os fundamentos deduzidos pela impugnante, a sentença recorrida considerou inexistir a alegada falta de fundamentação; mas entendeu restarem fundadas dúvidas sobre a natureza das entidades com as quais ela contratara e, portanto, “sobre a existência do facto susceptível de tributação através da incidência de IRS, do facto tributário”. Anulou, por isso, os actos impugnados.

Contesta a recorrente Fazenda Pública, para quem seria à impugnante, e não a si, que cumpria demonstrar a natureza jurídica daquelas entidades. Não o tendo ela feito, não lhe pode aproveitar a dúvida em que ficou o Tribunal, pelo que a impugnação devia, antes, proceder. Ao que acresce que a falada dúvida respeita, não à existência e valor dos factos tributários, mas à incidência pessoal - e esta dúvida não está abrangida pela disposição do artigo 121º, nº 1, do Código de Processo Tributário (CPT), que foi mal interpretado pela sentença. A impugnante defende que a sentença decidiu bem a questão que no recurso jurisdicional vem colocada pela recorrente Fazenda Pública, mas mal quanto ao vício de falta de fundamentação, que igualmente invocou na petição de impugnação, e que continua a entender que se verifica; mas isso, “atenta a clareza e da decisão pelo Tribunal a quo, é questão que já não merecerá a pena ser analisada pelo Tribunal superior”.

3.2. De acordo com a matéria de facto que foi apurada, a impugnante, na execução do seu escopo de “difusão e animação culturais”, “contactava agências promotoras de espectáculos predominantemente estrangeiras e com elas estabelecia a condições contratuais relativamente aos artistas cuja actuação que pretendia”, não retendo IRS relativo aos pagamentos que lhes efectuava.

A Administração Fiscal entendeu que tal retenção era imposta pelos artigos 91º, nºs 1 e 3 e 94º, nº 2, alínea a), do Código do IRS (CIRS), que invocou, e procedeu às respectivas liquidações oficiosas.

O M.^{mo} Juiz, como não tivesse resultado provado se as entidades a quem a impugnante efectuara pagamentos eram pessoas singulares ou colectivas — e porque só naquele caso seriam sujeitos passivos de IRS — entendeu haver dúvida sobre a existência do facto tributário.

A Fazenda Pública contesta que esta dúvida respeite à existência e quantificação do facto tributário, pois concerne, antes, à incidência pessoal. Como assim, e porque a dúvida em causa não resulta de facto que lhe seja imputável, mas à impugnante, que não demonstrou a natureza jurídica das entidades a quem efectuou pagamentos, não pode tal dúvida prejudicar quem, como a Fazenda, não tem o ónus de fazer a prova.

3.3. Na perspectiva em que se coloca a recorrente Fazenda Pública, no que toca a matéria de incidência pessoal de impostos, dificilmente poderá falar-se da “fundada dúvida” de que trata o artigo 121º do CPT. Na verdade, até por imperativo constitucional, a lei determina a incidência dos impostos (cfr. o artigo 103º, nº 2, da Constituição); e da incidência pessoal do IRS se ocupa o CIRS, nos seus artigos 14º a 20º.

Assim, nesta óptica, saber se determinada pessoa está ou não sujeita a IRS não é questão de facto acerca da qual os tribunais possam ficar com dúvidas, depois de esgotadas as possibilidades probatórias. Antes, é uma questão de direito, à qual os tribunais não podem deixar de dar resposta cabal, por dever de ofício, sendo-lhes vedado re fugiar-se num non liquet. A dúvida de que trata aquele artigo 121º respeita aos factos, que não ao direito.

Porém, quando se pergunta a um tribunal se determinado sujeito praticou um dado facto, fiscalmente relevante, e o tribunal não pode, depois de apreciada a prova carreada pelas partes e, porventura, aquela que por sua iniciativa venha ao processo, no âmbito dos poderes inquisitórios que a lei lhe atribua, quando o tribunal não pode, dizíamos, responder cabalmente, então, ficamos perante uma dúvida que se inscreve na arena da factualidade, porventura relevante para efeitos da disposição daquele artigo 121º, se respeitar à existência e quantificação do facto tributário.

No nosso caso, o Tribunal recorrido não manifestou dúvidas sobre se, tendo a impugnante feito pagamentos a pessoas singulares, era devido imposto, e devia ter sido retido. O que disse foi que não sabia se tais pagamentos haviam sido efectuados a pessoas singulares, se a pessoas colectivas. E acrescentou que, se, porventura, foram pessoas singulares as beneficiárias, há facto tributário e obrigação de retenção do imposto; mas se, ao invés, foram pessoas colectivas, então, não há facto tributário, nem obrigação de retenção.

Ora, esta dúvida, ao contrário do que entendem a Fazenda Pública e o Ministério Público, respeita à existência do facto tributário.

A realidade da vida a que a Administração atribui consequências fiscais consiste nos pagamentos feitos pela impugnante a pessoas não residentes em Portugal; e, porque os documentos justificativos desses pagamentos, disponibilizados pela impugnante, não permitiam concluir, sem dúvida, que fossem pessoas colectivas os beneficiários de tais pagamentos, a Administração Fiscal conjecturou que fossem pessoas singulares, e procedeu em conformidade.

O tribunal, perante os factos, afirmou, afinal, a mesma dúvida que já a administração Fiscal enunciara: ficou sem saber se os pagamentos efectuados pela impugnante haviam sido feitos a pessoas físicas, se a pessoas morais. Dúvida que se reconduz àquela de que nos fala

o artigo 121º do CPT, pois que, a incidência subjectiva e a objectiva do imposto não podem cindir-se: o imposto só é devido se os sujeitos passivos, beneficiários do rendimento, forem pessoas singulares; as pessoas colectivas, ainda que granjeiem rendimentos da mesma natureza, não são sujeitos passivos do imposto — vejam-se os artigos 15º, nº 2, e 74º, nº 1, alínea d), e 94º do CIRS (numeração ao tempo).

Como assim, a incerteza em que ficou o Tribunal respeita à questão de saber se ocorreu, ou não, a situação típica da vida a que a norma de incidência atribui consequências fiscais. Situação essa que consiste na realização de pagamentos por serviços prestados, no âmbito de trabalho independente, a pessoas singulares residentes fora do território nacional.

Estamos, pois, perante uma dúvida sobre os factos, e não sobre o direito.

3.4. Porém, para a Fazenda Publica, e para além da questão que acabamos de enfrentar, uma outra (ou a mesma, mas em diferente enfoque) se coloca: é que, em todo o caso, o ónus da prova de que os pagamentos efectuados o foram a pessoas colectivas é da impugnante, “na qualidade de substituta e responsável”, pelo que, “persistindo a dúvida, no caso, por facto não imputável à Administração Fiscal, quanto à natureza jurídica (de pessoas colectivas) dessas entidades deve tal dúvida reverter contra quem tem o ónus dessa prova (art. 342º do C.C.)”.

Numa palavra, o artigo 121º, nº 1, do CPT não pode aplicar-se ao caso.

Há aqui uma evidente petição de princípio formulada pela Fazenda, ao afirmar que a impugnante é “substituta e responsável”. Na realidade, só o será se pagou a pessoas singulares os serviços que contratou — coisa que o Tribunal recorrido não conseguiu apurar.

O artigo 74º, nº 1, da Lei Geral Tributária (LGT) reparte assim o ónus da prova entre a Administração Fiscal e os contribuintes: os factos constitutivos dos direitos devem ser provados por quem os invoca.

Trata-se de uma regra que, vertida em letra de lei, apenas, na LGT, já antes vigoraria entre nós, tal como entendeu este Tribunal no acórdão de 14 de Novembro de 2001, proferido no recurso nº 26015, entre outros.

Com efeito, está desde há muito abandonado o princípio traduzido no conhecido brocardo *in dubio pro fisco*.

Como assim, a Administração Fiscal, sempre que actue invocando a existência de um dado facto tributário, deve convencer da existência desse facto, posto que ela é pressuposto da sua actuação, do seu direito a agir, e lhe está vedado fazê-lo fora dos casos que a lei prevê.

Ora, no nosso caso, foi a Administração a invocar a existência do facto tributário em que fundou a sua actuação. Facto tributário esse que consiste na realização de pagamentos por serviços prestados por pessoas singulares residentes fora do país. Com mais propriedade se diria, aliás, que a Administração, mais do que invocar a existência do facto, o que fez foi invocar a falta de prova da sua inexistência, actuando, não porque estivesse convencida de que tais serviços haviam sido pagos a pessoas singulares, mas porque entendeu não se demonstrar que os pagamentos tinham sido feitos a pessoas colectivas.

Mas, para que se verificassem os pressupostos da sua actuação, isto é, para que houvesse facto tributário, o que importava mostrar

era que a recorrida satisfizera os pagamentos a pessoas singulares — e não, propriamente, que os não fizera a pessoas colectivas. O IRS não incide sobre os rendimentos de outras pessoas que não as físicas, como logo resulta do artigo 14º, nº 1, do CIRS.

Neste quadro, não cabendo à recorrida a prova da inexistência do facto tributário, não tinha ela que provar que pagara a pessoas colectivas; mas a Administração, que tinha que convencer da verificação dos pressupostos da sua actuação, ou seja, de que o seu agir era conforme às normas jurídicas dele sustentáculo, tinha que convencer de que os pagamentos tinham beneficiado pessoas singulares, pois só estas são sujeitos passivos do imposto.

É certo que a recorrida, por força do disposto nos artigos 107º nº 4, com referência ao 4º (hoje, 115º, nº 4, e 3º, respectivamente), ambos do CIRS, estava obrigada a conservar em seu poder os documentos comprovativos daqueles pagamentos. Mas não se demonstra que tenha faltado a essa obrigação, acontecendo, até, que ao menos alguns desses documentos constam do processo. A Administração é que não ficou convencida, face aos dizeres de tais documentos, que eles haviam sido emitidos por pessoas colectivas. E não demonstrou, em juízo, que os emitentes eram pessoas singulares.

Não há, pois, por parte da recorrida, violação de qualquer dever acessório que porventura justificasse a inversão do ónus da prova. Ónus da prova de que trata o falado artigo 121º do CPT, pois é sobre ele que estatui, ao dispor que a dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário vale contra a Administração, e não contra o contribuinte.

Acrescente-se, por último, que está fora de causa este Tribunal sindicarse se é correcto ou não este juízo do Tribunal recorrido: saber se, perante os elementos probatórios do processo, um determinado facto está provado, ou não, integra o julgamento sobre a matéria de facto. E este Tribunal, porque o processo foi, inicialmente, julgado por um tribunal tributário de 1ª instância, não pode censurar tal julgamento — vd. o artigo 21º, nº 4, do (entretanto revogado) Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, aprovado pelo decreto-lei nº 129/84, de 27 de Abril.

3.5. Para o Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto, porém, a dúvida a que chegou o Tribunal recorrido não é fundada, porque passível de dissipação, já que o Tribunal “não usou (como devia, à luz do artº 133º do CPT) dos seus poderes inquisitórios para tentar estabelecer se o contribuinte é pessoa singular ou colectiva. Há, assim, deficiência no julgamento da matéria de facto, a pedir novo julgamento da causa”.

A nosso ver, porém, não resulta do processo que o M.^{mo} Juiz tenha omitido o dever que lhe impõe o artigo 133º, nº 1, do CPT.

Para concluirmos que faltou a esse dever seria preciso que identificássemos diligências de produção de prova úteis, todavia não ordenadas. Com efeito, não faz sentido que o tribunal superior determine a ampliação da matéria de facto se ele mesmo não vislumbra diligências úteis com vista ao apuramento da factualidade visada.

Ora, neste campo, não vemos que mais pudesse fazer-se. O M.^{mo} Juiz dispôs das informações oficiais juntas ao processo, dos documentos apresentados, designadamente, pela impugnante, e dos depoimentos das testemunhas. Da Administração Fiscal sabe-se que, logo que procedeu à acção inspectiva, não ficou segura de que os pagamentos feitos pela recorrente o haviam sido a pessoas singulares, se a pessoas colectivas, e que não pôde dissipar a dúvida, agindo

na presunção de que se trataria de pessoas singulares — como revela o relatório da inspecção dado por reproduzido pela sentença. Da impugnante conhece-se que, logo na fase graciosa, foi convidada a apresentar os elementos de prova que possuísse, o que, aliás, fez.

Acresce que, em qualquer dos casos, as entidades beneficiárias dos pagamentos feitos pela recorrente, sejam pessoas singulares, sejam colectivas, não residem ou têm sede em Portugal, o que menos facilita qualquer indagação sobre a sua natureza.

Como assim, entendemos que não há deficiência no julgamento da matéria de facto, a implicar a sua repetição, com ampliação da factualidade.

3.6. Improcedendo, pelas razões expostas, as conclusões das alegações de recurso, o que vale por dizer que há que manter a anulação decretada pela instância, está fora de causa, por prejudicada, a apreciação da questão relativa ao vício de forma do acto impugnado, por falta de fundamentação, levantada nas contra-alegações da recorrida.

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

Lisboa, 24 de Março de 2004. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Branhão de Pinho* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 24 de Março de 2004.

Assunto:

Reclamação de créditos. Mútuo celebrado ao abrigo do D.L. 459/83, de 30/12. Capitalização de juros. Garantia da hipoteca.

Doutrina que dimana da decisão:

A hipoteca constituída para garantia do mútuo com vista à aquisição de casa própria, celebrado ao abrigo do D.L. 459/83, de 30/12, abrange não só o capital mutuado mas também os juros capitalizados, sem a limitação constante do art. 693º, nº 2, do C. Civil.

Recurso n.º 115/04-30. Recorrente: Caixa de Crédito Agrícola Mútuo de Torres Vedras, CRL; Recorrida: Caixa Geral de Depósitos, SA; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

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

A Caixa de Crédito Agrícola Mútuo de Torres de Vedras C.R.L., inconformada com o Ac. do T.C.A., a fls 180 e seguintes, que concedeu provimento ao recurso interposto pela Caixa Geral de Depósitos, da sentença do T.T. de 1ª Instância de Lisboa, que apenas reconheceu a graduou créditos por si reclamados e juros de três anos, omitindo,

porém, a referência a juros capitalizados e reclamados, daquele aresto interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

”I - A garantia hipotecária não abrange o valor da elevação do capital inicial pela capitalização de juros não pagos;

II - Como resulta expressamente do disposto no nº 2 do artº 693º do Código Civil a hipoteca apenas confere privilégio no pagamento pelo produto da venda do bem hipotecado relativamente ao capital em dívida, contratado e inscrito no respectivo registo da hipoteca, acrescido da quantia relativa a três anos de juros vencidos à data contratual-registada contados da data do incumprimento.

III - Há igualmente lei expressa que a hipoteca assegura os acessórios do crédito que constem do registo - nº 1 do art. 693º do Código Civil.

IV - Dispositivos legais que visam assegurar o estreito cumprimento e respeito da regra da prioridade do registo estatuído no art. 61º do Código do Registo Predial.

V - Ao decidir como o fez o douto Tribunal *a quo* violou o disposto nos arts. 686º, nº 1, e 693º, n.ºs 1 e 2, ambos do C.P. Civil, bem como o art. 6º do C. Registo Predial.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Ex.º Magistrado do M.º P.º, junto deste S.T.A., foi de parecer que o recurso não merece provimento, porquanto a norma de que o acórdão recorrido lançou mão - Art. 14º do D.L. 459/83, 30/12- é de igual hierarquia daquela que a recorrente tem por violada, ou seja, a constante do art. 693º, nº 2, do C. Civil.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Nos termos dos arts. 713º, nº 6, e 726º do C.P. Civil, remete-se para a matéria de facto fixada na decisão recorrida.

O acórdão recorrido, depois de enunciar a questão decidenda como a de saber se os juros capitalizados e reclamados deviam ou não ser graduados viria a concluir pela afirmativa, valendo-se, para tanto, do disposto no artº 14º do D.L. 459/83, de 30/12.

Contra o assim decidido se insurge a ora recorrente Caixa de Crédito Agrícola Mútuo de Torres Vedras afirmando, em síntese que o tribunal “a quo” violou o disposto nos arts. 686º, nº 1, 693º, n.ºs 1 e 2, ambos do C. Civil, bem como o art. 6º do C. Registo Predial.

Dispõe o art. 14º do D. L. 459/83, de 30/12, o seguinte:

«As importâncias respeitantes às parcelas de juros contados e de exibibilidade diferida serão capitalizadas, incluindo-se nas prestações seguintes.»

Tais, como referimos, esta a norma que ditou a sorteoutra do recurso apreciado na 2ª Instância.

Esta norma, contudo, não foi expressamente alvo de censura da recorrente.

Porém, a nosso ver, face à conclusão V do recurso, entende a recorrente que o dito inciso violou os art. 686º, nº 1, e 693, n.ºs 1 e 2, ambos do C. Civil, e 6º do C. Registo Predial.

Ora, como bem observa o Ex.º Magistrado do M.º P.º, junto deste S.T.A., o art. 14º do D.L. 459/83 situa-se no mesmo plano hierárquico das disposições legais tidas por violadas, sendo-lhes, no entanto, posteriores.

Assim sendo, a lei posterior apenas poderá revogar, nas circunstâncias previstas no art. 7º do C. Civil, lei anterior de igual hierarquia mas nunca violá-la.

Em suma, o aresto recorrido ao aplicar o art. 14º do D.L. 459/83, não violou o quadro normativo apontado pela recorrente.

Termos em que e fazendo apêlo ao disposto nos art.ºs 713º, nº 5, e 726º do C.P. Civil se acorda, no mais, em negar provimento ao recurso e em confirmar, pelos fundamentos que aduziu, o aresto impugnado.

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

Lisboa, 24 de Março de 2004. — *Fonseca Limão* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 24 de Março de 2004.

Assunto:

Imposto sobre o valor Acrescentado. Serviços de restauração (fornecimento de alimentação e bebidas). Taxa aplicável.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — É de 12% e não de 17%, taxa intermédia a que se refere o ponto 3.1 da lista II anexa ao CIVA, a taxa de IVA aplicável a transacções comerciais de refeições confeccionadas e vendidas em estabelecimento comercial de restauração - fornecimento de comidas e bebidas -, ainda que não consumidas naquele estabelecimento, porque adquiridas no sistema de take away.
- 2 — Na verdade, para o controvertido efeito, releva antes, isso sim, a circunstância de naquelas refeições se incorporar, de forma não despicienda, a prestação de serviços correspondente à execução/confeccção das mesmas.

Recurso n.º 716/03-30. Recorrente: O Manjar de Braga — Restauração, Ld.ª; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.ºm Juiz Cons.º Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformada com a sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância Braga, que lhe julgou improcedente a impugnação judicial deduzida contra a liquidação adicional de IVA e respectivos juros compensatórios, no montante global de 21 524.49 euros referente aos anos de 1996 a 2000, dela interpôs o presente recurso para esta Secção

de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo a recorrente, O Manjar de Braga - Restauração, Lda, nos autos convenientemente identificado.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso e, pugnano pela revogação do impugnado julgado e consequente procedência do presente recurso e impugnação judicial que lhe subjaz, formulou, a final, as seguintes conclusões:

1. *O entendimento subjacente à dita decisão recorrida resulta de uma incorrecta interpretação da verba 3.1. da lista II anexa ao código do IVA e constitui uma visão demasiado simplista e redutora da questão;*

2. *Ao equiparar um estabelecimento de take away a um supermercado que vende refeições congeladas, o M.ºm Juiz a quo ignorou que enquanto o supermercado se limita a revender aquilo que previamente adquiriu a um produtor, no take away a refeição é confeccionada pela própria empresa que a vende;*

3. *É por isso que o take away se enquadra, no âmbito da classificação Nacional das Actividades Económicas, no ramo das actividades de restauração (por compreender a preparação e venda de refeições) e os supermercados se enquadram no ramo do comércio (por apenas compreenderem a venda);*

4. *O facto de no take away o cliente se limitar a escolher a sua refeição entre as opções que lhe são colocadas pela respectiva empresa, não se afigura critério plausível de diferenciação relativamente aos restaurantes do tipo tradicional já que também nestes a escolha do cliente se encontra limitada, em face da existência de uma lista (vulgo menu) mediante a qual se predetermina o leque de opções do cliente;*

5. *Quando a recorrente fornece uma refeição aos seus clientes não lhes está meramente a vender um bem, mas sim o resultado de um trabalho, consistindo tal trabalho na preparação da refeição, isto é, na junção dos vários ingredientes que a compõem, mediante uma técnica (culinária) própria;*

6. *Aqui reside o elemento essencial e decisivo - que distingue a actividade da recorrente da dos supermercados e a engloba no conjunto das actividades de restauração, permitindo caracterizá-la como a prestação de um serviço de alimentação;*

7. *O entendimento preconizado pelo M.ºm Juiz a quo, a ser perflhado, acarretaria dificuldades insolúveis em sede de aplicação concreta do IVA no ramo da restauração, nomeadamente no que respeita aos estabelecimentos da restauração que exercem uma actividade mista e aos restaurantes do tipo self service;*

8. *Tais situações acarretariam uma grave falta de uniformidade na aplicação do imposto e seriam geradores de incerteza jurídica e injustiça fiscal, colidindo com os princípios da generalidade igualdade, legalidade e justiça material (cfr. nº 2 do art.º 5º da Lei geral tributária);*

9. *A verba 3.1 da Lista II anexa ao Código do IVA deve abranger toda e qualquer actividade que tenha por objecto a preparação e fornecimento de refeições, independentemente do local ou modo dessa prestação, uma vez que nela não estão consignadas excepções, exclusões ou qualquer outra forma de delimitação do seu âmbito;*

10. *Não prevendo a lei expressamente exclusões ou excepções, não é legítimo admitir interpretações restritivas do preceito sob pena de violação dos princípios da tipicidade e legalidade consagrados no art.º 8º da Lei Geral Tributária e no art.º 103º da Constituição da República Portuguesa;*

11. *A actividade da recorrente, porque consiste em essência e substância na preparação e venda de refeições, independentemente da sua especificidade própria, deverá ser enquadrada na citada verba 3.1 da lista II anexa ao CIVA, sendo-lhe aplicável o Iva à taxa intermédia de 12%;*
 12. *Por conseguinte, justifica-se uma decisão diversa da proferida pelo M.^{mo} Juiz a quo, o qual deveria ter-se pronunciado no sentido da anulação de todas as liquidações adicionais de IVA objecto de impugnação e respectivos juros compensatórios, com base em errónea qualificação do facto tributário.*

Não foram apresentadas quaisquer contra alegações.

Neste Supremo Tribunal o Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público, emitiu depois mui douto parecer suscitando a questão prévia da incompetência, em razão da hierarquia, nos termos do disposto nos arts. 21º, nº 4, 32º, nº1, al. b), e 41º nº 1, al. a), do ETAF e o art.º 280.º, nº 1, do CPPT por, em seu esclarecido entender, o presente recurso não versar exclusivamente matéria de direito.

Sustenta, para tanto, que nas 2.^a, 4.^a e 11.^a conclusões das suas alegações a Recorrente invoca factos que não constam do elenco probatório da sindicada sentença, e que por isso não foram "...sujeitos à formulação de juízo pelo tribunal, expresso no binómio provado/não provado, independentemente da sua relevância para a solução jurídica em causa».

Ouvida a recorrente acerca da questão prévia assim suscitada - art.º 704º do CPC - por requerimento que fez juntar aos autos a fls. 66, opinou pela sua improcedência pois alegou não ter impugnado os factos dados como provados pela sindicada sentença, mas somente a leitura jurídica que deles foi feita pelo M.^{mo} Juiz a quo.

Colhidos os vistos legais, cumpre apreciar e decidir, desde logo e em primeiro lugar, porque prejudicial, a questão da competência deste Supremo Tribunal, em razão da hierarquia, para conhecer do objecto do presente recurso jurisdicional.

O tribunal ora recorrido deu por provado que:

1. *As liquidações referem-se aos anos de 1996 a 2000, tendo a impugnante, nesses anos, praticado, nas suas vendas de refeições no sistema "take away" (o cliente adquire refeições previamente confeccionadas pela impugnante, para as consumir noutro local que não nas instalações desta), a taxa de IVA de 12% - facto incontroverso, e confessado pela impugnante;*

2. *As liquidações decorrem da consideração, pela AF, de que, àquelas vendas, deveria ter sido aplicada a taxa de 17% - relatório da fiscalização.*

Como vem de dizer-se, o Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público fundamenta a arguida incompetência, em razão da hierarquia, perante os factos invocados nas conclusões 2.^a, 4.^a e 11.^a das alegações da Impugnante e ora Recorrente.

Sustenta que naquelas conclusões se afirmam factos não levados ao probatório da sentença impugnada nem nela considerados e que, por isso o presente recurso não versa exclusivamente matéria de direito.

Não lhe assiste porém razão, pese embora ser efectivamente certo que os factos referidos naquelas conclusões não constam da sindicada sentença, ao menos expressamente e no local que para eles formalmente nela se reservou.

Com efeito, nas transcritas conclusões 2.^a, 4.^a e 11.^a das suas alegações e em todas estas a Recorrente mais não faz do que, como aliás sustenta no requerimento de fls. 66, controverter tão só e apenas o entendimento que o M.^{mo} Juiz a quo sufragou, perante a factualidade que estabeleceu, relativamente à caracterização do serviço de "take away".

Na verdade, na impugnada sentença considerou-se ainda, em sede de fundamentação do decidido e no que concerne à caracterização daquele serviço, que

«O "take away" caracteriza-se, como se sabe, pelo facto de o cliente escolher a sua refeição entre algumas opções que lhe são colocadas pela respectiva empresa, sem que, normalmente (a questão não vem posta em termos que demandem outra abordagem que não seja a da normalidade), tenha tido qualquer intervenção na escolha dessas opções, ou, se quisermos ser mais claros, o cliente não é consultado sobre se, em certa segunda-feira, vai haver, no menu, bacalhau e coelho, ou outra coisa qualquer.»

E foi destas considerações, necessariamente factuais, que o M.^{mo} Juiz recorrido partiu para a questionada decisão de improcedência da impugnação judicial, assim sufragando entendimento convergente e concordante com o invocado pela AF quando fundamentou as liquidações adicionais de IVA impugnadas, isto é,

Que aquele serviço de *take away*, para efeitos de IVA, Lista II anexa, verba 3.1, não integra as prestações de serviços de alimentação e bebidas passíveis de IVA à taxa intermédia 12%,

Mas antes, *verdadeiras transmissões de bens, para as quais valia a taxa de 17% de IVA*, como se considerou nas liquidações,

Considerando ainda e para tanto que: *«...a exemplo do que acontece com aquele que adquire a refeição congelada no supermercado, o que a compra, nas instalações de uma empresa como a da impugnante, particpa, como comprador, numa transmissão de bens e não, como dono da obra (artigos 1155º e 1207º do CC), numa prestação de serviço.*

E isto, decisivamente, porque o cliente, normalmente, não encomenda o resultado de certo trabalho, antes, e apenas, se limita a escolher entre o que a empresa põe à sua disposição.»

Ora, vistas as invocadas conclusões das alegações da Recorrente e estas na sua globalidade à luz dos considerandos levados à sindicada sentença, importa antes concluir que, com o presente recurso jurisdicional se controverte apenas e só o julgado de direito - saber se o serviço de "take away" praticado pela Impugnante na venda das refeições que confeccionou e vendeu durante os anos de 1996 a 2000 a que se referem as impugnadas liquidações adicionais integra *prestação de serviços de alimentação e bebidas - ponto 3.1 da lista II anexa ao CIVA - sujeita à taxa intermédia de 12%*, como sustenta a Impugnante, ou se, como vem decidido e aquelas liquidações adicionais consagravam, integram antes *verdadeiras transmissões de bens sujeitas à taxa de normal IVA, ao tempo fixada em 17%*.

Improcede assim a suscitada questão prévia, nada obstando a que este Supremo Tribunal aprecie o mérito do presente recurso jurisdicional.

Como se deixa já evidenciado a única questão a dirimir é ainda e só a de saber se, face à factualidade fixada, as vendas de refeições efectuadas no sistema de *take away* pela Impugnante durante os anos de 1996 a 2000, a que se referem as questionadas liquidações adicionais, são tributadas em IVA à taxa normal então em vigor 17% - por serem de considerar como verdadeiras transmissões de bens,

ou se, como defende a Recorrente e Impugnante, à taxa intermédia de 12% a que se refere o ponto 3.1 da lista II anexa ao Código do IVA - prestação de serviços de alimentação e bebidas.

Ora, atentando mais uma vez na factualidade estabelecida, imperioso é antes concluir que a razão está do lado do contribuinte.

Na verdade, como aliás se salienta na sindicada sentença, o que é determinante para estabelecer a necessária distinção é a controvertida natureza e qualificação da actividade desenvolvida.

Se esta se circunscrevesse apenas e só à venda dos produtos, ainda que de refeições, sem que em tal e para tal concorressem, de forma não desprezível, operações materiais da vendedora susceptíveis de integrar no seu conjunto operações de restauração - fornecimento de comidas e bebidas - em que a componente dos serviços prestados não fosse predominante, não repugnaria considerá-la como verdadeira e simples transacção de bens e, assim, sujeita à referida taxa de 17%.

Porém, quando como no ajuizado caso dos autos, se apurou que as vendas respectivas incidiram sobre *refeições confeccionadas pela impugnante*, não pode deixar de concluir-se que nelas se incluíu predominante e indispensavelmente a necessária prestação de serviços de confecção daquelas refeições que, para o controvertido efeito jurídico, inequivocamente integram operações de restauração atinentes ao fornecimento de comidas a que se refere o ponto 3.1 da lista II anexa ao CIVA.

Com efeito e ao contrário do entendimento subjacente às impugnadas liquidações adicionais, entendimento, aliás, acolhido pela sindicada sentença, a invocada e não controvertida circunstância de, nestes casos, o consumo daquelas refeições não se verificar no próprio estabelecimento, por si só, não releva, ao menos decisivamente, para afastar a perseguida sujeição tributária em sede de IVA à questionada taxa intermédia de 12%.

Aqui e para este efeito releva, isso sim, a apurada e predominante prestação de serviços efectuada pela Recorrente em sede de confecção das refeições vendidas como verdadeiras operações de restauração.

Daí que, como sustenta, não possa manter-se o entendimento acolhido pela sindicada sentença e, conseqüentemente, não possam também manter-se as impugnadas liquidações adicionais, já que às subjacentes transacções comerciais de refeições confeccionadas pela Impugnante e ora Recorrente e vendidas no seu estabelecimento comercial, afecto ao serviço de restauração, se aplica a taxa intermédia de 12%, prevista no ponto 3.1 da lista II anexa ao CIVA, e não a efectivamente aplicada de 17%, ao tempo em vigor,

Apesar de, como também vem adquirido, aquelas refeições não haverem sido tomadas no estabelecimento da Recorrente; com efeito, esta última circunstância não pode relevar para o controvertido efeito, pois integra antes, isso sim e como é do conhecimento geral, verdadeira característica do próprio sistema de venda vulgarmente designado por *take away*.

Pelo exposto, acordam os Juízes deste Supremo Tribunal Administrativo em julgar procedente o presente recurso jurisdicional, em revogar a sindicada sentença e em julgar antes procedente a impugnação judicial deduzida, assim anulando as questionadas e conve-

nientemente identificadas liquidações adicionais de IVA. Sem custas aqui e na 1ª Instância.

— Lisboa, 24 de Março de 2004. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Almeida Lopes*.

Acórdão de 24 de Março de 2004.

Assunto:

Matéria de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

Um recurso versa matéria de facto se o recorrente contesta os factos dados como provados pelo tribunal recorrido.

Recurso n.º 1513/03. Recorrente: Armando Alves Relvas; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

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

Com base em vício de violação de lei por erro nos pressupostos de facto, ARMANDO ALVES RELVAS, residente na Rua de Entre Avenidas, 166, Paços de Brandão, Santa Maria da Feira, deduziu impugnação judicial contra o acto de liquidação de IVA do ano de 1994 e juros compensatórios.

Por sentença de fls. 128 e seguintes, o Tribunal Tributário de Aveiro julgou a impugnação improcedente.

Não se conformando com essa sentença, dela recorreu o contribuinte para este STA, tendo apresentado as suas alegações de fls. 135 e seguintes.

Não houve contra-alegações.

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

Ouvido, o recorrente nada disse.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir a questão prévia posta pelo M.º P.º. Como é jurisprudência deste STA, é pelas conclusões das alegações que se faz a delimitação objectiva do recurso. Deste modo, se nas conclusões se contestam os factos dados como provados ou não provados na sentença recorrida ou se se invocam factos que não foram tomados em consideração na sentença recorrida, então o recurso não ter por objecto matéria exclusivamente de direito, pois também versa matéria de facto.

Ora, como se vê pelas conclusões 4ª e 5ª das alegações, o recorrente contesta o julgamento da matéria de facto feito pelo tribunal recorrido, pelo que o recurso versa matéria de facto e não se restringe à matéria de direito.

Assim, competente para conhecer do recurso não é este STA mas a Secção de Contencioso Tributário do TCA, para onde o recorrente

pode pedir a remessa do processo [art.ºs 32º, n.º 1, al. b), e 41º, n.º 1, al. a), do ETAF e 18º do CPPT].

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em julgar procedente a questão prévia posta pelo M.º P.º e declaram este STA incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, declarando competente para o efeito o TCA.

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

Lisboa, 24 de Março de 2004. — *Fonseca Limão* (relator por vencimento) — *Pimenta do Vale* — *Almeida Lopes* (vencido, pois entendo que o STA é competente).

Acórdão de 24 de Março de 2004.

Assunto:

Artigo 100º do CPPT - dúvida fundada. Poderes de cognição do STA em processo inicialmente julgado por tribunal tributário de 1ª instância.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *Em processo inicialmente julgado por tribunal tributário de 1ª instância, a Secção de Contencioso Tributário do STA, operando como tribunal de revista, não conhece de matéria de facto, salvo o disposto no artigo 722º, n.º 2, do CPC, ex vi artigo 2º, al. e), do CPPT.*

2 — *Como assim, não pode apreciar a existência de fundada dúvida, para efeitos do estatuído no artigo 100º do CPPT.*

Recurso n.º 1568/03-30. Recorrente: Jordão & Filhos, L.ª, Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

JORDÃO A FILHOS, LDA, com sede na Rua Dr. Evaristo de Carvalho (Filho), em Soure, inconformada com o acórdão do TCA de fls. 386-426, que confirmou sentença do TT de 1ª Instância de Coimbra em que a presente impugnação judicial contra liquidações adicionais de IVA dos anos de 1990, 1991 e 1992 foi julgada improcedente, vem até nós, culminando a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

A) O acórdão errou ao considerar que a acta da Comissão Distrital de Revisão que fixou a matéria colectável se encontra devidamente fundamentada.

B) Tal acta, que está sujeita a fundamentação, deve enunciar expressamente os motivos de facto e de direito, não podendo contentar-se com simples afirmações vagas e genéricas, como é o caso dos autos.

C) Pelo que estamos, no mínimo, perante uma fundamentação insuficiente, gerando um vício de forma que tem como efeito a anulação do acto tributário praticado.

D) A fundamentação do acto de fixação da matéria colectável deverá, sempre, obedecer aos requisitos gerais previstos no art.º 125º do CPA, ou seja, deve ser expressa e contextual, clara, suficiente e congruente.

E) Não pode, a nosso ver, o acto de fixação da matéria colectável aqui em causa considerar-se fundamentado nos termos legais.

F) As provas produzidas no processo, quer através de documentos, quer dos depoimentos das testemunhas, são idóneas e suficientes para que delas resultem, pelo menos, fundadas dúvidas acerca da quantificação da matéria colectável determinada e originária das liquidações de IVA e juros compensatórios, tudo aqui em causa, pelo que, face a tais dúvidas, deveria a impugnação ter sido julgada procedente, contrariamente ao que aconteceu.

G) É que, contrariamente ao que foi indevida e ilegalmente presumido, não foram praticadas quaisquer omissões ou inexactidões nas declarações apresentadas.

H) Quer no processo administrativo, quer no judicial, o que releva é o princípio da verdade material do facto tributário que gera o direito de arrecadação do imposto.

I) Por isso, face a tais dúvidas, deveria também o acto tributário de determinação e quantificação da matéria colectável, tudo aqui em causa, ter sido anulado.

J) Assim, na decisão ora em recurso, julgando improcedente a impugnação, foram violadas, entre outras, as disposições dos arts. 125º do CPA, 19º, al. b), e 21º do CPT, bem como o art.º 77º da LGT e o art.º 100º do CPPT, razões pelas quais deve ser revogada.

Não houve contra-alegação.

O distinto PGA entende que o recurso não merece provimento. Corridos os vistos, cumpre decidir.

Quanto a matéria de facto, damos por exposto aqui o quadro factual (ampliado) desenhado pela 2ª Instância.

Debruçando-nos sobre as questões que porejam da alegação da recorrente, diremos que a primeira é a da fundamentação da acta da Comissão Distrital de Revisão.

Nas conclusões da sua alegação de recurso para o TCA, não foi semelhante questão vertida, por isso que não cumpria a tal Tribunal Superior dela conhecer. E, na verdade, não conheceu, apenas se limitando a registar que “a Comissão de Revisão manteve esses elementos como pressupostos determinantes do recurso a estimativas ou presunções, especificando as concretas razões que justificaram o atendimento apenas parcial da reclamação do contribuinte” e “que, em sede de Comissão de Revisão, os valores de IVA inicialmente apurados em falta foram reduzidos em 40%, por, além de outra razão, a Comissão ter considerado que a empresa concede, de facto, várias ofertas de cartas de condução a diversas organizações e instituições de carácter social, cultural e desportivo’.”

Manifestamente, não houve apreciação *ex professo* dos termos da fundamentação da decisão da Comissão de Revisão, em vista de pronúncia sobre a sua compaginação, ou não, com as exigências legais na matéria. E, repetimos, tal conhecimento não impedia sobre o TCA, por isso que, não se tratando, fora de qualquer dúvida, de questão de conhecimento oficioso, a mesma não fora equacionada

na alegação do recurso da sentença do TT de Coimbra, *recte*, nas suas conclusões - cfr. fls. 378-380 v.º

Ora, só questões resolvidas pelo tribunal recorrido poderão ser objecto de reexame, por isso que os recursos visam em geral modificar as decisões recorridas e não apreciar questões não decididas pelo tribunal *a quo*, salvo se as mesmas forem de conhecimento officioso.

Destarte, improcedem as conclusões A), B), C), D) e E).

Quanto às restantes, elas espelham a discordância da Rct. quanto à fixação probatória operada pelo tribunal *a quo*, intentando colher benefício de alegadas “fundadas dúvidas acerca da quantificação da matéria colectável determinada e originária das liquidações de IVA e juros compensatórios”.

Também este ataque ao aresto recorrido está, inexoravelmente, votado ao insucesso.

É que esta formação, operando como tribunal de revista, apenas conhece de matéria de direito - artigos 21º, nº 4, do anterior ETAF e 26º, al. b), do actual (repblicado no *DR*, 1ª série-A, n.º 301, de 31.XII.2003) e 280º, 1, *in fine*, do CPPT. E sendo certo que não vem invocada, nem ocorre, qualquer das situações previstas no artigo 722º, 2, do CPC, *ex vi* alínea e) do artigo 2º do mesmo CPPT, em que os tribunais com meros poderes de revista podem intervir - apenas lhes é permitido conhecer de erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa quando haja ofensa de uma disposição expressa da lei que exija certa espécie de prova para a existência de um facto ou que fixe a força de determinado meio de prova.

Especificamente quanto ao artigo 100º do CPPT, subordinado à epígrafe *Dúvidas sobre o facto tributário e utilização de métodos indirectos*, que o Rct. diz ter sido violado no aresto recorrido [cfr. conclusões F) a J)], importa registar que, como bem nota o Doutor Lopes de Sousa, *CPPT Anotado*, 4ª edição, p. 449, “saber se, perante aprova produzida, há dúvidas sobre a existência de um facto tributário é uma questão essencialmente de facto, que, quando não envolver a aplicação de qualquer norma jurídica, deverá considerar-se fora dos poderes de cognição dos tribunais com meros poderes de revista, como é o caso do Supremo Tribunal Administrativo nos recursos interpostos em processos iniciados nos tribunais tributários de 1ª instância.

Assim, se o tribunal decidiu dar como provada a existência ou inexistência de um facto tributário não haverá lugar à aplicação desta norma. Só em situações em que não houver a certeza se existe, ou não, o facto deverá fazer-se aplicação desta regra sobre o ónus da prova, decidindo a questão contra quem tem tal ónus.

“Ora, no caso sujeito, não se perfilou às instâncias situação de dúvida em sede de quantificação da matéria colectável, donde não ser, pois, caso de lançarem mão do sobredito normativo - cfr. itens 6.3 e 6.4 do acórdão em foco.

(no sentido de que não pode o STA, actuando como tribunal de revista, apreciar existência de “fundada dúvida” quanto à existência dos factos tributários e respectiva quantificação, *vide* acs. desta Secção de 24.IV.2002 - rec. 102/02; 09.X.2002 - rec. 871/02, e de 13.XI.2002 - rec. 1015/2002)

Segue-se, que improcedem, outrossim, as conclusões F) a J), inc.

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

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

Lisboa, 24 de Março de 2004. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Almeida Lopes* — *António Pimpão*.

Acórdão de 24 de Março de 2004.

Assunto:

Taxas sobre a comercialização de produtos de saúde. Natureza jurídica. Constitucionalidade do artº 72º, nº 3, da Lei nº 3-B/00, de 4/4. Violação do art.º 33º da Directiva n.º 77/388/CEE, do Conselho (6ª Directiva).

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *As “taxas sobre comercialização de produtos de saúde”, a que se reporta o artº 72º da Lei 3-B/2000 de 4/4, assumem a natureza de verdadeiros impostos, na medida em que constituem prestações pecuniárias, coactivas, sem carácter de sanção, exigidas por um ente público com vista à realização de fins públicos, inexistindo o vínculo sinalagmático característico daquelas.*
- 2 — *Incidindo sobre o volume de vendas de cada produto e sendo o seu valor pago mensalmente com base nas declarações de venda mensais, a referência, no nº 3 do artº 72º da Lei nº 3-B/2000, ao “respectivo preço de venda ao consumidor final” surge apenas de modo subordinado, não constituindo mais do que mero limite à tributação.*
- 3 — *Prelo que não há ofensa ao disposto no artº 103º, nº 2, da CRP, já que tal incidência aparece ali suficientemente densificada e concretizada, nos respectivos termos - princípio da determinabilidade.*
- 4 — *Estes impostos não são proibidos pelo artº 33º da Directiva n.º 77/388/CEE (6ª Directiva), do Conselho, de 17/5/77, na redacção da Directiva n.º 91/680/CEE, do Conselho, de 16/12/91, por não constituírem impostos sobre o volume de negócios, uma vez que não oneram a circulação dos bens e dos serviços de modo comparável ao do IVA.*

Recurso n.º 1641/03-30. Recorrente: Johnson & Johnson, L.^{da} Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons.^o Dr. Pimenta do Vale.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - Johnson & Johnson, L.^{da}, com sede em Queluz de Baixo-Barcarena, não se conformando com a sentença do Tribunal Tributário

de 1ª Instância de Lisboa, que julgou improcedente a impugnação judicial por si deduzida, contra o acto de liquidação da taxa incidente sobre a comercialização de produtos de saúde, relativa ao mês de Outubro de 2000, no montante de 6.857.248\$00, vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1. A denominada "taxa sobre comercialização de produtos de saúde" corresponde a um verdadeiro imposto, devendo como tal respeitar as exigências do princípio da legalidade em matéria de impostos, decorrentes do artigo 103º, nº 2, da Constituição da República Portuguesa, designadamente, a respectiva criação, taxa e incidência deverão constar de lei formal.

2. O artigo 72º da Lei nº 3-B/2000, de 4 de Abril, que criou a "taxa sobre comercialização de produtos de saúde", é materialmente inconstitucional, uma vez que não define a base de incidência objectiva do imposto criado.

3. O conceito geral de preço de venda ao consumidor final dos produtos de saúde, no qual se baseia a incidência objectiva do imposto em causa, não é passível de ser concretizado pelos respectivos sujeitos passivos, no momento de efectuar a autoliquidação do imposto, o que torna a sua base de incidência objectiva indeterminável.

4. Não existe qualquer elemento interpretativo relativo ao artigo 72º da Lei nº 3-B/2000 que permita sustentar a necessidade de uma interpretação correctiva do mesmo, no sentido de considerar que a sua base de incidência objectiva diria respeito às quantidades de produtos de saúde vendidas, ao preço de venda praticado pelos respectivos sujeitos passivos, e não ao preço de venda praticado perante o consumidor final, como expressamente resulta daquele preceito.

5. A redacção do nº 3 do artigo 72º da Lei nº 3-B/2000 assentou no facto de o legislador, confessadamente inspirado na taxa de comercialização de medicamentos, ter "importado" o esquema de funcionamento desta última, sem se aperceber que, ao fazê-lo, estava a criar um imposto cuja base de incidência não é determinável pelos respectivos sujeitos passivos, dado não existir, no que respeita aos produtos de saúde, um regime de preços fixos que permita saber, a priori, o preço de venda ao consumidor final.

6. A incidência da "taxa sobre comercialização de produtos de saúde" foi propositadamente definida pelo legislador com base no preço de venda ao consumidor final, não tendo existido aqui qualquer lapso deste último.

7. O nº 2 do artigo 9º do Código Civil não permite que seja considerado pelo intérprete "o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso".

8. A mera referência ao preço de venda praticado pelos sujeitos passivos do tributo em causa efectuada na "Nota Justificativa" da criação deste último não pode fundar uma interpretação correctiva do artigo 72º da Lei nº 3-B/2000, já que não existe qualquer suporte, ainda que mínimo, no texto legal.

9. A Circular nº 1/2000 do INFARMED, bem como o modelo de "Declaração de Vendas" estabelecido por despacho do Conselho de Administração deste Instituto, são inconstitucionais, por violação directa da reserva de lei formal prevista no artigo 103º, nº 2, da Constituição da República Portuguesa.

10. O acto de autoliquidação da "taxa sobre comercialização de produtos de saúde" praticado pela Johnson é também inconstitucional,

uma vez que se funda numa base de incidência inconstitucionalmente criada pelo Infarmed.

11. A Circular nº 1/2000 do INFARMED nunca poderia arrogar-se o poder de, com eficácia externa, interpretar o artigo 72º da Lei nº 3-B/2000, sob pena de assim se violar o disposto no número 6 do artigo 112º da CRP.

12. A "taxa sobre comercialização de produtos de saúde" consubstancia um imposto sobre o volume de negócios, nessa medida violando o disposto no artigo 33º da Directiva nº 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio de 1977, na redacção que lhe foi dada pela Directiva nº 91/680/CEE, do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991.

13. A expressão "tendo por referência o preço de venda ao consumidor final" não surge de forma subordinada, como mero limite, no texto do nº 3 do artigo 72º da Lei nº 3-B/2000, mas antes como a própria definição da base de incidência objectiva do imposto, já que o que se afirma é que esta última corresponde à aplicação da taxa estabelecida sobre o volume de vendas dos sujeitos passivos, calculado por referência, não ao preço por estes praticado, mas antes ao preço de venda ao consumidor final.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Ex^{mo} Procurador-Geral-Adjunto emitiu parecer no sentido de ser confirmado o julgado, nos termos da jurisprudência pacífica da Secção deste STA, que cita, concluindo pela improcedência do recurso.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1- A impugnante liquidou e fez entrega de 6.857.248\$00, por depósito a favor do INFARMED, em 12/12/00, a título de "taxa sobre a comercialização dos produtos de saúde" prevista no art.º 72º da Lei 3-B/2000, de 04/04 (OE/2000), com referência ao mês de Outubro de 2000 (cfr. docs. juntos com a p.i.).

2- A dita taxa, a que estão sujeitos os produtores e importadores, ou seus representantes, de produtos farmacêuticos homeopáticos, dispositivos médicos não activos e dispositivos médicos para diagnóstico *in vitro* (0,4%), cosméticos e produtos de higiene corporal (0,2%), é destinada ao sistema de garantia da qualidade e segurança de utilização daqueles produtos, à realização de estudos de impacte social e acções de formação para os agentes de saúde e consumidores, a realizar pelo INFARMED - art.º 72º da Lei 3-B/2000, de 04/04 (OE/2000).

3- O INFARMED emitiu a Circular nº 1/2000, de 10/5, com o seguinte teor (cfr. doc. junto com a p.i.):

«Assunto. — Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde.

Com o objectivo de melhor apoiar o preenchimento dos formulários oportunamente dirigidos a V.Ex^a, facultamos os seguintes esclarecimentos adicionais sobre o assunto epigrafoado:

1. A taxa sobre a comercialização de produtos de saúde é devida pela entidade responsável pela colocação dos produtos no mercado nacional, que só em casos excepcionais será a entidade que vende ao consumidor/utilizador final.

2. A taxa é, pois, devida uma única vez, no circuito de comercialização do mesmo produto.

3. A taxa incide sobre vendas efectuadas a partir de 1 de Janeiro de 2000.

4. Os produtos abrangidos pela taxa encontram-se previstos nos seguintes diplomas:

Cosméticos e produtos de higiene corporal: Dec-Lei n.º 296/98, artigo 2.º, de 25/09;

Dispositivos Médicos Não Activos: Dec-Lei n.º 273/95, de 23/10;

Dispositivos Médicos para Diagnóstico *in vitro*: Dec-Lei n.º 306/97, artigo 2.º, de 11/11;

Produtos Farmacêuticos Homeopáticos: Dec-Lei n.º 94/95, artigo 4.º, de 9/05.

5. A taxa não incide sobre produtos exportados.

(...)"

4- O mesmo Instituto comunicou por diversas vezes qual o modelo de Declaração de Vendas e Guia de Depósitos (cfr. docs. de fls. 35 e ss. e docs. junto com a p.i.).

5- E expressou o entendimento de que os responsáveis económicos sujeitos ao pagamento da denominada taxa ficavam obrigados a liquidar com base no respectivo volume de vendas, apenas em casos excepcionais se atendendo ao preço de venda do consumidor final (cfr. docs. de fls. 35 e ss.).

6- A liquidação assim feita obedeceu à Circular n.º 1/2000, de 10/5, emitida pelo INFARMED, e seu modelo de "Declaração de Vendas", e com base no respectivo volume de vendas (cfr. docs. juntos com a p.i.).

3 - As questões suscitadas no presente recurso foram já objecto de pronúncia por esta Secção do STA em diversos arestos, pelo que vamos seguir aqui de perto a jurisprudência então fixada, já que importa acolher idêntica solução jurídica (cfr. art.º 8.º, n.º 3, do CC).

Assim e a propósito da natureza da "taxa" em causa, refere-se no Acórdão de 4/6/03, in rec. n.º 61/03-30, que vamos aqui seguir de perto, que são elementos essenciais do conceito de taxa a prestação pecuniária imposta coactiva ou autoritariamente, pelo Estado ou outro ente público, sem carácter sancionatório, pela utilização individualizada pelo contribuinte, solicitada ou não, de bens públicos ou semi-públicos, com contrapartida numa actividade do credor especialmente dirigida ao mesmo contribuinte.

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

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

Ora, nos termos do preâmbulo do Decreto-Lei 455/99, de 18Nov, que regula a orgânica e funcionamento do Infarmed, a criação do instituto procurou responder às necessidades "de assegurar um elevado nível de protecção da saúde pública em matéria de medicamentos e produtos de saúde e de desenvolver a informação ao público" bem como "reforçar as regras e o controlo dos produtos sanitários que passarão a designar-se por produtos de saúde, em termos de protecção de saúde pública".

Pelo que o seu art.º 6.º lhe atribuiu . . . "a prossecução de atribuições nos domínios de avaliação, autorização, disciplina, inspecção e con-

trolo da produção, distribuição, comercialização e utilização de medicamentos de uso humano e veterinários, incluindo os medicamentos à base de plantas e homeopáticos, e de produtos de saúde, nos termos da respectiva legislação específica, incumbindo-lhe especialmente, entre outras actividades - seu n.º 3:

al a) contribuir para a formulação da política geral de saúde, designadamente na definição e execução de políticas de produtos de saúde.

al c) garantir a qualidade dos produtos de saúde.

al e) assegurar o acesso dos profissionais de saúde e dos consumidores às informações necessárias à utilização racional dos produtos de saúde.

al f) assegurar sistemas de vigilância dos produtos de saúde.

Por sua vez, o n.º 1 do art.º 72.º da Lei 3-B/2000 que criou a taxa em causa, refere destinar-se a mesma "ao sistema de garantia da qualidade e segurança de utilização daqueles produtos, à realização de estudos de impacto social e acções de formação para agentes de saúde e consumidor, a realizar pelo Infarmed".

Trata-se, assim, fundamentalmente, de concretizar a protecção da saúde pública, defendendo-a e promovendo-a, nos termos constitucionais - art.º 64.º -, o que passa nomeadamente por assegurar a garantia de que os produtos de saúde se encontram conformes às exigências legais.

Assim, os seus beneficiários directos não são os respectivos importadores ou produtores mas os cidadãos utentes ou consumidores ou . . . a "comunidade" - beneficiária directa do sistema.

Pelo que não pode afirmar-se a existência de uma vantagem específica para o devedor individualmente considerado, surgida da correspectividade actividade pública e, assim, da contraprestação de um serviço prestado com vantagens imediatas para os a ela sujeitos.

Pelo contrário, está-se perante uma forma de financiar uma actividade do Estado vocacionada para a satisfação de necessidades públicas em geral: garantia da qualidade e segurança de utilização dos respectivos produtos e realização dos ditos estudos e acções de formação.

Não se verificando, pois, no caso os referidos elementos definidores, da taxa, nomeadamente a predita relação bilateral ou sinalagmática, a correspectividade entre as duas prestações: a paga pelo utente do serviço público e a prestada pelo Infarmed.

Por outro lado, não pode ver-se, no tributo em causa, uma qualquer remoção, por parte do Instituto, de um obstáculo jurídico à actividade da Johnson - cfr. art.º 44.º, n.º 2.º, da LGT . . .

Ora o tributo em causa é de pagamento mensal, não antecedendo sequer o exercício da actividade.

Nada tendo, assim, a ver com qualquer autorização para a impugnant exercer a sua actividade.

Pelo que a imposição em causa é de qualificar como um imposto, ou, ao menos, como um tributo que, dada a sua natureza, há-de ter um tratamento constitucional semelhante . . .

Está, assim, sujeita ao disposto no art.º 103.º, n.º 2, da constituição, devendo a lei delimitar, nomeadamente, a respectiva incidência, em termos da sua determinabilidade, assegurando aos interessados um suficiente grau de densificação . . .

Ora, o n.º 3 do referido art.º 72.º dispõe que "a taxa incide sobre o volume de vendas de cada produto, tendo por referência o respectivo

preço de venda ao consumidor final . . . e sendo o seu valor pago mensalmente com base nas declarações de vendas mensais, nos termos e com os elementos a definir pelo mesmo Instituto”.

Assim, a incidência real concretiza-se “no volume de vendas” de cada produto e o seu valor é pago mensalmente com base nas respectivas, “vendas mensais”.

Certo que deve ter “por referência”, “o preço de venda ao consumidor final” mas tal aparece apenas de modo subordinado, de um mero “valor de referência limite”.

Se se quisesse erigir como factor de incidência real o preço de venda ao consumidor final, a lei não se teria referido ao volume de vendas e às respectivas declarações de venda.

Pelo que a dita circular e o impresso “declaração de vendas” surgem como mero regulamento executivo e instrumental.

A parte final do dito inciso normativo refere-se apenas ao pagamento do tributo, cujos termos e elementos serão definidos pelo Instituto, a entidade credora: nenhum elemento de incidência resta, pois, para o Regulamento”.

Pelo que é de concluir que foi respeitada a reserva de lei formal da Assembleia da República ao plasmar-se na lei o bastante para determinar a base de incidência do tributo, sem necessidade da posterior intervenção regulamentar, que surge, apenas, “como regulamento executivo e instrumental”.

4 - Quanto à questão da violação da norma constante do artº 33º da Directiva nº 77/388/CEE, do Conselho, de 17/5/77, na redacção da Directiva nº 91/680/CEE do Conselho, datada de 16/12/91, que impede a manutenção ou a introdução, por um Estado membro, de encargos com as características de impostos sobre o volume de negócios, vamos também seguir aqui a jurisprudência tirada do citado aresto.

Estabelece esta norma que “salvo o disposto noutras normas comunitárias, designadamente nas disposições comunitárias em vigor relativas ao regime geral de detenção, circulação e controlo dos produtos sujeitos a impostos especiais sobre o consumo, as disposições da presente directiva não impedem que um Estado membro mantenha ou introduza impostos sobre os contratos de seguros, sobre jogos ou apostas, sobre consumos especiais, direitos de registo e, em geral, todos os impostos direitos e taxas que não tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios, desde que esses impostos, direitos e taxas não dêem origem, nas trocas comerciais entre Estados membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira”.

“O ponto foi já objecto de jurisprudência vária do TJCE, esclarecendo que tal disposição proíbe os Estados membros de instituírem ou de manterem impostos, direitos e taxas que tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios, pelo facto de onerarem a circulação de bens e dos serviços de modo comparável ao IVA, comprometendo o funcionamento do sistema comum deste último, o que acontece quando tais tributos apresentarem as características essenciais do IVA: aplicação genérica às transacções que tenham por objecto bens ou serviços; proporcionalidade em relação ao preço dos mesmos; cobrança em cada fase do respectivo processo de produção e distribuição; aplicação ao seu valor acrescentado, sendo um imposto devido por ocasião de uma transacção calculado após dedução do imposto pago no momento da transacção anterior . . .

Ora a imposição em causa não possui nenhuma das referidas características: não se aplica de maneira geral mas apenas a certos produtos (de saúde); não é proporcional ao respectivo preço; não é cobrada em cada fase do processo de produção e distribuição mas apenas sobre o volume de vendas dos produtores e importadores; finalmente, não é aplicável ao valor acrescentado dos produtos.

Assim, nos termos da mesma jurisprudência, é permitido aos Estados-Membros cumular o IVA com impostos, direitos ou taxas diferentes dos impostos sobre o volume de negócios . . .

Pelo que se não mostra violado o dito artº 33º.”

No mesmo sentido e entre outros, pode ver-se os Acs. desta Secção do STA de 9/7/03, in rec. nº 439/03-30; de 15/10/03, in rec. nº 1.063/03, de 19/11/03, in rec. nº 1.227/03 e de 3/12/03, in rec. nº 1.065/03.

5 - Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao recurso e manter a sentença recorrida.

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 60 %.

lisboa, 24 de Março de 2004. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 24 de Março de 2004.

Assunto:

Emolumentos. Juros indemnizatórios. Execução do julgado. Arts. 83º, nº 4, do CPT e 43º da LGT. Aplicação no tempo. Taxa dos juros.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Os juros indemnizatórios devidos ao contribuinte correspondem, a partir da nova redacção do artº 83º, nº 4, do CPT, que lhe foi dada pelo Decreto-Lei nº 7/96, de 7/12, e durante a sua vigência, à taxa básica de desconto do Banco de Portugal em vigor no momento do início do retardamento da liquidação do imposto, acrescida de cinco pontos percentuais.*
- 2 — *A aplicabilidade do artº 43º da LGT às relações jurídicas que, constituídas antes da sua vigência, subsistam após ela, não pode querer significar o afastamento da norma anterior do CPT.*
- 3 — *Esta vigorou enquanto não foi revogada, independentemente de, com a entrada em vigor da LGT, ser o regime desta lei o aplicável, apesar de a obrigação de juros ter nascido à sombra da lei anterior.*
- 4 — *Assim, a taxa variável consagrada naquele artº 43º da LGT, só é de considerar a partir do momento em que esta norma entrou em vigor. Até então, a norma a respeitar é a do nº 4 do artº 83º do CPT.*

Recurso nº 1645/03-30. Recorrente: Ibersol SGPS, SA. Recorrido: Director-Geral dos Registos e do Notariado. Relator: Ex^{mo} Juiz Consº. Dr. Pimenta do Vale.

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

1 - Ibersol, SGPS, SA, com sede em Massarelos-Porto, não se conformando com a decisão do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto que, em sede de execução de julgado anulatório, lhe indeferiu o requerimento de fls. 111 e segs., no qual solicitava que os juros indemnizatórios fossem calculados de acordo com a taxa que ali peticionou, vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1ª Os arts. 24º e 83º do C.P.T., após a redacção que lhes foi conferida pelo D.L. nº 7/96, de 7 de Fevereiro, consagraram a aplicação de uma taxa de juro fixa;

2ª De acordo com esses preceitos, a taxa dos juros indemnizatórios correspondia à taxa básica de desconto do Banco de Portugal em vigor no dia do pagamento do tributo, acrescida de cinco pontos percentuais, e mantinha-se inalterada durante todo o período de contagem dos juros;

3ª Nas palavras do Ilustre Conselheiro Lopes de Sousa, no nº 4 do art. 83º do C.P.T. "a questão da alteração das taxas aplicáveis ao longo do período em que eles são devidos" era liminarmente eliminada, pois determinava-se "a aplicação de uma taxa de juros fixa, ao longo de todo o período de contagem dos juros";

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

5ª Conforme explica o Ilustre Conselheiro Lopes de Sousa, a questão da alteração das taxas apenas se coloca após a entrada em vigor da L.G.T. pois "esta Lei não contém qualquer regra especial sobre esta matéria, pelo que a questão deverá ser resolvida à face dos princípios gerais sobre a aplicação da lei no tempo";

6ª A douda sentença recorrida, ao julgar improcedente o pedido de juros legalmente formulado, violou, pois, por errada interpretação e aplicação os arts. 24º e 83º do C. P. T.

O recorrido contra-alegou nos termos que constam de fls. 232 e segs., que aqui damos por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais.

O Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto emitiu doudo parecer no sentido de ser concedido provimento ao recurso, de harmonia com a jurisprudência, hoje pacífica, da Secção, que cita.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

3 - A questão que constitui o objecto do presente recurso consiste em saber como devem ser contados os juros indemnizatórios, a que a recorrente tem direito, no período compreendido entre 12/2/96, data da entrada em vigor da nova redacção do artº 83º, nº 4, do CPT, que lhe foi dada pelo Decreto-Lei nº 7/96, de 7/2, e 1/1/99, data da entrada em vigor da LGT, uma vez que e em relação aos juros contados respeitantes aos demais períodos não existe qualquer divergência entre as partes, como resulta das conclusões da sua motivação do recurso e das contra-alegações.

A questão assim suscitada foi já objecto de pronúncia por esta Secção do STA em diversos arestos, pelo que vamos seguir aqui de

pelo a jurisprudência então fixada, já que importa acolher idêntica solução jurídica (cfr. artº 8º, nº 3, do CC).

Dispõe o prérito artº 83º, nº 4, que "a taxa de juros compensatórios corresponde à taxa básica de desconto do Banco de Portugal em vigor no momento do início do retardamento da liquidação do imposto, acrescida de cinco pontos percentuais".

"Ora, o facto de este nº 4 ter sido revogado, não implica que a norma que o substituiu tenha vigência retroactiva, já que essa retroactividade não é afirmada pelo legislador. Mesmo que se considere que a opção por uma taxa invariável não é a mais razoável ou justa, o certo é que ela foi a escolha do legislador, até à LGT.

A aplicabilidade da norma da LGT às relações jurídicas que, constituídas antes da sua vigência, subsistam após ela (e nisto convergem recorrente e recorrida, por isso que, ambas, aceitam a aplicação, ao caso, dessa norma), não pode querer significar o afastamento da norma anterior, do CPT: esta vigorou enquanto não foi revogada, independentemente de, com a entrada em vigor da LGT, ser o regime desta lei o aplicável, apesar de a obrigação de juros ter nascido à sombra da lei anterior.

Assim, a taxa variável, consagrada pelo artigo 43º da LGT, só é de considerar a partir do momento em que esta norma entrou em vigor. Até então, a norma a respeitar é a do nº 4 do artigo 83º da CPT, e a letra deste número, já transcrita, não permite outra interpretação que não seja a pretendida pela recorrente: a taxa mantém-se fixa, sendo a que corresponde à taxa básica de desconto em vigor no dia do pagamento, acrescida de cinco pontos percentuais" (Ac. do STA de 8/10/03, *in rec.* nº 1.040/03).

No mesmo sentido, pode ver-se os acórdãos desta Secção do STA de 5/7/03, *in rec.* nº 388/03; de 8/10/03, *in recs.* n.ºs 1.041/03 e 1.076/03; de 29/10/03, *in rec.* nº 1.183/03, e de 12/11/03, *in rec.* nº 1.385/03.

Sendo assim, devem os juros ser contados sobre a quantia de 2.256.000\$00, desde 12/4/95 às seguintes taxas:

- 15 % até 30/9/95 (Portaria nº 339/87, de 24/4);
- 10 % desde 1/10/95 até 11/2/96 (Portaria nº 1.171/95, de 25/9);
- 13,75 % desde 12/2/96 até 31/12/98 (Aviso nº 1/96, de 1/2);
- 10 % desde 1/1/99 até 16/4/99 (Portaria nº 1.171/95, de 25/9);
- 7 % desde 17/4/99 até 4/5/02 (Portaria nº 263/99, de 12/4).

4 - Pelo exposto, acorda-se em conceder provimento ao presente recurso e revogar a decisão recorrida, contando-se os juros nos termos supra referidos.

Sem custas.

lisboa, 24 de Março de 2004. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 24 de Março de 2004.

Assunto:

Taxas sobre comercialização de produtos de saúde. Constitucionalidade. Não violação do direito comunitário.

Doutrina que dimana da decisão:

Os tributos previstos no art. 72º da Lei n. 3-B/2000, de 04/04, são de qualificar como impostos, sendo que tal normativo não afronta o art. 103º, n.º 2, da CRP, e as mesmas imposições não são proibidas pelo art. 33º da 6ª Directiva — 77/388/CEE, do Conselho, de 17/5/77, na redacção da Directiva n.º 91/680/CEE, do Conselho de 16/12/91.

Recurso n.º 1833/03. Recorrente: Johnson & Johnson, L.^{da}; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1 — **JOHNSON & JOHNSON, LD.**, com sede na Estrada Consiglieri Pedroso, 69-A, Queluz de Baixo, Barcarena, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, o acto de autoliquidação da taxa incidente sobre a comercialização de produtos de saúde, instituída pelo art. 72º da Lei 3-B/2000, de 4 de Abril, relativo ao mês de Setembro de 2000, no valor de 2.165.901\$00.

O M.^{mo} Juiz do 1º Juízo daquele Tribunal julgou a impugnação improcedente.

Inconformada, a impugnante trouxe recurso para este Supremo Tribunal.

Apresentou as pertinentes alegações.

Neste STA, o EPGA defende que o recurso não merece provimento. Foram colhidos os vistos legais.

Decidindo (nos termos do art. 705º do CPC, *a fortiori*):

Pelos fundamentos constantes do acórdão deste STA de 21/01/2004 (rec. n.º 1638/03) do qual se anexa fotocópia ⁽¹⁾, que traduz jurisprudência reiterada e uniforme — vide, a título meramente exemplificativo, os acórdãos deste STA de 4/6/2003 (rec. n.º 61/03), e de 9/7/2003 (rec. 493/03), e ainda os de 15/11,22/11 e 29/11 p.p. — recs. 1063/03, 438/03, 1060/03 e 1061/03, respectivamente —, tendo sobretudo em conta o estatuído no art. 8º, n.º 3, do CC, sendo que em tais processos há identidade das partes e é coincidente, no essencial, o alegado respectivo, acorda-se em negar provimento ao recurso, confirmando-se a sentença recorrida.

Custas pela impugnante, fixando-se a procuradoria em 60 %.

Lisboa, 24 de Março de 2004. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Recurso n.º 1638/03-30, de 21 de Janeiro de 2004

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

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por Johnson & Jonhson, Lda, da sentença do Tribunal Tributário de primeira instância de Lisboa, proferida em 11-06-03, que julgou improcedente

⁽¹⁾ Acórdão publicado neste *Apêndice*, na respectiva data.

a impugnação judicial pela mesma deduzida contra o acto de auto-liquidação da taxa incidente sobre a comercialização de produtos de saúde, relativa a Maio de 2000, no montante de 514.060\$00.

Fundamentou-se a decisão em que, estando embora em causa um imposto, não se verifica a respectiva indeterminabilidade nem a consequente violação dos princípios da legalidade e da tipicidade que enformam o sistema fiscal, nem o de reserva de lei formal, já que o artigo 72º, n.º 3, da Lei n.º 3-B/2000, de 04 de Abril deve ser interpretado correctivamente, compreendendo-se a expressão «tendo por referência o respectivo preço de venda ao consumidor final», «pelo decalque de redacção da taxa sobre a comercialização de medicamentos», sendo, pois, irrelevante a dissonância já, aliás, significativa e posteriormente corrigida», «quer nas seguintes previsões de autorização dos sucessivos Orçamentos de Estado, quer quando finalmente foi emitido o D.L. n.º 312/2002, de 20 de Dezembro», ainda que se não possa ver aí qualquer fenómeno de interpretação autêntica; finalmente, também não há violação do direito comunitário — Directiva n.º 77/988/CEE, do Conselho, de 17-05-77, na redacção que lhe foi dada pela Directiva n.º 91/680/CEE, do Conselho, de 16-12-91 — de acordo com a jurisprudência do TJCE, que cita, pois que não existe qualquer discriminação de nacionalidade dos sujeitos nas trocas internas ou intra — comunitárias, nem qualquer distinção de encargo que onera, de igual modo, os respectivos produtos.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

1 — A denominada «taxa sobre comercialização de produtos de saúde» corresponde a um verdadeiro imposto, devendo como tal respeitar as exigências do princípio da legalidade em matéria de impostos, decorrentes do artigo 103º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa, designadamente, a respectiva criação, taxa e incidência deverão constar de lei formal.

2 — O artigo 72º da Lei n.º 3-B/2000, de 4 de Abril, que criou a «taxa sobre comercialização de produtos de saúde», é materialmente inconstitucional, uma vez que não define a base de incidência objectiva do imposto criado.

3 — O conceito geral de preço de venda ao consumidor final dos produtos de saúde, no qual se baseia a incidência objectiva do imposto em causa, não é passível de ser concretizado pelos respectivos sujeitos passivos, no momento de efectuar a auto-liquidação do imposto, o que torna a sua base de incidência objectiva indeterminável.

4 — Não existe qualquer elemento interpretativo relativo ao artigo 72º da Lei n.º 3-B/2000 que permita sustentar a necessidade de uma interpretação correctiva do mesmo, no sentido de considerar que a sua base de incidência objectiva diria respeito às quantidades de produtos de saúde vendidas, ao preço de venda praticado pelos respectivos sujeitos passivos, e não ao preço de venda praticado perante o consumidor final, como expressamente resulta daquele preceito.

5 — A redacção do n.º 3 do artigo 72º da Lei n.º 3-B/2000, assentou no facto de o legislador, confessadamente inspirado na taxa de comercialização de medicamentos, ter «importado» o esquema de funcionamento desta última, sem se aperceber que, ao fazê-lo, estava a criar um imposto cuja base de incidência não é determinável pelos respectivos sujeitos passivos, dado não existir, no que respeita aos produtos de saúde, um regime de preços fixos que permita saber, *a priori*, o preço de venda ao consumidor final.

6 — A incidência da «taxa sobre comercialização de produtos de saúde» foi propositadamente definida pelo legislador com base no

preço de venda ao consumidor final, não tendo existido aqui qualquer lapso deste último.

7 — O n.º 2 do artigo 9.º do Código Civil não permite que seja considerado pelo intérprete «o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso».

8 — A mera referência ao preço de venda praticado pelos sujeitos passivos do tributo em causa efectuada na «Nota Justificativa» da criação deste último não pode fundar uma interpretação correctiva do artigo 72.º da Lei n.º 3-B/2000, já que não existe qualquer suporte, ainda que mínimo, no texto legal.

9 — A Circular n.º 1/2000 do INFARMED, bem como o modelo de «Declaração de Vendas» estabelecido por despacho do Conselho de Administração deste Instituto, são inconstitucionais, por violação directa da reserva de lei formal prevista no artigo 103.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa.

10 — O acto de auto-liquidação da «taxa sobre comercialização de produtos de saúde» praticado pela Johnson é também inconstitucional, uma vez que se funda numa base de incidência inconstitucionalmente criada pelo Infarmed.

11 — A Circular n.º 1/2000 do INFARMED nunca poderia arrogar-se o poder de, com eficácia externa, interpretar o artigo 72.º da Lei n.º 3-B/2000, sob pena de assim se violar o disposto no número 6 do artigo 112.º da CRP.

12 — A «taxa sobre comercialização de produtos de saúde» substancia um imposto sobre o volume de negócios, nessa medida violando o disposto no artigo 33.º da Directiva n.º 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio de 1977, na redacção que lhe foi dada pela Directiva n.º 91/680/CEE, do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991.

13 — A expressão «tendo por referência o preço de venda ao consumidor final» não surge de forma subordinada, como mero limite, no texto do n.º 3 do artigo 72.º da Lei n.º 3-B/2000, mas antes como a própria definição da base de incidência objectiva do imposto, já que o que se afirma é que esta última corresponde à aplicação da taxa estabelecida sobre o volume de vendas dos sujeitos passivos, calculado por referência, não ao preço por estes praticado, mas antes ao preço de venda ao consumidor.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Ex.º Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, perante a jurisprudência uniforme do S.T.A., que cita: «Justificando-se a sua confirmação pela excelência da argumentação e pela necessidade de observância do princípio da interpretação e aplicação uniforme do direito em casos que mereçam tratamento análogo.»

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

Em sede factual vem apurado que:

“1 — A impugnante liquidou e fez entrega de 514.060\$00, por depósito a favor do INFARMED, dentro da data limite de pagamento de 20/08/2000, a título de «taxa sobre a comercialização dos produtos de saúde» prevista no artigo 72.º da lei 3-B/2000, de 04/04 (OE/2000), com referência ao mês de Maio de 2000 (cfr. docs. juntos com a p. i.).

2 — A dita taxa, a que estão sujeitos os produtores e importadores, ou seus representantes, de produtos farmacêuticos homeopáticos, dis-

positivos médicos não activos e dispositivos médicos para diagnóstico *in vitro* (0,4%), cosméticos e produtos de higiene corporal (0,2%), é destinada ao sistema de garantia da qualidade e segurança de utilização daqueles produtos, à realização de estudos de impacte social e acções de formação para os agentes de saúde e consumidores, a realizar pelo INFARMED — artigo 72.º da Lei 3-B/2000, de 04/04 (OE/2000).

3 — O INFARMED emitiu a Circular n.º 1/2000, de 10/5, com o seguinte teor (cfr. doc. junto com a p. i):

«Assunto. — Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde

Com o objectivo de melhor apoiar o preenchimento dos formulários oportunamente dirigidos a V. Ex.ª, facultamos os seguintes esclarecimentos adicionais sobre o assunto epigrafado:

1 — A taxa sobre a comercialização de produtos de saúde é devida pela entidade responsável pela colocação dos produtos no mercado nacional, que só em casos excepcionais será a entidade que vende ao consumidor/utilizador final.

2 — A taxa é, pois, devida uma única vez, no circuito de comercialização do mesmo produto.

3 — A taxa incide sobre vendas efectuadas a partir de 1 de Janeiro de 2000.

4 — Os produtos abrangidos pela taxa encontram-se previstos nos seguintes diplomas:

Cosméticos e produtos de higiene corporal: Dec-Lei n.º 296/98, artigo 2.º, de 25/09;

Dispositivos Médicos Não Activos: Dec-Lei n.º 273/95, de 23/10;

Dispositivos Médicos para Diagnóstico *in vitro*: Dec-Lei n.º 306/97, artigo 2.º, de 11/11;

Produtos Farmacêuticos Homeopáticos: Dec-Lei n.º 94/95, artigo 4.º, de 9/05.

5 — A taxa não incide sobre produtos exportados.

(...).»

4 — O mesmo Instituto comunicou por diversas vezes qual o modelo de Declaração de Vendas e Guia de Depósitos (cfr. docs. de fls. 23 e segs. e docs. junto com a p. i).

5 — E expressou o entendimento de que os responsáveis económicos sujeitos ao pagamento da denominada taxa ficavam obrigados a liquidar com base no respectivo volume de vendas, apenas em casos excepcionais se atendendo ao preço de venda do consumidor final (cfr. docs. de fls. 23 e segs.).

6 — A liquidação assim feita obedeceu à Circular n.º 1/2000, de 10/5, emitida pelo INFARMED, e seu modelo de «Declaração de Vendas», e com base no respectivo volume de vendas (cfr. docs. juntos com a p. i.).

Vejamos, pois:

O conceito de taxa tem sido alvo de larga explanação doutrinal e jurisprudencial, podendo hoje terem-se por definidos, com suficiente base dogmática, os seus elementos essenciais.

Assim, Teixeira Ribeiro, define-a «como a quantia coactivamente paga pela utilização individualizada de bens semipúblicos, ou como o preço autoritariamente fixado por tal utilização» — cfr. *RLJ* 117-294.

E o parecer da P. G. Rep. de 15/Dez/91 in *D. Rep.*, 2.ª série, de 04-06-93, reproduzindo o parecer n.º 64/80, tal como o Ac. deste Tribunal, de 10/Fev/83 in *Ac. Dou.* 257-579, sustentam ser a taxa «o preço autoritariamente estabelecido, pago pela utilização individual

de bens semi-públicos, tendo a sua contrapartida uma actividade do Estado ou de outro ente público, especialmente dirigida ao obrigado ao pagamento».

Para Alberto Xavier, *Manual de Direito Fiscal*, pp. 42/43, as taxas individualizam-se «no terreno mais vasto dos tributos, por revestirem carácter sinalagmático, não unilateral, o qual, por seu turno, deriva funcionalmente da natureza do acto constitutivo das obrigações em que se traduzem e que consiste ou na prestação de uma actividade pública ou na utilização de bens do domínio público, ou na remoção de um limite jurídico à actividade dos particulares».

Para Sousa Franco, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, pp. 491 e segs., «a taxa é uma prestação tributária (ou tributo) que pressupõe ou dá origem a uma contra-prestação específica, resultante de uma relação concreta (que pode ser ou não de benefício) entre um contribuinte e um bem ou serviço público, isto é, trata-se de uma receita pública ligada a relações normalmente de utilidade, entre quem é obrigado a pagá-la e um serviço ou bem público».

Assim, temos como elementos essenciais do conceito de taxa: prestação pecuniária imposta coactiva ou autoritariamente; pelo Estado ou outro ente público; sem carácter sancionatório; utilização individualizada pelo contribuinte, solicitada ou não; de bens públicos ou semi-públicos; com contrapartida numa actividade do credor especialmente dirigida ao mesmo contribuinte.

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

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

Ora, nos termos do preâmbulo do Dec-Lei 455/99, de 18Nov, que regula a orgânica e funcionamento do Infarmed, a criação do instituto procurou responder às necessidades «de assegurar um elevado nível de protecção da saúde pública em matéria de medicamentos e produtos de saúde e de desenvolver a informação ao público» bem como «reforçar as regras e o controlo dos produtos sanitários que passarão a designar-se por produtos de saúde, em termos de protecção de saúde pública».

Pelo que o seu artigo 6.º lhe atribuiu, como refere a impugnante, «a prossecução de atribuições nos domínios de avaliação, autorização, disciplina, inspecção e controlo da produção, distribuição, comercialização e utilização de medicamentos de uso humano e veterinários, incluindo os medicamentos à base de plantas e homeopáticos, e de produtos de saúde, nos termos da respectiva legislação específica, incumbindo-lhe especialmente, entre outras actividades — seu n.º 3:

al. a) contribuir para a formulação da política geral de saúde, designadamente na definição e execução de políticas de produtos de saúde.

(...).

al. c) garantir a qualidade dos produtos de saúde.

(...)

al. e) assegurar o acesso dos profissionais de saúde e dos consumidores às informações necessárias à utilização racional dos produtos de saúde.

al. f) assegurar sistemas de vigilância dos produtos de saúde.

Por sua vez, o n.º 1 do artigo 72.º da Lei 3-B/2000 que criou a taxa em causa, refere destinar-se a mesma «ao sistema de garantia da qualidade e segurança de utilização daqueles produtos, à realização de estudos de impacte social e acções de formação para os agentes de saúde e consumidor, a realizar pelo Infarmed».

Trata-se, assim, fundamentalmente, de concretizar a protecção da saúde pública, defendendo-a e promovendo-a, nos termos constitucionais — art. 64.º —, o que passa nomeadamente por assegurar a garantia de que os produtos de saúde se encontram conformes às exigências legais.

Assim, os seus beneficiários directos não são os respectivos importadores ou produtores mas os cidadãos utentes ou consumidores ou, reproduzindo os dizeres da impugnante, ora recorrida, «a comunidade» — beneficiária directa do sistema.

Pelo que não pode afirmar-se a existência de uma vantagem específica para o devedor individualmente considerado, surgida da correspondente actividade pública e, assim, da contraprestação de um serviço prestado com vantagens imediatas para os e ela sujeitos.

Pelo contrário, está-se perante uma forma de financiar uma actividade do Estado vocacionada para a satisfação de necessidades públicas em geral: garantia da qualidade e segurança de utilização dos respectivos produtos e realização dos ditos estudos e acções de formação.

Não se verificando, pois, no caso os referidos elementos definidores da taxa, nomeadamente a predita relação bilateral ou sinalagmática, a correspectividade entre as duas prestações: a paga pelo utente do serviço público e a prestada pelo INFARMED.

Por outro lado, não pode ver-se, no tributo em causa, uma qualquer remoção, por parte do Instituto, de um obstáculo jurídico à actividade da Johnson — cfr. artigo 44.º, n.º 2, da LGT.

Tal modalidade é própria das chamadas autorizações e licenças, o que não é patentemente o caso — cfr. Casalta Nabais, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, p. 260:

“No concernente às taxas devidas por licenças . . . apenas estamos perante taxas quando o limite ou obstáculo levantado à actividade dos particulares, por cujo acto administrativo de remoção se cobra a respectiva taxa, constitua um limite ou obstáculo substantivo, atente sobretudo à concretização e realização prática da liberdade individual e à sua articulação com os interesses públicos de ordem geral» — pág. 262/3.

Ora o tributo em causa é de pagamento mensal, não antecedendo sequer o exercício da actividade.

Nada tendo, assim, a ver com qualquer autorização para a impugnante exercer a sua actividade.

Pelo que a imposição em causa é de qualificar como um imposto ou, ao menos, como um, tributo que, dada a sua natureza, há-de ter um tratamento constitucional semelhante.

Cfr., aliás, em situação algo idêntica e, por todos, os Acds. TC de 16Fev00 in *Acórdãos do Tribunal Constitucional*, vol. 46.º, pp. 21 e segs. e do STA de 24/11/99, Rec. 18.911, 28/04/99, Rec. 18.911, 28/4/99, Rec. 21.843, e 24/3/99, Rec. 21.649.

Está, assim, sujeita ao disposto no artigo 103.º, n.º 2, da Constituição, devendo a lei delimitar, nomeadamente, a respectiva incidência, em termos da sua determinabilidade, assegurando aos interessados um suficiente grau de densificação — cfr., Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 2.ª edição, p. 142.

Ora, o n.º 3 do referido artigo 72.º dispõe que «a taxa incide sobre o volume de vendas de cada produto, tendo por referência o respectivo preço de venda ao consumidor final . . . e sendo o seu valor pago mensalmente com base nas declarações de vendas mensais, nos termos e com os elementos a definir pelo mesmo Instituto».

Assim, a incidência real concretiza-se «no volume de vendas» de cada produto e o seu valor é pago mensalmente com base nas respectivas, «vendas mensais».

Certo que deve ter por referência, «o preço de venda ao consumidor final», mas tal aparece apenas de modo subordinado, de um mero «valor de referência limite».

Se se quisesse erigir como factor de incidência real o preço de venda ao consumidor final, a lei não se teria referido ao volume de vendas e às respectivas declarações de venda.

Pelo que a dita circular e o impresso «declaração de vendas» surgem como mero regulamento executivo e instrumental.

A parte final do dito inciso normativo refere-se apenas ao pagamento do tributo, cujos termos e elementos serão definidos pelo Instituto, a entidade credora: nenhum elemento de incidência resta, pois, para o Regulamento.

Quanto à violação do direito comunitário: artigo 33.º da Directiva n.º 77/388/CEE do Conselho, de 17Mai77, na redacção da Directiva n.º 91/680/CEE do Conselho, de 16Dez91. Tal directiva impede a manutenção ou a introdução, por um estado membro, de encargos com as características de impostos sobre o volume de negócios.

Dispõe aquele normativo:

«Salvo o disposto noutras normas comunitárias, designadamente nas disposições comunitárias em vigor relativas ao regime geral da detenção, circulação e controlo dos produtos sujeitos a impostos especiais sobre o consumo, as disposições da presente directiva não impedem que um estado membro mantenha ou introduza impostos sobre os contratos de seguros, sobre jogos ou apostas, sobre consumos especiais, direitos de registo e, em geral, todos os impostos, direitos e taxas que não tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios, desde que esses impostos, direitos e taxas não dêem origem, nas trocas comerciais entre Estados membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira.»

O ponto foi já objecto de jurisprudência vária do TJCE, esclarecendo que tal disposição proíbe os Estados membros de instituírem ou de manterem impostos, direitos e taxas que tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios, pelo facto de onerarem a circulação de bens e dos serviços de modo comparável ao do IVA, comprometendo o funcionamento do sistema comum deste último,

o que acontece quando tais tributos apresentarem as características essenciais do IVA: aplicação genérica às transacções que tenham por objecto bens ou serviços; proporcionalidade em relação ao preço dos mesmos; cobrança em cada fase do respectivo processo de produção e distribuição; aplicação ao seu valor acrescentado, «sendo um imposto devido por ocasião de uma transacção calculado após dedução do imposto pago no momento da transacção anterior».

Cfr., por todos, os Acds. de 17/Set/97, Proc. C-28/96 — Fricarnes, SA, e Proc. C. 347/95 — UCAL; de 26/6/97, Careda, SA, in *Colecânea de Jurisprudência*, I, pág. 3734 e de 13/03/97 — Solisnor, SA, in cit., I, pág. 5053.

Ora, a imposição em causa não possui nenhuma das referidas características: não se aplica de maneira geral, mas apenas a certos produtos (de saúde); não é proporcional ao respectivo preço; não é cobrada em cada fase do processo de produção e distribuição, mas apenas sobre o volume de vendas dos produtores e importadores; finalmente, não é aplicável ao valor acrescentado dos produtos.

Assim, nos termos da mesma jurisprudência, é permitido aos Estados membros cumular o IVA com impostos, direitos ou taxas diferentes dos impostos sobre o volume de negócios — cf. o Ac 13/07/89, Procs. 93 e 94/88 in *Colecção* pág. 2671 — WisselinK — e de 8/7/86 Proc. 73/85, in *Colecção* p. 2219 — Kerrutt — e de 27/11/95 Proc.º 295/94, in *Colecção* p. 3759 — Rousseau Wilmot.

Pelo que se não mostra violado o dito artigo 33.º

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

Custas pela recorrente, com procuradoria de 60%.

Lisboa, 21 de Janeiro de 2004. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcia Barbosa* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 24 de Março de 2004.

Assunto:

Meio de reacção adequado a despacho de Chefe de Serviço de Finanças que determina reversão de execução fiscal contra administrador de sociedade executada. Oposição.

Doutrina que dimana da decisão:

É a oposição à execução fiscal o meio processual adequado para o revertido atacar a legalidade de despacho de Chefe de Serviço de Finanças que ordena a reversão.

Recurso n.º 1844/03-30. Recorrente: Pedro Rui Carreira Pinheiro de Lima; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

Pedro Rui Carreira Pinheiro de Lima, residente na Avenida Sacadura Cabral, 24, em Miramar — Arcozelo — Vila Nova de Gaia,

inconformado com o despacho liminar de indeferimento de fls. 13-14, do 1º Juízo do TT de 1ª Instância do Porto, vem até nós, culminando a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

1 — Os fundamentos da impugnação estão estatuídos no art.º 99º do DL n.º 433/99, de 26.X — CPPT.

2 — Dispõem as alíneas c) e d) daquele preceito legal que: Constitui fundamento de impugnação qualquer ilegalidade, designadamente: ausência ou vício da fundamentação legalmente exigida [al. c)], a preterição de outras formalidades legais [al. d)].

3 — Em n.ºs 23 a 32 da impugnação apresentada é sustentado que a decisão objecto de impugnação enferma de nulidade por preterição de formalidade essencial.

4 — Sob o capítulo III da aludida impugnação são vertidos argumentos que levaram a que em n.ºs 46 e 47 se concluisse também pela nulidade da aludida decisão por se verificar omissão de pronúncia;

5 — Sob capítulo IV da aludida impugnação é invocada falta de fundamentação da decisão quanto à matéria aí referida;

6 — Sob capítulo VI, em n.ºs 77 a 87, da aludida impugnação é sustentada a nulidade da citação do ora recorrente.

7 — Face ao exposto, a aludida impugnação deveria ter sido admitida, uma vez que os argumentos aí invocados se enquadram na previsão das alíneas c) e d) do mencionado art.º 99º do CPPT, pelo que a decisão sob recurso viola esses mesmos preceitos legais.

Não houve contra-alegação.

O distinto PGA entende que:

«a) a petição de impugnação judicial deverá ser convalidada em reclamação de decisão do órgão da execução fiscal (art.º 97º, n.º 3, da LGT e art.º 98º, n.º 4, do CPPT);

b) deverão ser anulados os termos subsequentes à apresentação da reclamação;

c) o processo deverá ser enviado ao órgão da execução fiscal que proferiu a decisão reclamada para apreciação dos pressupostos de admissão e, eventualmente, do mérito da reclamação.»

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

Na petição inicial de fls. 2-8, o ora recorrente (Rct.) começa por referir que “foi citado para exercer por escrito o direito de audição prévia previsto no art.º 23º, n.º 4, da LGT, para efeitos de reversão da execução” n.º 98/101961.9 da 2ª RF de Matosinhos. Tendo exercido atempadamente o aludido direito, o Chefe do Serviço de Finanças de Matosinhos proferiu decisão no sentido de operar a reversão da execução contra o ora Rct., face ao que este deduziu oposição.

Agora, insurge-se contra tal decisão administrativa por nela se perfilar: preterição de formalidade essencial — ausência de produção das provas por si requeridas em vista da proclamação da sua alegada ilegitimidade por nunca ter exercido funções efectivas de administrador da sociedade executada; omissão de pronúncia sobre a sua alegada falta de culpa na insuficiência do património da originária devedora para a satisfação da dívida exequenda; falta de fundamentação da mesma decisão. Por fim, argui a nulidade da citação, por não incluir a declaração fundamentada dos pressupostos e extensão da reversão, nem conter os elementos essenciais da respectiva liquidação, de modo a dar a possibilidade ao executado de reclamar ou impugnar a dívida nos mesmos termos que o devedor principal.

A instância entendeu que “a argumentação do impugnante se enquadra no fundamento de oposição à execução previsto no art.º 204º,

n.º 1, al. b), do CPPT, não cabendo aquela nos fundamentos de impugnação judicial previstos no art.º 99º do CPPT.” Como assim e porque o contribuinte deduziu oposição à execução, rejeitou liminarmente a impugnação.

Do antecedente relato, recte das conclusões da alegação do presente recurso jurisdicional per saltum, emerge que a questão decidenda é a de saber qual o meio de reacção adequado a despacho de Chefe de Serviço de Finanças que determina a reversão de execução fiscal contra administrador da sociedade executada.

Para o tribunal a quo, é a oposição à execução — artigo 204º, n.º 1, b), *in fine*, do CPPT.

Já ao EMMP junto deste Supremo se afigura ser a da reclamação contemplada no artigo 276º do CPPT, que assim dispõe:

As decisões proferidas pelo órgão da execução fiscal e outras autoridades da administração tributária que no processo afectem os direitos e interesses legítimos do executado ou de terceiro são susceptíveis de reclamação para o tribunal tributário de 1ª instância.

Para Jorge de Sousa, *CPPT Anotado*, 4ª edição, pp. 1044/5, nota 5, “em certas situações, em que haja outra via processual para impugnar os actos da administração tributária praticados no processo de execução fiscal, pode colocar-se a questão de saber qual o meio processual que deve ser utilizado.

É o que sucede quando o executado ou um responsável subsidiário é citado para o processo de execução fiscal, iniciando-se o prazo para deduzir oposição à execução fiscal (art. 203º, n.º 1, deste Código).

É duvidoso se os responsáveis subsidiários ou outros revertidos poderão impugnar através da reclamação prevista no art. 276º o despacho que ordena a respectiva citação, no caso de estarem em causa vícios formais a ele atinentes e não respeitantes à legalidade da dívida exequenda ou sua exigibilidade.

Por um lado, no art. 151º, n.º 1, prevê-se a utilização do processo de oposição à execução fiscal para apreciação da existência dos pressupostos da responsabilidade subsidiária, mas não se faz qualquer referência à sua utilização para apreciação da legalidade formal do acto que ordena a reversão.

Por outro lado, a oposição à execução fiscal visa, em regra, a extinção do processo de execução fiscal relativamente ao oponente e não é essa a consequência de qualquer ilegalidade formal do despacho que ordena a reversão, que só justificará a renovação da prática do acto com observância do formalismo previsto na lei.

Estas seriam razões que poderiam levar a concluir que os vícios formais que afectem o despacho que ordena a reversão (como, por exemplo, a incompetência do autor do despacho que a decide ou a falta de audição prévia do revertido) deveriam ser impugnadas através da reclamação prevista neste art. 276º. No entanto, há argumentos relevantes em sentido contrário.

Por um lado, o próprio teor literal do n.º 1 do art. 277º, ao referir que o prazo para reclamação se conta da notificação do acto, inculca que não se previu a aplicabilidade daquela reclamação na sequência do acto de citação e é através da citação, e não de notificação, que tem de ser comunicado ao revertido o acto que decide a reversão, como se determina expressamente na parte final do n.º 4 do art. 23º da L.G.T..

Por outro lado, mesmo os vícios de ordem formal que possam afectar o despacho que ordena a reversão (como a incompetência,

a falta de fundamentação ou de prévia audição do revertido (exigidas pelo art. 23º, n.º 4, da L.G.T.) ou a ilegitimidade do exequente parecem poder constituir fundamentos de oposição à execução fiscal enquadáveis na alínea i) do n.º 1 do art. 204º deste Código.

A isto acresce que no art. 208º, n.º 2, deste Código prevê-se a possibilidade de o órgão da execução fiscal poder revogar o acto que tenha dado fundamento à oposição, que, nos casos de reversão, parece ser o acto que a determina. A ser assim, estar-se-á perante um reconhecimento de que é no processo de oposição que se deverá conhecer da legalidade do despacho que ordena a reversão.

Ainda no mesmo sentido aponta a função processual da oposição à execução fiscal que, embora com tramitação autónoma em relação ao processo executivo, funciona na dependência deste, como uma contestação à pretensão do exequente, como vem entendendo o Supremo Tribunal Administrativo. Por isso, a oposição à execução fiscal estará naturalmente vocacionada, como contestação que é, para a invocação de quaisquer fundamentos que possam servir para contrariar a pretensão executiva, independentemente do seu carácter substantivo ou adjectivo (art. 487º do CPC), à semelhança do que sucede com o processo civil, em que a oposição do executado é o meio processual adequado para a invocação de qualquer falta de pressupostos processuais [art. 813º, alínea c), do C.P.C.].

Finalmente, e será o argumento mais relevante, a própria tramitação da reclamação, prevista nos arts. 276º a 278º, designadamente a subida a final, após a venda (art. 278º, n.º 1), parece não ser minimamente adequada à satisfação dos interesses dos revertidos, não se justificando que, estando-se perante casos de possível ilegalidade da reversão, à semelhança do que sucede nos casos arrolados no n.º 1 do art. 204º, não lhes seja dada protecção idêntica à que é concedida na sequência da oposição, nomeadamente a suspensão do processo de execução fiscal após a penhora ou prestação de garantia (arts. 212º e 169º, n.ºs 1, 2, 3 e 5, deste Código).

Esta inadequação da reclamação para assegurar uma tutela efectiva dos interesses dos revertidos, imporá uma opção pela oposição, por ser o meio mais adequado, a que se deve dar preferência por força do preceituado no n.º 2 do art. 97º da L.G.T.”

Em seguimento do que de concluir é que correcto foi o entendimento da instância de que é a oposição à execução fiscal o meio processual adequado para o revertido atacar a legalidade do despacho que ordena a reversão.

E uma vez que o recorrente enveredou já por tal via — como expressamente afirma no artigo 4º da p.i. — óbvio é que de equacionar não é, tampouco, eventual convalidação dos autos para tal forma de processo, a coberto do n.º 3 do artigo 97º da LGT e 98º, n.º 4, do CPPT.

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso, confirmando-se o despacho liminar de rejeição recorrido.

Custas pelo Rct., com 50% de procuradoria.

Lisboa, 24 de Março de 2004. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Almeida Lopes* — *António Pimpão*.

Acórdão de 24 de Março de 2004.

Assunto:

IRS. Lei 12/82, 3/6 (Convenção para Evitar a Dupla Tributação ...). Rendimento do trabalho dependente auferido na Alemanha por residentes em Portugal.

Doutrina que dimana da decisão:

As remunerações de trabalho dependente, auferidas na Alemanha, por residente em Portugal, são tributadas na Alemanha se, neste país, aquele tiver permanecido por mais de 183 dias. Porém, o rendimento de todo o agregado familiar deve ser tributado em Portugal deduzindo-se o imposto pago na Alemanha.

Recurso n.º 1872/03-30; Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Maria da Glória Vilela de Sousa; Relator Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

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

A Fazenda Pública, inconformada com a sentença, a fls 51 e seguintes, do Mº Juiz do T.T. de 1ª Instância de Braga, que julgou procedente a impugnação deduzida por Maria da Glória Vilela de Sousa, daquela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

”I — O art. 15º da CDT Alemanha dispõe que os rendimentos provenientes do trabalho dependente auferidos pelos emigrantes portugueses na Alemanha, desde que continuem a ser considerados residentes em Portugal, são tributados em Portugal, sem prejuízo de o poderem ser também na Alemanha, desde que a fonte ali se localize.

II — Nos casos em que a competência tributária cabe a ambos os Estados determina o art. 24º da Convenção, que compete ao Estado da residência do sujeito passivo a obrigação de eliminar a dupla tributação.

III — Não existem no articulado da Convenção critérios definidores do conceito de residente, sendo que o n.º 1 do seu art. 4º contempla este conceito, remetendo para as normas internas dos Estados contratantes a determinação desse alcance.

IV — Nos termos do art. 16º, n.º 2, do C.I.R.S. consideram-se como residentes em Portugal as pessoas que aqui constituam o agregado familiar desde que resida, em Portugal, qualquer das pessoas a quem incumba a direcção do mesmo.

V — Sendo o marido da recorrida considerado residente em Portugal não interessa para esse efeito apurar o número de dias que aquele passou em território nacional.

VI — Não há qualquer afastamento do regime constante da convenção internacional pela aplicação do direito interno português, mas antes a plena aplicação desse mesmo regime”.

Contra-alegou a recorrida, batendo-se pela manutenção do julgado. O Ex.º Magistrado do Mº. Pº., junto deste S. T. A. foi de parecer que o recurso não merece provimento.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida regista a seguinte matéria de facto:

1. As liquidações referem-se aos rendimentos obtidos pelo cônjuge da impugnante, nos anos em causa, na Alemanha, onde permaneceu, em qualquer dos anos, por mais de 183 dias, como trabalhador por conta d outrem — factos não controvertidos;

2. A impugnante permaneceu em Portugal nos ditos anos — facto não controvertido.»

Dispõe o art. 15º da Lei 12/82, de 3/6 (Convenção entre a República Portuguesa e a República Federal da Alemanha para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Imposto sobre o Rendimento e sobre o Capital):

1 — ... os salários, ordenados e remunerações similares obtidos de um emprego por um residente de um Estado contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que o emprego seja exercido no outro Estado contratante. Se o emprego for aí exercido, as remunerações podem ser tributadas nesse outro Estado contratante.

2 — Não obstante o disposto nº 1, as remunerações obtidas por um residente de um Estado contratante de um emprego exercido no outro Estado contratante só podem ser tributados no Estado primeiramente mencionado se, para além do mais e conforme se prevê na alínea a), o beneficiário permanecer no outro Estado durante um período ou períodos que, no ano civil em causa, não excedam, no total, 183 dias.

Da análise desta disposição legal resulta que as remunerações do trabalho dependente, auferidas na Alemanha por residente em Portugal, são tributados na Alemanha se aquele aí tiver permanecido por mais de 183 dias.

Vejamos agora o que deve entender-se, para o efeito, por residente.

Prescreve o art. 15º, nº 1, do C.I.R.S.:

«Sendo as pessoas residentes em território português, o IRS incide sobre a totalidade dos rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território.»

Por seu turno, o artº 16º, nº 2, do C.I.R.S. considera residentes em território português as pessoas que constituem o agregado familiar, desde que naquele resida qualquer das pessoas a quem incumbe a direcção do mesmo.

E o art. 167º, nº 2, do C. Civil dispõe:

A direcção da família pertence a ambos os cônjuges...

Donde resulta, e também do art. 4º, nº 1, da dita Convenção, que o marido da impugnante é havido como residente em Portugal.

E, porque as remunerações auferidas no período em causa o foram na Alemanha, onde permaneceu por mais de 183 dias, forçoso é concluir que é nesse país que as mesmas devem ser tributados.

Porém, quando assim acontece, e sendo caso disso, há que fazer funcionar a regra constante do art. 24º, nº 1, al. a), da dita Convenção, ou seja, quando um residente em Portugal obtiver rendimentos que possam ser tributados na Alemanha, deverá Portugal deduzir do imposto sobre os rendimentos desse residente uma importância igual ao imposto pago na Alemanha.

Ora, a impugnante alega que pagou imposto na Alemanha e que não lhe foi feita a referida dedução (v. nº 20 da p.i.).

A. este propósito, porém, nada consta do probatório.

Impõe-se, pois, ampliar a matéria de facto, tal como se preceitua no art. 729º, nº 3, do C.P. Civil, em ordem a constituir base suficiente para a decisão de direito sobre a banda de liquidação impugnada.

Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso e em revogar a decisão recorrida, que deverá ser substituída por outra, ampliada que seja a matéria de facto nos termos atrás referidos. Sem custas.

Lisboa, 24 de Março de 2004. — *Fonseca Limão* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 24 de Março de 2004.

Assunto:

Questão de facto. Incompetência hierárquica. Alteração posterior das conclusões.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Se no recurso interposto de decisão do tribunal tributário de 1ª instância se incluírem questões de facto de que aquele não haja conhecido, é o Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo (2ª Secção).

II — Para efeitos de determinação da competência do Tribunal é irrelevante que o recorrente venha depois alterar ou desistir da matéria de facto integrante das alegações.

Recurso n.º 1879/03-30. Recorrente: A. F. Investimentos, Fundos Imobiliários; S.A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Cons.º Dr. Vítor Meira.

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

”BCP Investimentos, Fundos Imobiliários, S.A.” impugnou no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa a liquidação de IRC dos anos de 1990, 1991 e 1992 invocando inexistência de facto tributário e de obrigação de retenção na fonte.

Por sentença do M.^{mo} Juiz daquele Tribunal foi a impugnação julgada improcedente.

Não se conformando com tal decisão recorreu a impugnante para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a sua revogação, formulando as seguintes conclusões:

A) As liquidações não individualizam os factos de que resultaria a pretensa obrigação de retenção na fonte, nem dos autos resulta essa individualização, pelo que as liquidações são nulas, por indeterminação do objecto.

B) Os títulos de dívida, seja esta pública ou privada, são títulos de crédito que incorporam crédito de capital e crédito de juros.

C) A compra e venda dos títulos envolve uma cessão daqueles créditos.

D) A relação de cessão de crédito (entre alienante e adquirente) não se confunde com a relação de crédito (entre emitente e pro-

prietário do título), sendo esta relação de crédito o objecto da relação de cessão de crédito.

E) Pela compra dos créditos incorporados, incluindo o crédito a juros não vencidos, paga-se um preço.

F) A Administração Fiscal e a douta sentença recorrida confundiram formação, no mercado, do preço de aquisição do crédito não vencido a juros, em que se verifica um fenómeno económico de repercussão de imposto, com retenção de imposto, que nunca foi efectuada.

G) Da conjugação do art. 6º, nº 1, al. c), com o art. 8º, n.ºs 1 e 3, al. a), a partir do Dec-Lei nº 360/91, al. a) 1)) do CIRS, na redacção anterior à entrada em vigor do Dec-lei nº 263/92, de 24 de Novembro, assim como das próprias alterações que o Dec-Lei nº 263/92 teve de introduzir para tributar os chamados juros "decorridos", resulta clarissimamente que, antes deste último diploma, só os juros vencidos eram tributáveis na categoria E.

H) A conclusão anterior não é afectada pela concepção do rendimento-acrécimo, visto que esta diz essencialmente respeito à tributação das mais-valias e a alienação de títulos de dívida com crédito de juros só não é tributável na categoria G por virtude do disposto na al. a) do nº 2 do art. 10º do CIRS.

I) É ininvocável, para o efeito, um princípio de tributação segundo a materialidade das situações (interpretação económica), pois, não só a Lei Geral Tributária não se encontrava em vigor ao tempo dos factos, como ela própria atribuiu um valor meramente residual ao referido princípio (art. 11º, nº 3), sendo prevalecente o da recepção das qualificações dos ramos originários de direito (art. 11º, nº 2).

J) Ora, em direito privado adquirir um crédito a juros é coisa inteiramente distinta de pagar um crédito a juros e a contrapartida da aquisição consiste num preço.

L) É financeiramente incorrecto e juridicamente um absurdo (os títulos extinguir-se-iam!) afirmar, conforme faz a douta sentença recorrida, que a compra de títulos possa representar um reembolso antecipado do capital de um mútuo.

M) Mesmo que se aceitasse a tese absurda do reembolso antecipado de capital de mútuo, o pressuposto temporal de incidência só seria, nos termos do art. 8º, nº 2, do CIRS, a data do reembolso se não houvesse data estipulada de vencimento da obrigação de juros.

N) É igualmente inaceitável e sem o mínimo de sustentação nos factos a ideia de que, na compra dos títulos, haja um acordo para antecipação do vencimento dos juros.

O) A douta sentença recorrida ultrapassou, no que toca aos arts. 6º e 8º do CIRS, todos os limites permitidos da interpretação, mesmo os de uma interpretação extensiva.

P) No entendimento segundo o qual (com os fundamentos da sentença impugnada ou outros), perante as norma do art. 6º, e em particular o seu nº 1, al. c), e do art. 8º, em particular o seu nº 1 e o seu nº 3, al. a) [depois al. a), 1], todos do CIRS, na versão em vigor em 1990, 1991 e 1992 (até a entrada em vigor do Dec-Lei nº 263/92), eram tributáveis na categoria E os chamados juros "decorridos", este último segmento normativo é inconstitucional por violação do princípio da legalidade fiscal, na modalidade de tipicidade, consagrado ao tempo dos factos no art. 106º, nº 2, da CRP (hoje art. 103º, nº 2); tal entendimento implica também que (como aconteceu na douta sentença recorrida) se ultrapassem os limites da in-

terpretação, pelo que envolve ainda inconstitucionalidade, por violação do mesmo princípio da legalidade tributária, do art. 10º, nº 1 e/ou do art. 10º, nº 3, do Código Civil, interpretados no sentido de que são utilizáveis para definir o âmbito de incidência de um imposto.

Q) Da ausência, em geral, de obrigação de imposto decorre inelutavelmente a ausência de obrigação de retenção na fonte.

R) Ainda, todavia, que, por absurdo, se admitisse que se verificavam em geral os pressupostos de incidência, ainda a existência de obrigação de retenção exigiria que os rendimentos não se encontrassem isentos e que o alienante não estivesse isento ou dispensado de retenção na fonte.

S) Ora, os títulos envolvidos e os alienantes não se encontram identificados nem nas liquidações nem nos autos, pelo que não se pode saber se verificavam ou não todos os requisitos das pretensas obrigações, de retenção na fonte, sendo a consequência pelo menos a do art. 100º, nº 1, do CPPT.

T) Acresce que pode ter havido (e houve) transacções em bolsa e nestas é impossível identificar alienantes, pelo que uma obrigação de retenção pressuporia disposição legal que a impusesse independentemente da situação subjectiva do beneficiário dos rendimentos, a qual não existia.

U) Em qualquer interpretação do art. 75º do CIRC, na redacção em vigor anteriormente ao Dec-Lei nº 263/92, segundo a qual fosse obrigatória a retenção na fonte independentemente dos pressupostos de incidência (incluindo ausência de isenção) e de retenção quanto ao substituído tributário e/ou em qualquer interpretação dos arts. 99º e 100º do CPPT, segundo a qual pudesse ser declarada existente obrigação de retenção na fonte independentemente de prova ou demonstração de sujeição do substituído tributário a imposto e a retenção, tais preceitos são inconstitucionais, por violação do já mencionado princípio da legalidade tributária.

V) Ao decidir diferentemente de quanto se concluiu, a douta sentença recorrida assentou num errado entendimento do Direito e efectuou uma errada aplicação do Direito aos factos.

X) O Dec-Lei nº 263/92, de 24 de Novembro, é inovador e não interpretativo, não preenchendo nem o requisito material, nem o requisito formal das leis interpretativas.

Uma interpretação segundo a qual o diploma, e em particular as disposições do seu art. 1º, na parte em que dão nova redacção à al. c) do nº 1 do art. 6º, em que aditam um nº 3 ao mesmo art. 6º e em que aditam uma al. c) ao nº 3 do art. 8º, todos do CIRS, seriam aplicáveis retroactivamente (por se entender que conteriam interpretação autêntica), envolveria inconstitucionalidade do diploma e, em particular, das referidas disposições, por excesso relativamente à autorização legislativa conferida pela Lei nº 17/92, de 6 de Agosto (que autorizava modificação e não interpretação), com ofensa do que eram, ao tempo da aprovação, promulgação e publicação da referida lei e do mencionado decreto-lei, os arts. 106º, nº 2, 115º, nº 2, e 168º, nº 1, al. i), e são hoje os arts. 103º, nº 2, 112º, nº 2, e 165º, nº 1, al. i), da CRP; e ainda por violação da proibição constitucional de retroactividade tributária (art. 103º, nº 3), do princípio da confiança (art. 2º) e do princípio da tipicidade tributária (art. 103º, nº 2, anteriormente art. 106º, nº 2). A recorrente juntou um parecer subscrito pelo investigador-jurista Nuno Sá Gomes.

Não houve contra-alegações.

Pelo Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do não provimento do recurso, nos termos da jurisprudência pacífica e reiterada da Secção de Contencioso Tributário tirada em numerosos casos idênticos.

Afigurando-se ao relator que nas alegações da recorrente se referiam factos não considerados na sentença que poderiam determinar a incompetência em razão da hierarquia do Tribunal para conhecer do recurso, foi ouvida a recorrente sobre tal questão, tendo vindo esclarecer o sentido do alegado e que não pretendia alteração da decisão de facto.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

1. durante os anos de 1990, 1991 e 1992 a impugnante efectuou operações de compra e venda de títulos discriminadas a fls. 180 a 186;

2. por tais títulos pagou aos alienantes o preço correspondente ao valor dos respectivos títulos, acrescido dos montantes correspondentes aos juros corridos desde a data da emissão/último vencimento até à data da transacção, deduzidos do imposto sobre o rendimento que sobre eles incidiria;

3. sem, no entanto, ter entregue ao Estado os montantes que deduziu correspondentes ao imposto;

4. detectada essa situação a administração fiscal procedeu à liquidação de IRC e juros compensatórios, no montante de 1.149.141,89 euros.

Assentes tais factos apreciemos o recurso.

Logra prioridade de apreciação a questão prévia suscitada.

Nos termos dos artigos 167º do Código de Processo Tributário e 32.º, nº1, alínea b), do ETAF este Supremo Tribunal apenas conhece dos recursos dos tribunais tributários de 1ª instância com exclusivo fundamento em matéria de direito. Conforme este Tribunal tem vindo a decidir em inúmeros acórdãos, na esteira do ensinamento do Prof. Manuel de Andrade de que a competência se afere pelo *quid disputatum* e não pelo *quid decisum*, para a determinação da competência do tribunal não importa saber se a matéria invocada releva ou não para a decisão do recurso por a questão da competência ter de ser previamente decidida.

Nas alegações da recorrente e respectivas conclusões que acima se transcreveram sustenta a recorrente que:

- as liquidações não individualizam os factos de que resultaria a pretensa obrigação de retenção na fonte, nem dos autos resulta essa individualização;

- a Administração Fiscal e a sentença confundiram formação, no mercado, do preço de aquisição do crédito não vencido a juros com retenção de imposto que nunca foi efectuada;

- não tem o mínimo de sustentação nos factos que, na compra de títulos, haja um acordo para antecipação do vencimento de juros;

- os títulos envolvidos e os alienantes não se encontram identificados;

- que pode ter havido e houve transacções em bolsa.

Dizer que não estão individualizados os factos de que resultaria a obrigação de retenção na fonte, que não estão identificados os títulos e os alienantes e que houve transacções em bolsa são questões de facto que relevam de uma apreciação de provado/não provado que não pode ser feita por este Supremo Tribunal Administrativo,

que apenas julga matéria de direito, e que não constam do probatório da sentença recorrida nem nela foram apreciados. A sua relevância ou não para o recurso só poderá ser apreciada pelo tribunal que for competente para delas conhecer, sendo irrelevante para este efeito que a recorrente venha dizer que, para evitar quaisquer dúvidas, retira da conclusão T) a frase "e houve". De onde ser mister concluir que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, o que determina a incompetência hierárquica deste Supremo Tribunal Administrativo para dele conhecer.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo Sul.

Custas pela recorrente, fixando em 120 euros a taxa de justiça e em 40% a procuradoria.

Lisboa, 24 de Março de 2004. — *Vitor Meira* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 24 de Março de 2004.

Assunto:

Impugnação. Dívidas à Segurança Social. Prazo.

Doutrina que dimana da decisão:

A impugnação de prestação tributária, por dívida à Segurança Social, quando não for fundada em erro na autoliquidação, deve ser deduzida no prazo de 90 dias, contados da data em que o pagamento devia ter sido efectuado, nos termos do art. 102º, nº 1, al. a), do C.P.P.T.

Recurso nº 1906/03-30; Recorrente: SOLIMPA II - Empresa de Limpezas Lda.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

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

Solimpa II - Empresa de Limpezas Lda., inconformada com a sentença do M.^{mo} Juiz do T. T. de 1ª Instância do Posto, que lhe julgou improcedente a impugnação deduzida, daquela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

«1.º O art. 102º do C.P.P.T. nunca fala em extracção de certidão executiva para contagem da fixação do prazo de 90 dias.

2.º Os factos tributários aí referidos exigem sempre a prévia notificação, citação, formação de presunção ou conhecimento dos actos lesivos por parte do contribuinte.

3.º Só após a sua notificação a sua citação, a formação de presunção ou o conhecimento de que fala a alínea f) do nº 1 do art. 102º é que se começam a contar os 90 dias.

4.º A impugnação é atempada.

5.º Também o art. 99º do C. P. P. T. não permite a interpretação que lhe foi dada pela sentença.

6.º A impugnação judicial abrange qualquer ilegalidade.

7.º As quatro alíneas insertas no art. 99 são exemplificativas.

8.º Constituem objecto de impugnação judicial inclusivamente os actos da administração tributária expressamente referidos no texto destas alegações.

9.º A presente impugnação judicial não violou a sua natureza jurídica nem existe erro na forma de processo que devesse conduzir à sua convalidação.

10.º Foi violada a legislação citada nestas alegações e suas conclusões.»

Não foram apresentadas contra-alegações.

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

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida regista a seguinte matéria de facto:

1 - O 7.º Serviço de Finanças do Porto instaurou o processo de execução nº 3384/-01/101854.0 contra a impugnante por dívidas de contribuições ao CRSS dos meses de Outubro e Novembro de 2000, no montante global de 462.367\$00, as quais foram apuradas face às correspondentes folhas de remunerações e deveriam ter sido pagas até ao dia 15 do mês seguinte àquele a que respeitavam - cfr. fls. 34 e seguintes;

1.1 - A certidão executiva foi extraída em 31/05/01 - fls. 36;

2 - A impugnante deduziu oposição à execução acima referida pr. nº 01/90 0016.0;

3 - Esta impugnação deu entrada no SF em 19/12/01 - fls. 02.

A sentença recorrida, considerando que a dívida respeitava a dívidas de Contribuições ao CRSS dos meses de Outubro e Novembro de 2000, viria a julgar a impugnação intempestiva pois que apresentada em 19/12/01.

Contra o assim decidido, insurge-se a recorrente afirmando ser a mesma atempada.

Vejamos.

Registe-se, antes de mais, que não logra aqui aplicação o disposto no art. 131º do C.P.P.T. que determina que a reclamação graciosa deve proceder obrigatoriamente a impugnação.

Na verdade, tal preceito visa apenas os casos de erro na auto-liquidação, o que não vem alegado na petição inicial; esta, como se vê do seu nº 1, surge por existir "um diferendo entre a Segurança Social e a impugnante sobre a aplicação da alínea f) do nº 1 do art. 204º do Código de Procedimento e de Processo Tributário".

A questão de tempestividade da impugnação há-de ser vista à luz do art. 102º que, no seu nº 1 alínea a) dispõe:

"A impugnação será apresentada no prazo de 90 dias contados a partir do termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte.

A impugnada prestação tributária diz respeito a contribuições para a Segurança Social, tendo sido apurada face às correspondentes folhas de remuneração e deveria ter sido paga até ao dia 15 de mês seguinte àquele a que respeita.

Tratando-se de dívidas dos meses de Outubro e Novembro de 2000, tal pagamento deveria ter ocorrido até, respectivamente, 15 Novembro/2000 e 15/Dezembro/2000.

Assim sendo, o aludido prazo de 90 dias há-de contar-se a partir destas datas pois que coincide com o termo do prazo para pagamento voluntário, conforme prescreve na referida alínea a) do nº 1 do art. 102º do C.P.P.T.

Ora, a impugnação foi apresentada em 19/12/01, ou seja, muito para além do prazo atrás referido, sendo, por isso, intempestiva.

Daí que a sentença recorrida, que assim decidiu, não mereça censura.

Pelo exposto e considerando prejudicado o conhecimento das demais questões suscitadas nas conclusões do recurso forçoso é concluir que o mesmo não merece provimento.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso.

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

Lisboa, 24 de Março de 2004. — *Fonseca Limão* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 24 de Março de 2004.

Assunto:

IVA. Caducidade do direito à liquidação do imposto. Art. 45º da LGT. Utilização de métodos indirectos na determinação da matéria colectável - "Indicadores objectivos de actividade". Infidelidade da contabilidade (art. 75º da LGT).

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A utilização de métodos indirectos na determinação da matéria colectável, através de "margens médias do lucro líquido", a que se refere o art. 90º, n.º 1, al. a), da LGT, não concretiza a aplicação dos "indicadores de actividade inferiores aos normais", prevista no art. 89º do mesmo compêndio legal.*
- 2 — *Este último normativo só será aplicável uma vez concretizada a via regulamentar necessária para o efeito, o que ainda não aconteceu.*
- 3 — *Assim, nos casos previstos em 1 (primeira parte), o direito de liquidar os tributos caduca no prazo de quatro anos, que não no de três, aplicável à sua segunda parte - art. 45º, n.ºs 1 e 2, da LGT.*

Recurso: 1914/03-30. Recorrente: Imporliz - Comércio e Representações Ldª; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º. Juiz Consº. Dr. Brandão de Pinho.

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

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por IMPORLIZ - COMÉRCIO E REPRESENTAÇÕES, LDA, da sentença do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Leiria, que julgou improcedente

a impugnação judicial que a mesma deduzira contra a liquidação adicional de IVA do ano de 1998.

Fundamentou-se a decisão em não se ter verificado a caducidade daquele acto tributário já que não foram, no caso, aplicados os indicadores objectivos da actividade previstos no art. 45º, n.º 2, da LGT, aliás inexistentes por ainda não publicados, mas, antes, as margens médias de lucro líquido, a que se refere o seu art. 90º, n.º 1, al. a), pelo que o prazo de caducidade é de quatro e não de três anos.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

«1 - A decisão recorrida considera que os indicadores objectivos de actividade não foram publicados, pelo que a avaliação indirecta tomou por base os critérios previstos no art. 90º, n.º 1, da LGT.

2 - A verdade, porém, é que a administração tributária não podia socorrer-se desses critérios sem partir de outros pressupostos, sob pena de estar a violar a lei.

3 - Para a determinação da nova matéria colectável, resultante do acto de fiscalização levado a efeito, a administração tributária não se baseou em omissões, erros, inexactidões ou indícios fundados que pudessem reflectir ou impedir o conhecimento da matéria colectável real do sujeito passivo, a partir da sua contabilidade.

4 - Se assim fosse, tais irregularidades seriam identificadas objectivamente e a respectiva correcção determinada de forma concreta e nunca com recurso a métodos aleatórios.

5 - A presunção legal estabelecida no n.º 1 do artigo 75º da LGT só pode ser afastada quando se verificar alguma das ocorrências previstas nas várias alíneas do seu n.º 2.

6 - Das alíneas a), b) e d) do referido artigo, não se alcança qualquer previsão onde se possam enquadrar os fundamentos da administração tributária que levaram ao afastamento da aludida presunção.

7 - De onde resulta que tal afastamento apenas se pode subsumir ao disposto na alínea c) daquele preceito legal.

8 - Do relatório da fiscalização decorre que houve uma avaliação indirecta e que a administração tributária usou de elementos aleatórios de que dispunha, sendo estes os indicadores objectivos de actividade disponíveis, ainda que definidos, naquele relatório, pela terminologia "rácios da rentabilidade fiscal das vendas medianas do sector".

9 - Tais indicadores, embora de âmbito distrital, não deixam de ter uma base técnico-científica para efeitos da avaliação indirecta. E, embora sejam definidos pela administração tributária como "rácios da rentabilidade fiscal das vendas medianas do sector" tal terminologia, em bom rigor jurídico, apenas se pode subsumir ao disposto na alínea c) do n.º 2 do citado artigo 75º.

10 - Não é aceitável que tais indicadores possam aproveitar à administração tributária, para esta poder afastar a presunção legal prevista no n.º 1 do artigo 75º e determinar, por avaliação indirecta, a matéria colectável; e não possam aproveitar ao contribuinte quando este os invoca para defender os seus direitos.

11 - A administração tributária recorreu a indicadores objectivos de actividade por os considerar previstos na lei, pelo que está preenchido o segundo requisito do n.º 2 do artigo 45º da LGT.

12 - Se a administração tributária recorreu a indicadores não previstos na lei, cometeu ilegalidade, por duas ordens de razão:

(...).

c) afastou uma presunção legal sem fundamento de *ius*;

d) aplicou critérios legalmente inexistentes (e como tal, inconstitucionais).

13 - Interpretação diferente conduz à iniquidade e coloca em crise o princípio da certeza e da segurança jurídica.

14 - Os factos de que o tribunal dispõe, no presente caso, revelam que a administração tributária agiu ao arrepio da lei, ainda que se possa querer defender que os seus agentes procuraram colmatar a inércia do legislador. O tribunal só pode julgar as lides com base no que foi alegado e provado (*judex judicare debet secundum allegata et probata partium*).

15 - Está alegado e provado que a administração tributária não agiu em conformidade com a lei. E, se agiu, não pode deixar-se de aplicar o prazo de caducidade previsto no n.º 2 do artigo 45º da LGT.

16 - Acresce ainda a inconstitucionalidade que está subjacente à prática da administração tributária, que desde já se denuncia nos termos do artigo 204º da CRP, por se considerar violado o disposto no n.º 3 do artigo 103º da Constituição da República Portuguesa, visto que ninguém pode ser obrigado a pagar impostos cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei.

17 - Ao afastar uma presunção legal - prevista n.º 1 do artigo 75º da LGT - sem fundamento que sustente validamente esse afastamento, a administração tributária está liquidando um imposto de forma inconstitucional.

18 - Entende-se que foram inobservados ou incorrectamente interpretados os artigos 8º, n.º 2, alínea a), 45º, n.º 2, e 75º, todos da Lei Geral Tributária.

19 - Em nosso entender, as mencionadas normas deveriam ter sido interpretadas no sentido que se disseceu desenvolvidamente ao longo das alegações e conclusões do presente recurso.

Nestes termos, nos melhores de direito e nos mais doutos e escoreitos de VV. Ex.^{as}, requer-se a revogação da decisão recorrida e a sua substituição por outra que atenda a impugnação da contribuinte, ora recorrente.»

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido da incompetência deste STA, em razão da hierarquia, já que, nas 1ª, 8ª e 11ª conclusões, a recorrente diverge do julgamento de facto expresso na sentença, ao sustentar "que foram aplicados indicadores objectivos de actividade na determinação da matéria tributável"; ou, se assim se não entender, pelo seu não provimento pois que a decisão recorrida "interpretou correctamente a norma constante do art. 45º, n.º 2, da LGT, no sentido de que não estão sujeitos ao prazo de caducidade de três anos, os actos tributários resultantes da aplicação do citado critério": o da margem média de lucro líquido do sector em causa - art. 90º, n.º 1, al. a), da LGT -, que não configura indicador objectivo de actividade de base técnico científica - seu art. 89º, n.º 3.

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

Em sede factual, vem apurado que:

«1 - A impugnante foi submetida a uma acção de fiscalização externa que decorreu entre os dias 4/4/2002 e 25/6/2002, no âmbito da qual foi realizado o relatório da inspecção tributária que consta de fls. 23 e segs. dos autos e cujo conteúdo aqui se dá por integralmente reproduzido.

2 - A inspecção tributária concluiu que os custos e proveitos declarados não correspondiam aos efectivamente obtidos e suportados,

obtendo a margem de lucro bruto sobre as vendas mediante aplicação do rácio de 19,87%, correspondente à mediana do sector declarado pelos sujeitos passivos a nível distrital.

3 - Com base nessa correcção, foi apurado também o IVA em falta.

4 - De tudo, resultaram as liquidações adicionais impugnadas.»

Vejamos, pois:

Há que apreciar, em primeiro lugar, a competência hierárquica do STA para o conhecimento do recurso.

E, mau grado o propugnado pelo Ministério Público, há que afirmar a sua competência.

Na verdade, a recorrente não põe em causa, antes expressamente o afirma, que a Administração Fiscal procedeu a avaliação indirecta, utilizando os "rácios da rentabilidade fiscal das vendas medianas do sector", concordando, pois, no ponto, com a matéria factual fixada na sentença.

Não há, aí, qualquer divergência.

O que a recorrente pretende é que tal critério de determinação da matéria colectável preenche ou concretiza a utilização, para o efeito, dos referidos "indicadores objectivos de actividade" previstos na lei.

Questão puramente de direito, pois.

Que há, assim, que apreciar.

O art. 87º, al. c), da LGT (redacção anterior à Lei nº 100/99) prevê a realização da avaliação indirecta da matéria colectável do sujeito passivo quando esta se afastar, significativamente e sem razão justificada, da resultante "da aplicação dos indicadores objectivos da actividade de base técnico-científica" nela referidos.

Tais indicadores são definidos anualmente, nos termos da lei, pelo Ministro das Finanças, após audição das associações empresariais e profissionais, podendo consistir em margens de lucro ou rentabilidade, que, tendo em conta a localização e dimensão da actividade, sejam manifestamente inferiores às normais do exercício da actividade e possam, por isso, constituir factores distorsivos da concorrência.

Todavia, tal normativo não é aplicável, por não concretizada ainda a via regulamentar necessária para o efeito.

Pelo que, inexistentes, não podiam tais indicadores ter obviamente sido aplicados.

O que se passou foi que, apurada a infidelidade da contabilidade da recorrente, a Administração determinou a matéria tributável socorrendo-se ou tendo em conta "as margens médias de lucro líquido", nos termos do art. 90º, n.º 1, al. a), da LGT.

E, tratando-se embora de um critério também de cariz objectivo, não concretiza os ditos indicadores que terão de ser abstracta e genericamente definidos regulamentarmente.

Aliás, aquela determinação da matéria colectável, nos termos da dita al. a), tem necessariamente de basear-se em "critérios objectivos" em obediência ao disposto no art. 84º, n.º 1, da mesma LGT como efectivamente acontece já que reportada ao cálculo e estatística que lhe subjaz, como se acentua na sentença recorrida.

Ora, nos termos do art. 45º, n.º 2, da mesma lei, o prazo de caducidade é de três anos, se tiverem sido utilizados os ditos "indicadores objectivos", o que, como se viu, não foi o caso pelo que o prazo é o geral de quatro anos - seu n.º 1 -, aplicável às demais hipóteses de avaliação indirecta previstas no art. 87º, nomeadamente, como nos autos, à "impossibilidade de comprovação e quantificação directa

e exacta dos elementos indispensáveis à correcta determinação da matéria tributável" - al. b).

A razão de ser de tal encurtamento do prazo resulta, como acentua Lima Guerreiro, *LGT Anotada*, pág. 215, de que, na aplicação de tais indicadores objectivos, "a administração tributária, não precisa de recorrer a qualquer inspecção externa ou interna".

Pelo que se não verifica a alegada caducidade do direito de liquidar o tributo.

Como vem decidido.

A recorrente levanta ainda uma outra questão: que os pressupostos de facto utilizados na determinação da matéria colectável não cabem nas alíneas a), b) e d) do n.º 2 do art. 75º da mesma LGT - cfr. conclusão 6ª.

Trata-se, todavia, de questão nova que não foi equacionada na decisão recorrida - nem esta vem arguida de qualquer omissão de pronúncia - e não é de conhecimento officioso.

Mas, assim sendo, não pode este STA dela conhecer, como é jurisprudência pacífica, já que os recursos jurisdicionais visam modificar as decisões recorridas e não criar decisões sobre matéria nova (arts. 676º, n.º 1, e 684º, n.º 3, do CPC).

Cfr., por todos, o recente Ac. do STA - 1ª Secção - de 21Jan03 in *Ac. Doutr.* 497-709.

Finalmente, não há qualquer ofensa ao disposto no art. 103º, n.º 3, da CRP (revisão de 1997): "ninguém pode ser obrigado a pagar impostos ... cuja liquidação e cobrança, se não façam nos termos da lei" (princípio da legalidade).

Pois que a Administração actuou, como resulta do exposto, ao abrigo dos arts. 75º, n.º 2, al. a), 87º, al. h), 88º, al. a), e 90º, n.º 1, al. a), todos da mesma LGT e art. 84º do CIVA.

E, dado o preceituado naquele primeiro segmento normativo, ilidida fica a presunção de veracidade da escrita postulada no n.º 1 do mesmo art. 75º.

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

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 60%.

Lisboa, 24 de Março de 2004. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 24 de Março de 2004.

Assunto:

Questão de facto. Incompetência hierárquica.

Doutrina que dimana da decisão:

Se no recurso interposto de decisão do tribunal tributário de 1ª instância se incluírem questões de facto de que aquele não haja conhecido, é o Supremo Tribunal Administrativo

incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo.

Recurso n.º1953/03-30. Recorrente: Câmara Municipal de Serpa; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons.^o Dr. Vítor Meira.

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

A Câmara Municipal de Serpa deduziu no Tribunal Tributário de 1.^a Instância de Évora embargos de terceiro à penhora de uma parcela de terreno efectuada pela Administração Fiscal nos autos de execução contra "Servi-Betão, Comércio e Indústria de Betão Pronto, Lda".

Por sentença do M.^{mo} Juiz daquele Tribunal foram os embargos liminarmente rejeitados por intempetividade.

Inconformada com tal decisão a embargante recorreu para este Supremo Tribunal Administrativo, tendo formulado as seguintes conclusões:

1. O Serviço de Finanças de Serpa citou a Câmara Municipal para vir dizer, no processo gracioso de Execução Fiscal n.º0329-00/100279.1, se um dado prédio era da sua propriedade,

2. Ao que a Câmara Municipal respondeu, em prazo, que tal prédio se encontra registado em seu nome, na Conservatória do Registo Predial de Serpa.

3. Assim, a Câmara Municipal afirmou-se proprietária desse prédio;

4. E confiou, em boa-fé, que seria levantada a penhora feita sobre ele, no processo de Execução Fiscal acima identificado.

5. Por Edital datado de 11 de Junho de 2003, a Câmara tomou conhecimento de que a penhora se mantinha e de que o seu prédio iria ser vendido, no aludido processo de Execução Fiscal.

6. Este mencionado Edital abriu novo prazo para impugnar o procedimento;

7. Dentro deste prazo a Câmara Municipal de Serpa promoveu a respectiva impugnação, mediante embargos de terceiro.

8. E, por que o fez no prazo definido pelo Edital, devem os embargos de terceiro ser considerados oportunamente interpostos e, em consequência, ser recebidos, prosseguindo o processo os seus termos até decisão final.

Não houve contra-alegações.

Pelo Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido da incompetência em razão da hierarquia deste Supremo Tribunal Administrativo para conhecer do recurso por este não versar exclusivamente matéria de direito.

Ouvida a recorrente sobre tal questão prévia veio manifestar a sua concordância e pedir a remessa do processo ao Tribunal Central Administrativo.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

A) Que no Serviço de Finanças do concelho de Serpa se mostra instaurado o processo de execução fiscal n.º 0329-00/100279.1 e apensos contra a executada "Servi-Betão, Comércio e Indústria de Betão Pron-

to, Lda.", com sede na Zona Industrial, lote 9, nessa localidade, por dívida de contribuições para a Segurança Social dos anos de 1998 a 2000, no valor global de 25.893,54 euros (vinte e cinco mil, oitocentos e noventa e três euros e cinquenta e quatro cêntimos), tudo conforme o documento de fls. 44 dos autos.

B) Que aí foi penhorado a 24 de Julho de 2002 "o prédio urbano composto de parcela de terreno destinado a construção - lote n.º 9, com a área de 5.000 m² sito na Zona Industrial de Serpa, freguesia de Salvador, inscrito na respectiva matriz predial urbana sob o artigo 3.119.º, com o valor patrimonial de 3.740,98 euros, descrito na Conservatória do Registo Predial de Serpa, ficha n.º 01400-041091" (vidé esse mesmo auto de penhora a fls. 44 dos autos).

C) Que tal penhora foi registada em 05 de Agosto de 2002, provisória por natureza, por ter o prédio como titular inscrito o Município de Serpa (documento de fls. 46 dos autos).

D) Que a ora embargante "Câmara Municipal de Serpa" foi citada naquela execução, em 04 de Setembro de 2002, nos seguintes termos, conforme o ofício de fls. 47 (dirigido ao seu Presidente) e o aviso de recepção de fls. 48 dos autos:

"Na qualidade de Presidente da Câmara Municipal de Serpa, titular inscrito do Lote de Terreno n.º 9, da Zona Industrial, descrito na Conservatória do Registo Predial de Serpa sob o n.º 01400/041091, de Salvador, e inscrito na matriz predial da respectiva freguesia sob o artigo 3119.º, penhorado no processo de execução fiscal que a Fazenda Nacional move à sociedade por quotas Servi-Betão, Comércio e Indústria de Betão Pronto, Lda., NIPC 503398799, fica V. Ex.^a citado para no prazo de 10 (dez) dias contados da citação, que se considera efectuada na data de assinatura do aviso de recepção, declarar se o prédio em causa é propriedade da Câmara Municipal de Serpa, nos termos do n.º 1 do artigo 119.º do Código do Registo Predial" (sic).

E) Que o respectivo Presidente respondeu nos seguintes termos ao Serviço de Finanças, em 16 de Setembro de 2002, conforme o ofício de fls. 49 dos autos:

«Assunto. - Citação - Penhora de Prédio.

Em resposta ao ofício n.º 002202, de 03.09.2002, Processo n.º 00/1002791 comunica-se a V. Ex.^a que o lote de terreno n.º 9, sito na Zona Industrial de Serpa, descrito na Conservatória do Registo Predial de Serpa sob o n.º 01400/041091, de Salvador, inscrito na matriz predial da respectiva freguesia sob o artigo 3119, foi atribuído por deliberação de Câmara tomada em reunião realizada em 28.02.1996, à Servi-Betão; não tendo até ao momento sido formalizada a escritura de compra e venda, encontrando-se registado na Conservatória do Registo Predial de Serpa a favor do Município de Serpa" (sic).

F) Que os presentes embargos de terceiro foram deduzidas em 01 de Julho de 2003, conforme o carimbo de entrada apostado a fls. 2 dos autos.

Logra prioridade de apreciação a questão prévia suscitada.

Nos termos dos artigos 167.º do Código de Processo Tributário e 32.º, n.º 1, alínea b), do ETAF este Supremo Tribunal apenas conhece dos recursos dos tribunais tributários de 1.^a instância com exclusivo fundamento em matéria de direito. Conforme este Tribunal tem vindo a decidir em inúmeros acórdãos, na esteira do ensinamento do Prof. Manuel de Andrade de que a competência se afere pelo

quid disputatum e não pelo *quid decisum*, para a determinação da competência do tribunal não importa saber se a matéria invocada releva ou não para a decisão do recurso por a questão da competência ter de ser previamente decidida.

Nas alegações da recorrente e respectivas conclusões que acima se transcreveram sustenta a recorrente que em 11 de Junho de 2003 foi publicado um edital pelo qual a Câmara tomou conhecimento de que a penhora se mantinha e que o prédio iria ser vendido (conclusão 5ª), do qual pretende que lhe foi aberto novo prazo para impugnar (conclusão 6ª), razão pela qual a impugnação seria tempestiva. Não estando tal facto dado como provado terá de concluir-se que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, o que determina a incompetência hierárquica deste Supremo Tribunal Administrativo para dele conhecer.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo Sul, para onde os autos deverão ser oportunamente remetidos, atento o pedido nesse sentido efectuado.

Sem custas.

Lisboa, 24 de Março de 2004. — *Vitor Meira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 24 de Março de 2004.

Assunto:

IRS. Lei 12/82. (Convenção para Evitar a Dupla Tributação ...). Rendimento do trabalho dependente auferido na Alemanha por residente em Portugal.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *As remunerações de trabalho dependente, auferidas na Alemanha, por residente em Portugal são tributadas na Alemanha se, neste país, aquele tiver permanecido por mais de 183 dias.*
- 2 — *Porém, o rendimento de todo agregado familiar deve ser tributado em Portugal deduzindo-se o imposto pago na Alemanha.*

Recurso nº 1964/03-30. Recorrente: Fazenda Pública; Recorridos: António Fernando de Almeida Torres e mulher; Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons.^o Dr. Fonseca Limão.

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

A Fazenda Pública, inconformada com a sentença, a fls 35 e seguintes, do M.^o Juiz do T.T. de 1.^a Instância de Braga, que julgou procedente a impugnação deduzida por António Fernando de Almeida

Torres e mulher, Cristina Correia da Costa Torres, daquela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

”I - O art. 15º da CDT Alemanha dispõe que os rendimentos provenientes do trabalho dependente auferidos pelos emigrantes portugueses na Alemanha, desde que continuem a ser considerados residentes em Portugal, são tributados em Portugal, sem prejuízo de o poderem ser também na Alemanha, desde que a fonte ali se localize.

II - Nos casos em que a competência tributária cabe a ambos os Estados determina a art. 24º da Convenção, que compete ao Estado da residência do sujeito passivo a obrigação de eliminar a dupla tributação.

III - Não existem, no articulado da Convenção critérios definidores do conceito de residente, sendo que o nº 1 do seu art. 4º contempla este conceito, remetendo para as normas internas dos Estados contratantes a determinação desse alcance.

IV - Nos termos do nº 2 do art. 16º do CIRS consideram-se como residentes em Portugal as pessoas que aqui constituam o agregado familiar desde que resida, em Portugal, qualquer das pessoas a quem incumbe a direcção do mesmo.

V - Sendo o Recorrido marido considerado residente em Portugal não interessa, para esse efeito, apurar o número de dias que aquele passou em território nacional.

VI - Não há qualquer afastamento do regime constante da convenção internacional pela aplicação do direito interno português, mas antes a plena aplicação desse mesmo regime.

Contra-alegaram os recorridos, batendo-se pela manutenção do julgado.

O Ex.^{mo} Magistrado do M.^o P.^o, junto deste Supremo Tribunal Administrativo foi de parecer que o recurso não merece provimento.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida regista a seguinte matéria de facto:

«1. Nos anos em questão, o impugnante trabalhou, na Alemanha, por períodos superiores a 183 dias em cada um dos anos - facto incontroverso;

2. Nas “declarações de IRS de substituição”, dos anos em questão, os impugnantes declararam ser residentes em Portugal, rendimentos de trabalho dependente, de ambos, e que tais rendimentos dele, haviam sido auferidos no estrangeiro - docs de fls 15 e segs;

3. Nas liquidações, considerou-se, como rendimento global, tributável, a soma daqueles rendimentos (docs de fls 23 e 28, por exemplo.” Dispõe o art. 15º da Lei 12/82, de 3/6 (Convenção entre a República Portuguesa e a República Federal da Alemanha para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Imposto sobre o Rendimento e sobre o Capital):

1 - ... os salários, ordenados e remunerações similares obtidos de um emprego por um residente de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que o emprego seja exercido no XXº outro Estado contratante. Se o emprego for aí exercido, as remunerações correspondentes podem ser tributadas nesse outro Estado contratante.

2 - Não obstante o disposto nº 1, as remunerações obtidas para um residente de um Estado contratante de um emprego exercido no outro Estado contratante só podem ser tributados no Estado primeiramente mencionado se, para além do mais e conforme se prevê

na alínea a), o beneficiário permanecer no outro Estado durante um período ou períodos que, no ano civil em causa, não excedam, no total, 183 dias.»

Da análise desta disposição legal resulta que as remunerações do trabalho dependente, auferidas na Alemanha por residente em Portugal, são tributadas na Alemanha se aquele aí tiver permanecido por mais de 183 dias.

Vejamus agora o que deve entender-se, para o efeito, por residente.

Prescreve o art. 15º, nº 1, do C.I.R.S.:

Sendo as pessoas residentes em território português, o IRS incide sobre a totalidade dos rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território.

Por seu turno, o artº 16º, nº 2, do C.I.R.S. considera residentes em território português as pessoas que constituem o agregado familiar, desde que naquele resida qualquer das pessoas a quem incumbe a direcção do mesmo.

E o art. 1677º, nº 2, do C. Civil dispõe:

A direcção da família pertence a ambos os cônjuges...»

Donde resulta, e também do art. 4º, nº 1 da dita Convenção, que o impugnante marido é havido como residente em Portugal.

E, porque as remunerações auferidas no período em causa o foram na Alemanha, onde permaneceu por mais de 183 dias, forçoso é concluir que é nesse país que as mesmas devem ser tributadas.

Porém, quando assim acontece e sendo caso disso, há que fazer funcionar a regra constante do art. 24º, nº 1, al. a), da dita convenção, ou seja, quando um residente em Portugal obtiver rendimentos que possam ser tributados na Alemanha, deverá Portugal deduzir do imposto sobre os rendimentos desse residente uma importância igual ao imposto na Alemanha.

Ora, os impugnantes alegam que o rendimento auferido pelo impugnante e tributado na Alemanha foi, novamente, tributado em Portugal (v. n.ºs 19, 20 e 21 da p.i.).

E, nesse sentido, afasta o probatório nos seus n.ºs 2 e 3 pois que aí se afirma, sem contestação por banda da F. P., que as liquidações consideraram o rendimento global, traduzido na soma dos rendimentos de ambos os cônjuges, aí se incluindo as remunerações auferidas no estrangeiro.

Do probatório, contudo, não consta se sobre as remunerações auferidas no estrangeiro incidu imposto e se este foi pago na Alemanha.

Se assim acontecer, o imposto pago na Alemanha havia que ser deduzido havia que ser deduzido ao liquidado em Portugal.

Impõe-se, assim, ampliar a matéria de facto, tal como se preceitua no artº 729º, nº 3, do C.P. Civil, em ordem a constituir base suficiente para a decisão de direito sobre a bondade da liquidação.

Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso e em revogar a decisão recorrida, a qual deverá ser substituída por outra, ampliada que seja a matéria de facto nos termos antes referidos.

Sem custas.

Lisboa, 24 de Março de 2004. — *Fonseca Limão* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 24 de Março de 2004.

Assunto:

Taxas sobre comercialização de produtos de saúde. Constitucionalidade. Não violação do direito comunitário.

Doutrina que dimana da decisão:

Os tributos previstos no art. 72º da Lei n. 3-B/2000, de 04/04, são de qualificar como impostos, sendo que tal normativo não afronta o art. 103º, n.º 2, da CRP, e as mesmas imposições não são proibidas pelo art. 33º da 6ª Directiva n.º 77/388/CEE, do Conselho, de 17/5/77, na redacção da Directiva n.º 91/680/CEE, do Conselho de 16/12/91.

Recurso nº 1990/03. Recorrente: Johnson & Johnson, L.ª; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1 — **JOHNSON & JOHNSON, LDA.**, com sede na Estrada Consiglieri Pedroso, 69-A, Queluz de Baixo, Barcarena, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, o acto de autoliquidação da taxa incidente sobre a comercialização de produtos de saúde, instituída pelo art. 72º da Lei 3-B/2000, de 4 de Abril, relativo ao mês de Outubro de 2000, no valor de 2.195.533\$00.

O M.º Juiz do 5º Juízo daquele Tribunal julgou a impugnação improcedente.

Inconformada, a impugnante trouxe recurso para este Supremo Tribunal.

Apresentou as pertinentes alegações.

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

Foram colhidos os vistos legais.

Decidindo (nos termos do art. 705º do CPC, *a fortiori*):

Pelos fundamentos constantes do acórdão deste STA de 21/01/2004 (rec. n. 1638/03) — do qual se anexa fotocópia ⁽¹⁾, que traduz jurisprudência reiterada e uniforme — vide, a título meramente exemplificativo, os acórdãos deste STA de 4/6/2003 (rec. n. 61/03), e de 9/7/2003 (rec. 493/03), e ainda os de 15/11, 22/11 e 29/11 p.p. — recs. 1063/03, 438/03, 1060/03 e 1061/03, respectivamente —, tendo sobretudo em conta o estatuído no art. 8º, nº 3, do CC, sendo que em tais processos há identidade das partes e é coincidente, no essencial, o alegado respectivo, acorda-se em negar provimento ao recurso, confirmando-se a sentença recorrida.

Custas pela impugnante, fixando-se a procuradoria em 60 %.

Lisboa, 24 de Março de 2004. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *António Pimpão* — *Brandão de Pinho*.

⁽¹⁾ Acórdão publicado neste *Apêndice*, na respectiva data.

Recurso nº 1638/03-30, de 21 de Janeiro de 2004

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

Vem o presente, recurso jurisdicional, interposto por Johnson & Johnson, L.^{da}, da sentença do Tribunal Tributário de primeira instância de Lisboa, proferida em 11-06-03, que julgou improcedente a impugnação judicial pela mesma — deduzida contra o acto -de autoliquidação da taxa incidente sobre a comercialização de produtos de saúde, relativa a Maio de 2000, no montante de 514.060\$00.

Fundamentou-se a decisão em que, estando embora em causa um imposto, não se verifica a respectiva indeterminabilidade nem a conseqüente violação dos princípios da legalidade e da tipicidade que enformam o sistema fiscal, nem o de reserva de lei formal, já que o art. 72.º, n.º 3, da Lei n.º 3/2000, de 04 de Abril, deve ser interpretado correctivamente, compreendendo-se a expressão “tendo por referência o respectivo preço de venda ao consumidor final”, “pelo decalque de redacção da taxa sobre a comercialização de medicamentos”, sendo, pois, irrelevante a dissonância já, aliás, significativa e posteriormente corrigida», “quer nas seguintes previsões de autorização dos sucessivos Orçamentos de Estado, quer quando finalmente foi emitido o D.L. n.º 312/2002, de 20 de Dezembro”, ainda que se não possa ver aí qualquer fenómeno de interpretação autêntica

finalmente, também não há violação do direito comunitário Directiva nº 77/988/CEE, do Conselho, de 17-05-77, na redacção que lhe foi dada pela Directiva nº 91/680/CEE, do Conselho, de 16-12-91 — de acordo com a jurisprudência do TJCE, que cita, pois que não existe qualquer discriminação de nacionalidade dos sujeitos nas trocas internas ou intra-comunitárias, nem qualquer distinção de encargo que onera, de igual modo, os respectivos produtos.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

«1 — A denominada “taxa sobre comercialização de produtos de saúde” corresponde a um verdadeiro imposto, devendo como tal respeitar as exigências do princípio da legalidade em matéria de impostos, decorrentes do artigo 103.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa, designadamente, a respectiva criação, taxa e incidência deverão constar da lei formal.

2 — Artigo 72.º da Lei n.º 3-B/2000, de 4 de Abril, que criou a “taxa sobre comercialização de produtos de saúde”, é materialmente inconstitucional, uma vez que não define a base de incidência objectiva do imposto criado.

3 — O conceito geral de preço de venda ao consumidor final dos produtos de saúde, no qual se baseia a incidência objectiva do imposto em causa, não é passível de ser concretizado pelos respectivos sujeitos passivos, no momento de efectuar a autoliquidação do imposto, o que torna a sua base de incidência objectiva indeterminável.

4 — Não existe qualquer elemento interpretativo relativo ao artigo 72.º da Lei n.º 3-B/2000 que permita sustentar a necessidade de uma interpretação correctiva do mesmo, no sentido de considerar que a sua base de incidência objectiva diria respeito às quantidades de produtos de saúde vendidas, ao preço de venda praticado pelos respectivos sujeitos passivos, e não ao preço de venda praticado perante o consumidor final, como expressamente resulta daquele preceito.

5 — A redacção do nº 3 do artigo 72.º da Lei n.º 3-B/2000 assentou no facto de o legislador, confessadamente inspirado na taxa de comercialização de medicamentos, ter “importado” o esquema de funcionamento desta última, sem se aperceber que, ao fazê-lo, estava a criar um imposto cuja base de incidência não é determinável pelos respectivos sujeitos passivos, dado não existir, no que respeita aos produtos de saúde, um regime de preços fixos que permita saber, *a priori*, o preço de venda ao consumidor final.

6 — A incidência da “taxa sobre comercialização de produtos de saúde” foi propositadamente definida pelo legislador com base no preço de venda ao consumidor final, não tendo existido aqui qualquer lapso deste último.

7 — O nº 2 do artigo 9.º do Código Civil não permite que seja considerado pelo intérprete “o pensamento legislativo que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso”.

8 — A mera referência ao preço de venda praticado pelos sujeitos passivos do tributo em causa efectuada na “Nota Justificativa” da criação deste último não pode fundar uma interpretação correctiva do artigo 72.º da Lei n.º 3-B/2000, já que não existe qualquer suporte, ainda que mínimo, no texto legal.

9 — A Circular n.º 1/2000 do INFARMED, bem como o modelo de “Declaração de Vendas” estabelecido por despacho do Conselho de Administração deste Instituto, são inconstitucionais, por violação directa da reserva de lei formal prevista no artigo 103.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa.

10 — O acto de auto-liquidação da “taxa sobre comercialização de produtos de saúde” praticado pela Johnson é também inconstitucional, uma vez que se funda numa base de incidência inconstitucionalmente criada pelo INFARMED.

11 — A Circular n.º 1/2000 do INFARMED nunca poderia arrogar-se o poder de, com eficácia externa, interpretar o artigo 72.º da Lei n.º 3-B/2000, sob pena de assim se violar o disposto no número 6 do artigo 112.º da CRP.

12 — A “taxa sobre comercialização de produtos de saúde” consubstancia um imposto sobre o volume de negócios, nessa medida violando o disposto no artigo 33.º da Directiva n.º 77/1388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio de 1977, na redacção que lhe foi dada pela Directiva n.º 91/680/CEE, do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991.

13 — A expressão “tendo por referência o preço de venda ao consumidor final” não surge de forma subordinada, como mero limite, no texto do nº 3 do artigo 72.º da Lei n.º 3-1312000, mas antes como a própria definição da base de incidência objectiva do imposto, já que o que se afirma é que esta última corresponde à aplicação da taxa estabelecida sobre o volume de vendas dos sujeitos passivos, calculado por referência, não ao preço por estes praticado, mas antes ao preço de venda ao consumidor.»

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, perante a jurisprudência uniforme do S.T.A., que cita:

«Justificando-se a sua confirmação pela excelência da argumentação e pela necessidade de observância do princípio da interpretação e

aplicação uniforme do direito em casos que mereçam tratamento análogo.»

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

Em sede factual vem apurado que:

«IRA impugnante liquidou e fez entrega de 514060\$00, por depósito a favor do INFARMED, dentro da data limite de pagamento de 20/08/2000, a título de “taxa sobre a comercialização dos produtos de saúde” prevista no artigo 72.º da lei 3-B/2000, de 04/04 (OE 2000), com referência ao mês de Maio de 2000 (cfr. docs. juntos com a p. i.).

2 — A dita taxa, a que estão sujeitos os produtores e importadores, ou seus representantes, de produtos farmacêuticos homeopáticos, dispositivos médicos não activos e dispositivos médicos para diagnóstico *in vitro*, (0,4%), cosméticos e produtos de higiene corporal (0,2%), é destinada ao sistema de garantia da qualidade e segurança de utilização daqueles produtos, à realização de estudos de impacte social e acções de formação para os agentes de saúde e consumidores, a realizar pelo INFARMED — art.º 72.º da Lei 3-B/2000, de 04104 (OE 2000).

3 — O INFARMED emitiu a Circular n.º 1/2000, de 10/5/2000, com o seguinte teor (cfr. doc. junto com a p. i):

«Assunto. — Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde.

Com o objectivo de melhor apoiar o preenchimento dos formulários oportunamente dirigidos a V. Ex.^a, facultamos os seguintes esclarecimentos adicionais sobre o assunto epígrafado:

1 — A taxa sobre a comercialização de produtos de saúde é devida pela entidade responsável pela colocação dos produtos no mercado nacional, que só em casos excepcionais será a entidade que vende ao consumidor/utinizador final.

2 — A taxa é, pois, devida uma única vez, no circuito de comercialização do mesmo produto.

3 — A taxa incide sobre vendas efectuadas a partir de I de Janeiro de 2000.

4 — Os produtos abrangidos pela taxa encontram-se previstos nos seguintes diplomas:

Cosméticos e produtos de higiene corporal: Dec-Lei n.º 296/98, artigo 2.º, de 25/09; Dispositivos Médicos Não Activos: Dec-Lei n.º 273/95, de 23/10;

Dispositivos Médicos para Diagnóstico *in vitro*: Dec-Lei n.º 306/97, artigo 2.º, de 11/11

Produtos Farmacêuticos Homeopáticos: Dec-Lei n.º 94/95, artigo 4.º, de 9/05.

5 — A taxa não incide sobre produtos exportados.»

4 — O mesmo Instituto comunicou por diversas vezes qual o modelo de Declaração de Vendas e Guia de Depósitos (cfr. docs. de fls. 23 e ss. e docs. junto com a p. i).

5 — E expressou o entendimento de que os responsáveis económicos sujeitos ao pagamento da denominada taxa ficavam obrigados a liquidar com base no respectivo volume de vendas, apenas em casos excepcionais se atendendo ao preço de venda-do consumidor final (cfr. docs. de fls. 23 e ss.).

6 — A liquidação assim feita obedeceu à Circular n.º 112000, de 1015, emitida pelo INFARMED, e seu modelo de “Declaração de

Vendas», e com base no respectivo volume de vendas (cfr. docs. juntos com a p. i.).

Vejam, pois:

O conceito de taxa tem sido alvo de larga explanação doutrinal e jurisprudencial, podendo hoje terem-se por definidos, com suficiente base dogmática, os seus elementos essenciais.

Assim, Teixeira Ribeiro, define-a “como a quantia coactivamente paga pela utilização individualizada de bens semipúblicos, ou como o preço autoritariamente fixado por tal utilização» cfr. *RLJ* 117-294.

E o parecer da P. G. Rep. de 15/Dez/91 in *D. Rep.*, II de 0406-93, reproduzindo o parecer n.º 64180, tal como o Ac. deste Tribunal, de 10/Fev/83 in *Acad. Dou.* 257-579, sustentam ser a taxa “o preço autoritariamente estabelecido, pago pela utilização individual de bens semi-públicos, tendo a sua contrapartida uma actividade do Estado ou de outro ente público, especialmente dirigida ao obrigado ao pagamento».

Para Alberto Xavier, *Manual de Direito Fiscal*, pág. 42143, as taxas individualizam-se “no terreno mais vasto dos tributos, por revestirem carácter sinalagmático, não unilateral, o qual, por seu turno, deriva funcionalmente da natureza do acto constitutivo das obrigações em que se traduzem e que consiste ou na prestação de uma actividade pública ou na utilização de bens do domínio público, ou na remoção de um limite jurídico à actividade dos particulares».

Para Sousa Franco, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, págs. 491 e segs., “a taxa é uma prestação tributária (ou tributo) que pressupõe ou dá origem a uma contra-prestação específica, resultante de uma relação concreta (que pode ser ou não de benefício) entre um contribuinte e um bem ou serviço público, isto é, trata-se de uma receita pública ligada a relações normalmente de utilidade, entre quem é obrigado a pagá-la e um serviço ou bem público».

Assim, temos como elementos essenciais do conceito de taxa: prestação pecuniária imposta coactiva ou autoritariamente pelo Estado ou outro ente público sem carácter sancionatório utilização individualizada pelo contribuinte, solicitada ou não de bens públicos ou semi-públicos com contrapartida numa actividade do credor especialmente dirigida ao mesmo contribuinte.

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

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

Ora, nos termos do preâmbulo do Dec-Lei 455/99, de 18Nov, que regula a orgânica e funcionamento do INFARMED, a criação do instituto procurou responder às necessidades “de assegurar um elevado nível de protecção da saúde pública em matéria de medicamentos e produtos de saúde e de desenvolver a informação ao público» bem como “reforçar as regras e o controlo dos produtos sanitários que passarão a designar se por produtos de saúde, em termos de protecção de saúde pública».

Pelo que o seu artigo 6.º lhe atribuiu, como refere a impugnante, «a prossecução de atribuições nos domínios de ‘avaliação, autorização, disciplina, inspecção e controlo da produção, distribuição, comercialização e utilização de medicamentos de uso humano e veterinários, incluindo os medicamentos à base de plantas’ e ‘homeopáticos, e de produtos de saúde, nos termos da respectiva legislação específica, incumbindo-lhe especialmente, entre outras actividades — seu n.º 3: al. a) contribuir para a formulação da política geral de saúde, designadamente na definição e execução de políticas de produtos de saúde.

(...)

al. c) garantir a qualidade dos produtos de saúde.

al. e) assegurar o acesso dos profissionais de saúde e dos consumidores às informações necessárias à utilização racional dos produtos de saúde.

al. f) assegurar sistemas de vigilância dos produtos de saúde.

Por sua vez, o n.º 1 do artigo 72.º da Lei 3-B/2000 que criou a taxa em causa, refere destinar-se a mesma “ao sistema de garantia da qualidade e segurança de utilização daqueles produtos, à realização de estudos de impacte social e acções de formação para os agentes de saúde e consumidor, a realizar pelo INFARMED».

Trata-se, assim, fundamentalmente, de concretizar a protecção da saúde pública, defendendo-a e promovendo-a, nos termos constitucionais — artigo 64.º — o que passa nomeadamente por assegurar a garantia de que os produtos de saúde se encontram conformes às exigências legais.

Assim, os seus beneficiários directos não são os respectivos importadores ou produtores mas os cidadãos utentes ou consumidores ou, reproduzindo os dizeres da impugnante, ora recorrida, “a comunidade» -beneficiária directa do sistema.

Pelo que não pode afirmar-se a existência de uma vantagem específica para o devedor individualmente considerado, surgida da correspondente actividade pública e, assim., da contraprestação de um serviço prestado com vantagens imediatas para os a ela sujeitos.

Pelo contrário, está-se perante uma forma de financiar uma actividade do Estado vocacionada para a satisfação de necessidades públicas em geral: garantia da qualidade e, segurança de utilização dos respectivos produtos e realização dos ditos estudos e acções de formação.

Não se verificando, pois, no caso os referidos elementos definidores da taxa, nomeadamente, a predita relação bilateral ou sinalagmática, a correspondência entre as duas prestações: a paga pelo utente do serviço público e a prestada pelo INFARMED.

Por outro lado, não pode ver-se, no tributo em causa, uma qualquer remoção, por parte do Instituto, de um obstáculo jurídico à actividade da Johnson — cfr. artigo 44.º, n.º 2, da LGT.

Tal modalidade é própria das chamadas autorizações e licenças, o que não é patentemente o caso — cfr. Casalta Nabais, *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, pág. 260:

“No concernente às taxas devidas por licenças apenas estamos perante taxas quando o limite ou obstáculo levantado à actividade dos particulares, por cujo acto administrativo, de remoção se cobra a respectiva taxa, constitua um limite ou obstáculo substantivo., atinente sobretudo à concretização e realização prática da liberdade individual e à sua articulação com os interesses públicos de ordem geral» pág. 262/3.

Ora o tributo em causa é de pagamento mensal, não antecedendo sequer o exercício da actividade.

Nada tendo, assim, a ver com qualquer autorização para a impugnante exercer a sua actividade.

Pelo que a imposição em causa é de qualificar como um imposto ou, ao menos, como um tributo que, dada a sua natureza, há-de ter um tratamento constitucional semelhante.

Cfr., aliás, em situação algo idêntica e, por todos, os Acds. TC de 16Fev00 in *Acórdão do Tribunal Constitucional*, vol. 46.º, págs. 21 e segs. e do STA, de 24/11/99 Rec. 18.911, 28/04/99, Rec. 18.911, 28/4/99, Rec. 21.843 e 24/3/99, Rec. 21.649.

Está, assim, sujeita ao disposto no artigo 103.º n.º 2 da Constituição, devendo a lei delimitar, nomeadamente, a respectiva incidência, em termos da sua determinabilidade, assegurando aos interessados um suficiente grau de densificação — cfr. Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 2.ª edição, pág. 142.

Ora, o n.º 3 do referido artigo 72.º dispõe que “a taxa incide sobre o volume de vendas de cada produto, tendo por referência o respectivo preço de venda ao consumidor final... e sendo o seu valor pago mensalmente com base nas declarações de vendas mensais, nos termos e com os elementos a definir peio mesmo Instituto».

Assim, a incidência real concretiza-se “no volume de vendas» de cada produto e o seu valor é pago mensalmente com base nas respectivas, “vendas mensais».

Certo que deve ter por referência, “o preço de venda ao consumidor final» mas tal aparece apenas de modo subordinado, de um mero «valor de referência limite».

Se se quisesse erigir como factor de incidência real o preço de venda ao consumidor final, a lei não se teria referido ao volume de vendas e às respectivas declarações de venda.

Pelo que, a dita circular e o impresso “declaração de vendas” surgem como mero regulamento executivo e instrumental.

A parte final do dito inciso normativo refere-se apenas ao pagamento do tributo, cujos termos e elementos serão definidos pelo Instituto, a entidade credora: nenhum elemento de incidência resta, pois, para o Regulamento.

Quanto à violação do direito comunitário: artigo 33.º da Directiva nº 77/388/CEE do Conselho, de 17Mai77, na redacção da Directiva. n.º 91/680/CEE do Conselho, de 16Dez91. Tal directiva impede a manutenção ou a introdução, por um estado membro, de encargos com as características de impostos sobre o volume de negócios.

Dispõe aquele normativo:

«Salvo o disposto noutras normas comunitárias, designadamente nas disposições comunitárias em vigor relativas ao regime geral da detenção, circulação e controlo dos produtos sujeitos a impostos especiais sobre o consumo, as disposições da presente directiva não impedem que um estado membro mantenha ou introduza impostos sobre os contratos de seguros, sobre jogos ou apostas, sobre consumos especiais, direitos de registo e, em geral, todos os impostos, direitos e taxas que não tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios, desde que esses impostos, direitos e taxas não dêem origem, nas trocas comerciais entre Estados membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira.»

O ponto foi já objecto de jurisprudência vária do TJCE, esclarecendo que tal disposição proíbe os Estados membros de instituírem

ou de manterem impostos, direitos e taxas que tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios, pelo facto de onerarem a circulação de bens e dos serviços de modo comparável ao do IVA, comprometendo o funcionamento do sistema comum deste último, o que acontece quando tais tributos apresentarem as características, essenciais do IVA: aplicação genérica às transacções que tenham por objecto bens ou serviços proporcionalidade em relação ao preço dos mesmos cobrança em cada fase do respectivo processo de produção e distribuição aplicação ao seu valor acrescentado, “sendo um imposto devido por ocasião de uma transacção calculado após dedução do imposto pago no momento da transacção anterior».

Cfr., por todos, os Acds. de 17/Set/97, Proc. C-28/96, Fricarnes, SA e Proc. C. 347/95 UCAL, de 26/6/97, Careda, S.A, in *Colectânea de Jurisprudência*, I, pág. 3734 e de 13/03/97 — Solisnor, SA, in cit., I, pág. 5053.

Ora, a imposição em causa não possui nenhuma das referidas características: não se aplica de maneira geral, mas apenas, a certos produtos (de saúde) não é proporcional ao respectivo preço não é cobrada em cada fase do processo de produção e distribuição, mas apenas sobre o volume de vendas dos produtores e importadores finalmente, não é aplicável ao valor acrescentado dos produtos.

Assim, nos termos da mesma jurisprudência, é permitido aos Estados-Membros cumular o IVA com impostos, direitos ou taxas diferentes dos impostos sobre o volume de negócios — cf. o Ac. 13/07/89, Procs. 93 e 94/88 in *Colecção* pág. 2671 — Wisselink — e de 8/7/86 Proc. 73/85 in *Colecção* pág. 2219 — Kerrutt — e de 27/11/95 Proc. 295/94 in *Colecção* págs. 3759 — Rousseau Wilmot.

Pelo que se não mostra violado o dito artigo 33.º

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

Custas pela recorrente, com procuradoria de 60%.

Lisboa, 21 de Janeiro de 2004. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Baeta Queiroz*.

Acórdão de 24 de Março de 2004.

Recurso nº 2008/02-30. Recorrente: Imobiliária dos Curtidores, L.^{da} Recorrida: Câmara Municipal de Elvas; Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons^o Dr. Alfredo Madureira.

Acordam, em conferência, acordam os Juizes da Secção de Conencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

Notificada do acórdão de fls. 304 a 316, a Recorrente Imobiliária dos Curtidores, Limitada, veio aos autos requerer o esclarecimento da decisão proferida, nos termos do disposto nos arts. 669º do CPC e art.º 2º do CPPT.

Fundamenta o pedido invocando, do referido acórdão, o quarto (4º) parágrafo da penúltima folha, que aqui se dá por reproduzido para todos os efeitos legais, e alegando que o aí referido “... não

esclareceu suficientemente a distinção ... entre os conceitos de “Aprovar obras” e “Licenciar Obras” ... ”;

Pelo que pede se esclareça agora o sentido dado no referido parágrafo do dito aresto à expressão “licenciamento” aí utilizada, se no sentido de aprovação das obras da 2ª fase;

- se no sentido de aprovação da concessão da licença para a realização das obras da 2ª fase.

Notificada a Fazenda Pública para, querendo, se pronunciar sobre tal pedido de esclarecimento, nada por esta foi requerido ou alegado.

E o Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal Administrativo, quando convidado a pronunciar-se sobre o requerido, opinou no sentido de que, face ao disposto nos artigos 670º, n.º 1, do CPC e 2º, al. e), do CPPT, lhe não cabe emitir parecer na tramitação da requerida aclaração de acórdão.

Colhidos os vistos legais, cumpre apreciar e decidir.

O convocado preceito da lei adjectiva comum, aplicável também aos acórdãos deste Supremo Tribunal por expressa recomendação dos arts. 716º, 749º e 762º do respectivo diploma legal o Código de Processo Civil -, concede às partes o direito de requererem ao Tribunal que proferiu a decisão o esclarecimento de alguma obscuridade ou ambiguidade que ela contenha - cfr. al. a) do n.º 1 - e a sua eventual reforma quanto a custas e multa - cfr. al. b) do n.º 1, do citado art.º 669º do CPC.

É assim manifesto que o requerido apenas logra subsunção ao normativo contido na referida alínea a) e daí que a mais não possa porventura conduzir do que ao eventual esclarecimento do julgado.

Assim circunscrito o âmbito do pedido formulado e tudo visto importa afirmar, desde já, absoluta improcedência do pedido de esclarecimento formulado.

Na verdade, para que tal pedido pudesse lograr deferimento imperioso seria que o Requerente invocasse e demonstrasse alguma obscuridade ou ambiguidade que a assim sindicada decisão porventura contivesse.

Obscuridade e ambiguidade que, como ensina o Insigne Alberto dos Reis, só se verificam quando ela **contém algum passo cujo sentido seja ininteligível ou quando alguma passagem se preste a interpretações diferentes.**

Ora nada disso ocorre na situação ajuizada.

Com efeito, não só não vem sequer alegado e muito menos demonstrado que do referido passo do sindicado aresto resulte qualquer ininteligibilidade do sentido que se lhes conferiu ou que dele resulte passagem que inculque ou se preste a interpretações diferentes do sentido que efectivamente se lhe emprestou.

Ao contrário, é antes bem evidente que a Requerente não só entendeu claramente o sentido do questionado e transcrito excerto do acórdão aclarando, como interpretou exacta e adequadamente o sentido com que aí se utilizaram as expressões “... *deliberação final licenciadora* ...”.

Expressões que, pela sua bem evidente clareza, não viabilizam qualquer esclarecimento subsequente, designadamente o perseguido e traduzido no invocado mas não verificado diverso e porventura dúplice sentido “*aprovação das obras da 2ª fase*” e “*aprovação da concessão da licença para a realização das obras da 2ª fase*”.

Este último entendimento - *aprovação da concessão da licença para a realização das obras* -, este sim, é que parece merecer adequado

esclarecimento em sede e circunstâncias não viabilizadas pelo meio processual adoptado.

Em face do exposto e porque nada há a esclarecer, acordam os Juizes desta Secção em indeferir o pedido de esclarecimento formulado.

Custas pela Requerente fixando a taxa de justiça em € 99.

Lisboa, 24 de Março de 2004. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Almeida Lopes*.

Acórdão de 24 de Março de 2004.

Assunto:

Mais-valias. Reinvestimento.

Doutrina que dimana da decisão:

I — São excluídos da tributação, nos termos do nº5 do artigo 10º do CIRS, os ganhos resultantes de transmissão onerosa de imóveis destinados a habitação própria e permanente do sujeito passivo se, no prazo de 24 meses contados da data de realização, tal montante for reinvestido em novo imóvel com o mesmo destino.

II — Se para a aquisição deste imóvel o sujeito passivo recorreu a empréstimo bancário, o montante de tal empréstimo não pode ser considerado reinvestimento para os efeitos supra referidos.

Recurso nº 2053/03-30. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: José Fernandes da Silva; Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons^o Dr. Vítor Meira.

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

José Fernandes da Silva impugnou no Tribunal Tributário de 1.^a Instância do Porto a liquidação de IRS do ano de 1999 considerando não serem devidas as mais-valias resultantes da venda de um imóvel que reinvestiu na aquisição de outro para sua habitação.

Por sentença do M.^{mo} Juiz daquele Tribunal foi a impugnação julgada procedente e anulada a liquidação.

Não se conformando com tal decisão recorreu a Fazenda Pública para este Supremo Tribunal Administrativo, pedindo a sua revogação, tendo formulado as seguintes conclusões:

1 - A sentença ora recorrida, deu como provados todos os factos que levaram a Administração Fiscal, a elaborar a liquidação de I.R.S. n.º 5321552732, relativa ao ano de 1999, de forma legal e congruente;

2 - Havendo a dita sentença recorrida, reconhecido a existência dos factos dados como provados e que estiveram na base de todo o procedimento de apuramento do Imposto de Mais-Valias, aqui impugnado, impunha-se o reconhecimento da sua validade, face ao estrito respeito da lei demonstrado pela Administração Fiscal;

3 - Pela dita sentença recorrida foram violadas as seguintes normas legais: arts. 10º, n.º 5, al. a), e 10º, n.º 7, do C.I.R.S.

O impugnante contra-alegou, pugnando pela confirmação da sentença, formulando as seguintes conclusões:

1. O impugnante vendeu em 12.05.1999 a sua antiga casa de habitação por 15.000 contos (74.819,68 euros);

2. Em 09.02.2000 adquiriu nova habitação por 21.150 contos (105.495,76 euros);

3. Reinvestiu, assim, a totalidade do produto da alienação dentro prazo legal;

4. Tem, por isso, direito a ver excluída da tributação a mais valia realizada na venda.

5. A Fazenda Pública faz uma interpretação errada do artº 10º do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares.

Pelo Exmo Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do provimento do recurso em conformidade com jurisprudência da Secção.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

1 - Em 12 de Maio de 1999 o impugnante vendeu por 15 000 000\$00 a sua casa de habitação que havia adquirido por 6 000 000\$00 em 8 de Maio de 1992;

2 - Em 9 de Fevereiro de 2000 o impugnante adquiriu por 21 150 000\$00 um outro imóvel destinado à habitação própria e permanente, tendo recorrido a crédito bancário no valor de 17 000 000\$00;

3 - Na sequência da análise da última referida escritura foi elaborado em 18 de Julho de 2002 o acto de liquidação impugnado nº 5 321 552 732 onde se apurou imposto sobre o rendimento das pessoas singulares a pagar pelo impugnante no valor de € 5 868,60;

4 - A data limite de pagamento voluntário da referida quantia era 2 de Setembro de 2002;

5 - O presente processo foi instaurado em 28 de Novembro de 2002.

Assentes tais factos apreciemos o recurso.

Está em causa no presente recurso a interpretação do artigo 10º nº5 do CIRS. De acordo com tal normativo constituem mais-valias os ganhos obtidos em resultado da alienação onerosa de direitos reais sobre imóveis, excluindo-se porém da tributação os ganhos provenientes da transmissão onerosa de imóveis destinados à habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar se, no prazo de 24 meses contados da data de realização, o valor da mesma for reinvestido na aquisição de outro imóvel ou na construção, ampliação ou melhoramento de outro imóvel exclusivamente com o mesmo destino e situado em território português.

A sentença recorrida considerou que, tendo sido comprado outro imóvel, estavam satisfeitas as exigências da lei, independentemente de se ter ou não recorrido ao crédito para essa aquisição. Contrariamente entende a Administração Fiscal que tal só sucederá, havendo empréstimo bancário, na parte excedente do montante pedido para a aquisição do novo imóvel. Parece-nos que não pode deixar de se dar razão ao entendimento da Fazenda Pública. Se o impugnante adquiriu o novo imóvel por 21.150.000\$00 e recorreu a empréstimo bancário para o efeito no montante de 17.000.000\$00, só relativamente a tal diferença se poderá entender que reinvestiu o montante obtido pela venda do outro imóvel. Na verdade o que o legislador pretendeu

foi o reinvestimento em novo imóvel do produto da alienação, dentro do prazo de 24 meses, e não um novo investimento com recurso ao crédito bancário com utilização do produto da venda em quaisquer outras finalidades. A lei é clara ao referir que o que é reinvestido é o produto da venda e não quaisquer outras quantias. E compreende-se que assim seja pois de outro modo o contribuinte não pagaria mais-valias pela alienação do imóvel e usufruiria também das deduções e abatimentos aplicáveis aos empréstimos para aquisição de casa própria. Como se referiu nos acórdãos nº 1721/02, de 12 de Março de 2003, e 1357/03, de 14 de Janeiro de 2004, o conceito de reinvestimento é um conceito económico e não jurídico, devendo, nos termos do artigo 11º, nº 3, da Lei Geral Tributária, em caso de persistência de dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, atender-se à substância económica dos factos tributários. Entendimento este com o qual concordamos.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogando a sentença recorrida e julgando improcedente a impugnação.

Custas pelo impugnante na 1ª instância e neste Supremo, fixando neste a procuradoria em 50%.

Lisboa, 24 de Março de 2004. — *Vitor Meira* (relator) — *António Pimpão*. — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 24 de Março de 2004.

Recurso nº 2070/02. Recorrentes: Empreendimento Imobiliário Colombo, SA e outros, C. G. Depósitos e Francisco Clamote; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Consº Dr. António Pimpão.

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

1. Empreendimentos Imobiliários Colombo, S A, notificados do acórdão de fls. 328 e seguintes que concedeu provimento ao recurso da CGD e, em consequência, declarou a inoponibilidade da decisão judicial que concedeu provimento à impugnação contra a recorrente Caixa Geral de Depósitos absolvendo esta entidade da instância vieram arguir a nulidade do referido acórdão resultante "da omissão de notificação do parecer jurídico junto aos autos pela CGD" solicitando que se anule "todo o processado posterior, designadamente, o ... acórdão de 3-12-2003, ordenando-se a realização da notificação em falta, com todas as consequências legais".

Acrescenta que o acórdão referido contém várias referências a tal parecer tendo sido acolhido como um dos pilares da decisão nele contida não lhe tendo sido notificado nem dado a conhecer tal parecer o qual não foi, por isso, sujeito ao princípio do contraditório.

A não notificação de tal parecer constituiria violação do princípio do contraditório e, na medida em que possa influir no exame e decisão

da causa constitui nulidade processual nos termos do artº 201º, n.º 1, do CPCivil.

Na situação concreta teve influência na elaboração do acórdão tendo mesmo sido determinante para a decisão acolhida pois são citados diversos passos daquele documento.

Acrescenta que o parecer junto pela recorrente foi notificado à CGD e à FP o que não sucedeu com o parecer junto aos autos pela CGD o qual apenas foi notificado à FP.

2. Vem arguida, por Empreendimentos Imobiliários Colombo, S A, a nulidade do referido acórdão resultante "da omissão de notificação do parecer jurídico junto aos autos pela CGD" solicitando, com este fundamento, que se anule todo o processado posterior a tal omissão de notificação e designadamente, o acórdão de 3-12-2003 e que se ordene a realização da notificação em falta.

Sustenta para tanto que o acórdão referido contém várias referências a tal parecer tendo sido acolhido como um dos pilares da decisão contida em tal acórdão apesar de não lhe ter sido notificado nem dado a conhecer aquele parecer da CGD o qual não foi, por isso, sujeito ao princípio do contraditório.

Ainda segundo a ora reclamante a não notificação de tal parecer constituiria violação do princípio do contraditório e, na medida em que influir no exame e decisão da causa, constitui nulidade processual nos termos do artº 201º, n.º 1, do CPCivil.

E tem razão a reclamante quando afirma que o parecer que juntou foi notificado à CGD e à FP o que não sucedeu com o parecer junto aos autos pela CGD o qual apenas foi notificado à FP o que se deveu a mero lapso ao não se ter ordenado a notificação de tal parecer à ora reclamante.

Contudo tal notificação apenas se destinou a levar ao conhecimento da parte que o parecer foi junto aos autos para que possa igualmente juntar parecer se assim o entender.

Na situação concreta dos presentes autos a ora reclamante já havia apresentado parecer (fls. 320 vº e 321) pelo que o junto pela CGD (fls. 324.º vº e 325) destinou-se a exercitar por parte da CGD o agora invocado pela reclamante princípio do contraditório que desta forma se encontra satisfeito.

Não podia a ora reclamante apresentar novo parecer sob pena de se abrir um caminho sem fim.

Aqui chegados podemos concluir que foi cometida irregularidade da qual não resultou violação do princípio do contraditório a qual não influir no exame ou na decisão da causa.

Na verdade os dois pareceres mereceram igual apreciação do tribunal; a opção pela tese defendida num deles, sendo mais favorável a uma das partes, resultou da interpretação jurídica que o tribunal entendeu ser a mais adequada na resolução da questão jurídica em apreciação.

Assim sendo não ocorre a nulidade invocada e a que se refere o artº 200º, n.º 1, do CPCivil.

3. Nos termos expostos acorda-se em indeferir a arguida nulidade. Custas pela reclamante fixando-se em 95 a taxa de justiça.

Lisboa, 24 de Março de 2004. — *António Pimpão* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 31 de Março de 2004.

Assunto:

Competência, em razão da matéria, para a execução para pagamento de quantia certa.

Doutrina que dimana da decisão:

Por força do artº 149º, n.º 3, do CPA pode a Administração exigir o cumprimento das obrigações pecuniárias resultantes de acto administrativo, nos termos do artº 155º do mesmo diploma legal, seguindo-se, na falta de pagamento voluntário, no prazo fixado, o processo de execução fiscal.

Recurso nº 317/04. Recorrente: Câmara Municipal de Caminha; Recorrido Luís Manuel Moreira Ramos; Relator: Ex.^{mo} Juiz Consº Dr. António Pimpão.

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

1.1. A Câmara Municipal de Caminha recorre da sentença que, no Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, julgou procedente a reclamação por incompetência, em razão da matéria, da Câmara Municipal de Caminha, para a cobrança coerciva da dívida exequenda e, consequentemente, extinta a execução.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1. Ao contrário do que decidiu a sentença recorrida, o direito de ocupação do espaço destinado a bar de apoio nas instalações do Ferry Boat de Caminha foi concedido mediante acto (e não contrato) administrativo.

2. Porque qualificou o procedimento como contrato administrativo e não acto administrativo, a sentença violou simultaneamente o disposto nos arts 120º (por desaplicação) e 178º (por aplicação), ambos do CPA.

3. O título jurídico constitutivo da obrigação de pagar a dívida exequenda é um acto administrativo complexo de que faz parte a arrematação e a homologação do respectivo auto.

4. Independentemente de a concessão do direito de ocupação ter ou não natureza de um contrato de concessão de uso privativo, tal não interfere com a qualificação jurídica da contrapartida pecuniária fixada em resultado da arrematação.

5. Quer a relação jurídica emergente da homologação do auto de arrematação, quer a demais factualidade dada como assente na decisão recorrida não configuram a existência de um negócio jurídico bilateral.

6. Negócio que, a existir, teria de ser celebrado por escrito, sob pena de nulidade, nos termos do preceituado nos arts. 184º e 185º do CPA.

7. Ao não conhecer dessa nulidade, a douda sentença violou as referidas normas legais.

8. A concessão de uso privativo quer titulada por acto administrativo, quer por contrato, dá lugar, em regra, ao pagamento de taxas.

9. A dívida exequenda tem natureza tributária - *rectius* de taxa fiscal - sendo, portanto, susceptível de cobrança coerciva pela Câmara

Municipal de Caminha, mediante processo de execução fiscal, por força do disposto no art. 30º, nº 4, da Lei nº 42/98, de 6.08.

10. A sentença fez aplicação retroactiva das normas previstas nos arts 16º, als. c), d) e e), e 19º, da Lei nº 42/98, de 6/8, à situação sub iudice, constituída muito antes da entrada em vigor daquelas, estando, assim, viciada na sua fundamentação jurídica.

11. A relação estabelecida entre a ora recorrente e o recorrido é configurável também como uma prestação de serviços, e, desse modo, subsumível ao disposto no art. 11º, als. c) e d), da Lei nº 1/87, de 06.01, que permitem a cobrança de taxas, quer numa, quer noutra situação.

12. Ao considerar que "*Da conjugação do art. 16º e art. 19º e do nº 4 do art. 30º, da Lei das Finanças Locais, conclui-se que a dívida exequenda não provém de taxas sendo a Câmara Municipal incompetente, em razão da matéria, para a proceder à cobrança coerciva da dívida exequenda, violou a sentença, também desta feita, as normas em causa.*

13. O art. 30º, nº 4, da LFL, não tem carácter taxativo, podendo a lei submeter a processo executivo fiscal e conferir competência às autarquias locais para a cobrança coerciva de outras dívidas, ainda que de natureza não fiscal.

14. Ao contrário do que defende a sentença, o art. 30º, nº 4, da Lei nº 42/98, de 6/8, confere à ora recorrente competência material para a cobrança coerciva em processo de execução fiscal da dívida exequenda, norma que, por isso, foi violada.

15. Mesmo que a dívida exequenda não fosse de qualificar como receita tributária - *rectius*, como taxa - porque emergente de acto administrativo, seja o mesmo reportado à arrematação e homologação do respectivo auto ou à liquidação e quantificação dos valores devidos e a pagar, seria susceptível de ser cobrada coercivamente em processo de execução fiscal da competência desta autarquia local.

16. Porque considerou esta autarquia materialmente incompetente para a cobrança coerciva da dívida exequenda, a sentença violou também o disposto nos arts. 155º do CPA, e 148º, nº 2, al. b), do CPPT.

1.2. O Recorrido defende a manutenção da sentença recorrida sustentando, em síntese, que:

É incompreensível que se alegue que não há sequer fumos de contrato administrativo, que as quantias referidas não têm a natureza de taxas uma vez que:

a) Em primeiro lugar tais quantias resultaram do melhor lance na hasta pública realizada nunca se vendo uma taxa ser fixada pelo próprio particular, em resultado de tal arrematação em hasta pública;

b) em segundo lugar, tratando-se, como se trata, de um contrato, nunca a contraprestação do particular poderia ser qualificada como taxa fiscal;

c) em terceiro lugar, foi a própria recorrente que fez equiparar as mensalidades às rendas, prevendo a sua actualização de acordo com o índice publicado pelo Governo para as rendas comerciais;

d) em quarto lugar, porque manifestamente não estamos perante um caso de cobrança de taxas pela concessão de licenças ou pela prestação de serviços;

e) em quinto lugar, remete-se para a simples leitura do edital publicado e assinado pelo então Senhor Presidente da Câmara Municipal, onde se lê com absoluta clareza: "Para efeito e garantia do contrato a celebrar o adjudicatário prestará caução de 5% do valor da arrematação".

Não é admissível que de um contrato administrativo qualificado pela lei como tal, de forma expressa e absolutamente clara art. 178º, n.º 2, al. e) do CPA -, resulte a obrigação de pagamento de taxas e muito menos do procedimento usado para a escolha do co-contratante, ou seja, da arrematação em hasta pública.

É aplicável a actual Lei das Finanças Locais pois o que releva é o momento em que a Câmara Municipal decidiu, ela própria, e pela forma que entendeu ser a mais eficaz proceder à cobrança coerciva da dívida exequenda, através do processo de execução fiscal tendo a dita Lei das Finanças Locais carácter taxativo quanto às receitas que podem ser cobradas através das execuções fiscais pelas autarquias locais. - cfr. o texto dos arts. 16º, 19º e 30º, cujo texto é perfeitamente claro.

De entre todas as receitas dos municípios, enumeradas no art. 16º da LFL, estes apenas podem cobrar coercivamente aquelas que vêm definidas no art. 30º/4 do mesmo diploma.

No que se refere a taxas, apenas podem ser cobradas pelos municípios taxas, ou por licenças por si concedidas, ou resultantes da prestação de serviços pelos mesmos. - art. 16º, als. c) e d).

A receita dos municípios prevista na al. e) do preceito - rendimento de bens próprios, móveis ou imóveis, por ele administrados, dados em concessão ou cedidos para exploração - apenas poderá assumir a natureza de taxa se e quando resultar da emissão de licença municipal. - cfr. a al. c).

Com base nas normas do CPA e CPPT as autarquias são obrigadas, antecipadamente, a praticar o acto administrativo donde derive a obrigação de pagamento das respectivas quantias. Como todos os actos administrativos, estão os mesmos sujeitos a impugnação contenciosa. E é a isso, justamente, que a recorrente vem fugindo. Se bem se atentar, ela não praticou qualquer acto administrativo sujeito a impugnação, não notificou o ora recorrido fosse de que acto fosse, e num acto a todos os títulos condenável, esvaziou-lhe o estabelecimento, num acto de inigualável prepotência e vergonha, a coberto de uma penhora do seu recheio. E continua a ser isso que preocupa a recorrente. Por isso continua a fugir ao controle contencioso dos seus actos.

Aquilo que o recorrido invocou e que está contido na LFL, é a regra; a recorrente limita-se a invocar as excepções. Mas como todos sabemos que não existe regra sem excepção, estas nada mais fazem do que confirmar a regra.

Todos os actos relativos a esta relação contratual assumem a natureza de actos paritécnicos os quais não são susceptíveis de execução forçada por via administrativa o que resulta, com toda a clareza, do disposto nos arts. 187º, n.º 1, do CPA e 9º e 51º, n.º 1, al. g), do ETAF.

Não podiam as citadas quantias ser cobradas coercivamente pela Câmara Municipal através da execução fiscal, tal como o foram pelo que se verifica a apontada incompetência da Câmara Municipal de Caminha em razão da matéria para proceder à cobrança coerciva das quantias exequendas.

Sempre haveria nulidade de toda a execução, por violação flagrante do disposto nos arts. 151º e 152º do CPA acarretando a infracção das regras da competência em razão da matéria a incompetência absoluta do tribunal ou repartição de finanças onde correr o processo a qual pode ser arguida pelas partes e deve ser suscitada oficiosamente

pelo juiz ou pelo Ministério Público, em qualquer estado do processo e enquanto não houver decisão final com trânsito em julgado.

1.3. O EMMP entende que o julgado deve ser confirmado por nele se ter feito boa interpretação das normas aplicáveis acolhendo o parecer do MP junto da instância, fls. 151-154, para onde remete.

Acrescenta que à recorrente Câmara Municipal de Caminha cabia e cabe, pois, recorrer aos meios comuns para cobrar a dívida a que se arroga.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

1. Na reunião ordinária da Câmara Municipal de Caminha, de 17.03.95, foi deliberado concessionar, o direito de ocupação do espaço destinado ao bar de apoio nas instalações do Ferry Boat de Caminha, com as seguintes condições: O direito de ocupação será arrematado por 5 anos, a base de licitação de 600 000\$00 acrescido do IVA à taxa legal; a taxa mensal é de 30 000\$00, actualizável em Janeiro de cada ano, de acordo com o índice publicado pelo governo para actualização das rendas comerciais; o adjudicatário pagará no acto da adjudicação 50% do seu valor, e os restantes 50% no prazo de ano (fls. 159 a 162 dos autos).

2. Através de Edital a Câmara Municipal de Caminha deu publicidade à deliberação e fixou o dia da realização da hasta pública (fls. 162 e 163 dos autos).

3. No dia 23 de Maio de 1995, realizou-se a hasta pública tendo-se procedido à licitação verbal de que resultou a melhor proposta no valor de 8 500 00\$00, apresentada pelo reclamante (fls. 164 dos autos).

4. Na reunião ordinária da Câmara Municipal de Caminha, de 26 de Maio de 1995, foi homologado o Auto de Arrematação do Espaço Destinado a Bar de Apoio nas Instalações do Ferry-Boat por um período de 5 anos, ao reclamante. (fls. 165 dos autos);

5. A Câmara Municipal de Caminha, através de ofício datado de 05 de Junho de 1995, notificou o oponente para no prazo de 3 dias proceder ao pagamento 50% (fls. 166 dos autos);

6. A Câmara Municipal de Caminha emitiu certidão de dívida em 21 de Setembro de 1999, discriminando a proveniência da dívida, sendo: arrematação 2ª prestação no valor de 4 250 000\$00, juros compensatórios e juros de mora 1 775 225\$00; taxa de ocupação mensal de Julho de 1995 a Agosto de 1999 de 1 586 436\$00; e de juros de mora 511 806\$00, perfazendo o valor global de 8123 467\$00 (fls. 1 dos autos);

7. Com base em tais certidões foi instaurada execução fiscal, (fls. 1 dos autos);

8. Em 24.06.2002, o reclamante fez um requerimento à Câmara Municipal, requerendo que a mesma se declarasse incompetente em razão da matéria para proceder à cobrança coerciva da quantia exequenda e o consequente arquivamento do processo de execução fiscal (fls. 76 a 82 dos autos);

9. Por despacho de 16.09.2002 a Câmara Municipal Caminha, indeferiu o pedido do reclamante mantendo a validade da posição assumida (fls. 68 a 72 dos autos).

3.1. A sentença recorrida julgou procedente a reclamação por incompetência, em razão da matéria, da Câmara Municipal de Caminha, para a cobrança coerciva da dívida exequenda, e, em consequência, extinta a execução.

Segundo a sentença em apreciação o recorrente afirma que a dívida, à Câmara Municipal, tem origem num contrato de concessão de ex-

ploração de um espaço destinado a bar de apoio nas instalações do Ferry Boat, que é propriedade daquela, tratando-se de um contrato administrativo celebrado, entre si e a autarquia, pelo que as obrigações daí decorrentes, não teriam a natureza de taxa ou de outra receita de natureza tributária.

Do despacho recorrido resultaria que a Câmara Municipal de caminha considerou que a dívida exequenda tem a natureza de acto administrativo consubstanciado na homologação da arrematação em hasta pública, no direito de utilizar ou ocupar o espaço destinado à instalação de bar de apoio ao Ferry Boat, e como tal enquadrada num licenciamento de uso privativo.

Entendeu, por isso, a sentença recorrida que a questão subjacente que importava analisar era a de saber se a dívida exequenda pode configurar o pagamento de taxas ou de outra receita de natureza tributária.

Depois de apreciar os arts. 3º 2 e 4º da LGT e 16º e 19º da Lei nº 42/98, de 8 de Agosto - Lei das Finanças Locais concluiu que da leitura das alíneas c) e d) do citado artigo artº 16º resulta que o município só pode cobrar taxas por licenças concedidas e pela prestação de serviços, consignadas expressamente na lei e que conferindo o último citado art. 19º aos municípios a capacidade de cobrança de taxas define taxativamente as situações em que tal pode acontecer não constando da análise desse normativo qualquer referência a situações idênticas ao caso em apreço.

Referiu, ainda, que a adjudicação do bar do apoio ao Ferry Boat foi resultado de uma negociação, entre a autarquia e vários concorrentes tendo o recorrente apresentado a melhor proposta pelo que atenta a factualidade descrita estamos mais próximos do conceito de contrato administrativo do que de acto administrativo e, independentemente, de se estar ou não perante um contrato administrativo em sentido rigoroso, o certo é que o procedimento que conduziu à concessão do espaço, aponta claramente para um acordo de vontades entre a Administração e o particular, sob a forma de proposta e aceitação que são típicas das figuras contratuais, onde uma das partes é uma entidade pública.

Aos municípios somente é permitido cobrar taxas pela concessão de licenças ou pela prestação de serviços e, no caso vertente, não estamos perante nem uma nem outra dessas hipóteses.

Concluiu, por isso, que a dívida exequenda não provém de taxas sendo a Câmara Municipal incompetente, em razão da matéria, para proceder à cobrança coerciva da dívida exequenda.

3.2. Preliminarmente não poderá deixar de se afirmar, contrariamente ao afirmado pelo executado (cfr. fls. 304), que o acórdão de 05-06-2002, Rec. 401-02, deste STA, não se pronunciou pela incompetência ou pela competência em razão da matéria pois que apenas afirmou que tal questão da (in) competência não podia ser conhecida em processo de oposição (cfr. fls. 112 a 1113 vº) mas antes em reclamação no próprio processo de execução.

Igualmente não releva, sobre a questão dos presentes autos o acórdão da 1ª Secção (fls. 234 e seguintes) que apenas confirmou a sentença que rejeitou liminarmente, por incompetência material, o recurso contencioso no qual o executado pedia a declaração de nulidade do processo de execução nº 448/99.

3.3. Importa por isso determinar se a sentença recorrida que julgou procedente a reclamação por incompetência, em razão da matéria,

da Câmara Municipal de Caminha, para a cobrança coerciva da dívida exequenda, e, em consequência, extinta a execução é de manter como sustentada o executado ou se é de revogar conforme defende a exequente.

Na sentença recorrida sustentou-se, atenta a factualidade descrita, aproximar-se mais a situação dos autos do conceito de contrato administrativo do que do conceito de acto administrativo no que acompanhou o executado quando afirma a existência de um contrato administrativo.

Entendemos, contudo, que se torna desnecessário resolver tal contenda no âmbito do presente recurso.

O art.º 178º do Código do Procedimento Administrativo (CPA) define contrato administrativo como o "acordo de vontades pelo qual é constituída, modificada ou extinta uma relação jurídica administrativa".

Acrescenta a alínea e) do nº 2 do mesmo preceito que são contratos administrativos os contratos de concessão de uso privativo do domínio público.

Conforme escreve Freitas do Amaral, *Curso de Direito Administrativo*, II, p. 544, contrato de uso privativo do domínio público é aquele pelo qual a Administração faculta a um sujeito de direito privado a utilização económica exclusiva de uma coisa ou parcela do domínio público para fins particulares de utilidade pública.

Por sua vez estabelece o artº 179º do mesmo diploma legal que "os órgãos administrativos, na prossecução das atribuições da pessoa colectiva em que se integram, podem celebrar quaisquer contratos administrativos, salvo se outra coisa resultar da lei ou da natureza das relações a estabelecer".

E em anotação a este mesmo preceito legal sustentam Mário Esteves de Oliveira ..., *CPA*, 2ª edição, nota 1, p. 817, que o mesmo reconhece a autonomia pública contratual da Administração ou seja a possibilidade de recorrer ao contrato administrativo para realizar as atribuições que estiverem a seu cargo mesmo que o efeito jurídico visado não esteja previsto na lei como sendo (podendo ou devendo ser) fruto de um contrato administrativo tendo-se tornado lícito à Administração recorrer ao contrato administrativo em substituição da prática de um acto administrativo ou da celebração de um contrato de direito privado, existindo também - e são esses os casos típicos de contrato administrativo - aqueles casos em que a produção do respectivo efeito jurídico está prevista na lei, como sendo própria de um contrato desses.

Segundo os mesmos autores pode, por isso, afirmar-se que além dos contratos administrativos com objecto próprio ou exclusivo, haverá então, hoje, contratos desses com objecto próprio de acto administrativo ou com objecto próprio de contrato de direito privado pois que o anotado preceito admite quaisquer contratos atípicos, incluindo os contratos com objecto passível de acto administrativo (ou de contrato privado) - apenas com as limitações decorrentes da lei ou da natureza das relações a estabelecer, falando-se, hoje, por isso, de contratos administrativos substitutivos e integrativos de actos administrativos, naqueles casos em que a Administração, em vez de alcançar o efeito jurídico tido em vista através de acto administrativo - ou de o alcançar totalmente por essa via -, celebra um contrato com o destinatário desses efeitos, acordando com ele sobre o modo de harmonizar reciprocamente os interesses que cada um tem na situação concreta em causa.

Referem, seguidamente, os autores citados, que do sistema da enumeração taxativa do Código Administrativo chegou-se, pois, a um regime de generalização da figura do contrato administrativo, posta a concorrer na criação de efeitos jurídicos que só estavam previstos e regulados como resultado ou fruto de decisões unilaterais ou de negócios jurídico-privados podendo a Administração concertar e negociar com os respectivos destinatários, através de contrato administrativo, a produção de efeitos jurídicos que até agora lhe era exigido decidir e assumir unilateralmente em acto administrativo não se lhe permitindo negociar e obter esses efeitos mediante contratos de direito privado, mas através de contratos administrativos (sob reserva mais ou menos extensa de interesse público).

Do exposto resulta que a Administração passou a poder celebrar contratos administrativos onde antes apenas podia obter a produção de efeitos jurídicos unilateralmente através de acto administrativo.

Trata-se daquilo que os mesmos autores denominam da abertura "à figura do contrato administrativo e à possibilidade da sua alteração com o acto administrativo" (cfr. autores e obra citada nota VI, ao artº 185º, p. 848).

E no caso concreto dos presentes autos a situação factual descrita será de entender como incorporando uma concessão de uso privativo do domínio público através de acto administrativo corporizado no acto praticado pela Câmara Municipal de Caminha.

Com efeito e conforme consta do ponto 4 da matéria de facto "na reunião ordinária da Câmara Municipal de Caminha, de 26 de Maio de 1995, foi homologado o Auto de Arrematação do Espaço Destinado a Bar de Apoio nas Instalações do Ferry Boat por um período de 5 anos, ao reclamante".

Com efeito e conforme resulta do artº 120º do CPA consideram-se actos administrativos as decisões dos órgãos da administração que ao abrigo de normas de direito público visem produzir efeitos jurídicos numa situação individual e concreta.

É certo que a prática do referido acto foi precedido de diversas diligências que poderiam culminar com a prática de um contrato administrativo ou de um acto administrativo tendo a entidade pública, no caso dos autos, optado pela prática deste.

E igualmente a exequente se socorreu do acto administrativo quando (cfr. ponto 5 do probatório) através de ofício datado de 05 de Junho de 1995, notificou o agora executado para no prazo de 3 dias proceder ao pagamento 50% e (cfr. ponto 6 do probatório) emitiu certidão de dívida em 21 de Setembro de 1999.

Depois da prática de tal acto administrativo e (cfr. ponto 7 do probatório) com base nas referidas certidões foi instaurada execução fiscal.

E conforme resulta do artº 149.º, n.ºs 1 e 2, do CPA os actos administrativos são executórios logo que eficazes podendo o cumprimento das obrigações e o respeito pelas limitações que derivam de um acto administrativo ser impostas coercivamente pela Administração desde que a imposição seja feita pelas formas e nos termos previstos no presente Código ou admitidos por lei.

O nº 3 deste mesmo preceito afirma que o cumprimento das obrigações pecuniárias resultantes de actos administrativos pode ser exigida pela Administração nos termos do artº 155º.

Como escrevem os autores citados em anotação a este artigo, nota IV, p. 711, no caso de obrigações pecuniárias, quando a obrigação

decorrente de acto administrativo respeitar a uma quantia certa, a Administração não executa directamente a prestação em dívida, devendo recorrer aos tribunais tributários, embora seja ela que define a obrigação e depois liquida (acerta) o respectivo montante.

Nesta perspectiva estabelece o artº 155º, n.º 1, do CPA que "quando, por força de um acto administrativo devam ser pagas a uma pessoa colectiva pública, ou por ordem desta, prestações pecuniárias, seguir-se-á, na falta de pagamento voluntário no prazo fixado, o processo de execução fiscal regulado no CPT" acrescentando o nº 2 que "para o efeito, o órgão administrativo competente emitirá nos termos legais uma certidão, com valor de título executivo, que remeterá, juntamente com o processo administrativo, à repartição de finanças do domicílio ou sede do devedor".

Como continuam a escrever os autores citados em anotação a este artigo, *obra citada*, nota I, p. 734, trata-se de uma norma atributiva de competência aos tribunais tributários e não de uma norma sobre o regime de cobrança que deva (ou possa) ser seguido pela autoridade administrativa executiva" respeitante à "execução das prestações pecuniárias resultantes do próprio acto".

Procedem, por isso, ainda que por razões não totalmente coincidentes com as da recorrente, as conclusões do presente recurso.

4. Termos em que se acorda em conceder provimento ao presente recurso, em revogar a sentença recorrida e julgar improcedente a questão suscitada da incompetência em razão da matéria.

Custas pelo executado na 1ª instância e neste STA fixando-se neste, em 40%, a procuradoria.

Lisboa, 31 de Março de 2004. — António Pimpão (relator) — Baeta de Queiroz — Lúcio Barbosa.

Acórdão de Março de 2004

Assunto:

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

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *A Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal de Administrativo, nos recursos interpostos directamente das decisões dos TT de 1ª Instância, apenas tem competência para conhecer de matéria de direito (cfr. arts. 21º, nº 4, 32º, nº 1, al. b), e 41º, nº 1, al. a), do ETAF e 280º, nº 1, do CPPT).*

2 — *Se, nas conclusões das suas alegações, o recorrente invocar matéria de facto que não só contraria, mas também não foi levada em consideração na decisão recorrida, é aquela Secção incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso, sendo competente o Tribunal Central Administrativo.*

Recurso n.º 1461/03-30, Recorrente: Câmara Municipal do Porto; Recorrida: Administração do Condomínio do Edifício Comercial e Residencial Campo Alegre; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Pimenta do Vale.

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

1 — Câmara Municipal do Porto, não se conformando com a sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto que julgou procedente a oposição à execução fiscal deduzida pela Administração do Condomínio do Edifício Comercial e Residencial do Campo Alegre e que contra si corria termos para cobrança coerciva da quantia de 466.615\$00, respeitante ao consumo de água, vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1. O Tribunal recorrido decidiu em sentido contrário à mais recente Jurisprudência do Tribunal da Relação do Porto que considera que "O direito de exigir o preço do serviço (...) dentro dos 6 meses subsequentes à sua prestação, sob pena de prescrição, apenas se refere à apresentação das facturas" (Ac. da RP de 11.03.2002 (Rec. 0151903) e de 9.03.2001 (Rec.0121439)).

2. As prescrições de curto prazo — bienal e de seis meses são em regra presuntivas (arts. 316º e 317º do Código Civil) porque se fundam na presunção do cumprimento e têm por base a lógica de que o utente ao fim de seis meses já não terá os comprovativos do pagamento.

3. Sendo a lei omissa, não tendo os trabalhos preparatórios a ela se referido e vigorando no nosso Direito a regra de que as prescrições de curto prazo são presuntivas, ao alegar a oponente factos incompatíveis com a presunção de cumprimento, nunca se poderia verificar a prescrição (cfr. art. 5º a 10 da douda contestação).

4. Por outro lado, tendo em conta a finalidade da lei, os interesses a proteger, e as normas e princípios de direito tributário designadamente que à liquidação se refere a caducidade e à cobrança coerciva a prescrição — o prazo previsto no nº 1 do art. 10º da Lei 23/96, de 26 de Julho, poderá ser considerado um prazo de CADUCIDADE e não de prescrição, sob pena de incoerência do ordenamento jurídico.

5. De facto não faz sentido, em questões de natureza tributária, um prazo de prescrição INFERIOR ao prazo de caducidade da liquidação.

6. A vingar o entendimento supra referido, carece de causa de pedir a petição de oposição, por não ter o oponente alegado e provado a falta de notificação da liquidação no respectivo prazo [art. 204º, alínea e), do C.P.P.T.].

7. Aliás, tal alegação seria mesmo ineficaz, sendo certo que lhe cabia o ónus da prova de não ter recebido as facturas em causa por facto que não lhe era imputável (vd. as considerações tecidas a este propósito pelo doudo Acórdão do Tribunal Constitucional nº 130/2002, publicado no *DR* nº 103, 2.ª Série, de 04.05.2002).

A recorrida não contra-alegou.

O Ex.º Procurador-Geral-Adjunto emitiu doudo parecer suscitando a questão prévia da incompetência, em razão da hierarquia, deste STA para conhecer do recurso, uma vez que, na conclusão 6ª das suas alegações, a recorrente questiona o julgamento da matéria de facto que não foi estabelecida na sentença.

Destas questões prévia foram notificadas as partes (artº 704º do CPC), tendo respondido, apenas, a recorrente nos termos que constam de

fls. 91 e que aqui damos por inteiramente reproduzidos para todos os efeitos legais.

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

2 — A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

a) Contra a executada foi instaurada em 8 de Janeiro de 2001 execução fiscal movida pela Câmara Municipal do Porto e destinada à cobrança coerciva da quantia de 466.615\$00, respeitante a consumos de água.

b) Servem de base a essa execução, as "certidões de relaxe" cujos teores constam de fls. 27 a 30 e que aqui se dão por reproduzidos.

c) De acordo com tais certidões, os consumos respeitam a Outubro e Dezembro de 1995 e Abril e Agosto de 1996.

d) A executada foi citada para a execução através de carta registada de 11 de Janeiro de 2001.

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

Para determinação da competência hierárquica à face do preceituado nos artºs 31º, nº 1, al. b), e 41º, nº 1, al. a), do ETAF e 280º, nº 1, do CPPT, o que é relevante é que o recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

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

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

Nestas condições, o que há a fazer para decidir a questão da competência hierárquica, é apenas verificar se o recorrente pede a alteração da matéria de facto ou invoca factos que não vêm dados como provados: se o faz, o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito e fica, desde logo, definida a competência do Tribunal Central Administrativo, independentemente da eventualidade de, por fim, este Tribunal, então já julgado competente vir a concluir que a discordância sobre a matéria fáctica ou os factos não provados alegados são irrelevantes para a decisão do recurso, à face da posição de direito que entende adequado (neste sentido, Ac. do STA de 17/2/99, *in rec.* nº 22.470).

4 — Fazendo aplicação de tais princípios ao caso subjudice, verifica-se que, nas conclusões das suas alegações, a recorrente refere que:

«6. A vingar o entendimento supra referido, carece de causa de pedir a petição de oposição, por não ter o, oponente alegado e provado

a falta de notificação da liquidação no respectivo prazo (art. 204º, alínea e), do C.P.P.T.)...».

Ora, este facto (não ter a oponente provado a falta de notificação da liquidação no respectivo prazo) não consta do elenco probatório.

Assim, do teor de tal conclusão não oferece dúvidas de que a recorrente não cingiu a sua divergência com a decisão *a quo* à interpretação e aplicação da lei, uma vez que nela se questiona a matéria de facto fixada no probatório da sentença recorrida, pelo que o mesmo não versa apenas matéria de direito.

Assim, deve entender-se que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, pelo que o Supremo Tribunal Administrativo é hierárquicamente incompetente para o seu conhecimento (cfr. arts. 21º, nº 4, 32º, nº 1, al. b), e 41º, nº 1, al. a), do ETAF na anterior redacção e 280º, nº 1, do CPPT).

5 — Termos em que se acorda em declarar esta Secção do STA incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso, sendo competente para o efeito o Tribunal Central Administrativo do Norte (Secção do Contencioso Tributário) (cfr. artº 18º, nº 3, do CPPT).

Sem custas, por estar isenta.

Lisboa, 31 de Março de 2004. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 31 de Março de 2004

Assunto:

Recurso de revisão: decisão do T.C.A. que não admite a revisão. inadmissibilidade de recurso para o S.T.A. Duplo grau de jurisdição.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A decisão do T.C.A., que não admite recurso de revisão, é insusceptível de recurso para o S.T.A., quando a decisão revidenda o não admitisse.*
- 2 — *A C.R.P., afora os casos de decisões de natureza criminal condenatória, não consagra a garantia do duplo grau de jurisdição.*

Recurso n.º 1562/03-30. Recorrente: AGLAIA — Comércio de Mobiliário, L.^{da}; Recorrida: Fazenda Pública, Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro DR. Fonseca Limão.

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

AGLAIA — Comércio de Mobiliário, L.^{da}, apresentou recurso de revisão da decisão final proferida no proc. 59/99 do 1º Juízo, 1ª Secção do T.T. de 1ª Instância do Porto.

Este tribunal tributário, louvando-se no disposto no artº. 774º do C.P. Civil, ordenou a remessa dos autos ao Tribunal Central Administrativo.

O T.C.A., por acórdão de 11/3/03, a fls. 91 e seguintes, decidiu não admitir o recurso por carência dos pressupostos taxativamente enumerados no art. 293º, nº 2, do C.P.P.T.

Desta decisão foi interposto recurso para este S. T. A., o qual foi admitido por despacho de fls. 99.

Neste S. T. A., o relator, por despacho de fls. 192, considerando que a decisão revidenda era o acórdão do T.C.A. de 13/03/01, a fls. 188 do processo de oposição, o qual, por ter sido proferido em 2º grau de jurisdição, não era susceptível de recurso ordinário, entendeu, face ao disposto no art. 772º, nº 4, do C. P. Civil, não ser recorrível o aresto do T.C.A., de 11/03/03 e ora recorrido.

Deste despacho foi deduzida reclamação para a conferência, a cuja matéria a F.P. não respondeu.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

Na reclamação sustenta a reclamante, em síntese, que o recurso para este S.T.A. era admissível por ter direito a duplo grau de jurisdição.

Registe-se, antes de mais, o seguinte:

A decisão revidenda é o acórdão do T.C.A. de 13/03/01, a fls. 188 do processo de oposição.

Tal acórdão, porque proferido em 2º grau de jurisdição, não admitia recurso ordinário.

O recurso de revisão dele interposto não foi admitido, por acórdão do T.C.A. de 11/03/03, a fls. 91 e seguintes, "dada a não verificação de nenhum dos pressupostos taxativos consignados no art. 293º, nº 2, CPPT".

Por sua vez, o recurso deste interposto não foi admitido por despacho do relator, ora reclamado.

Vejamos, pois, o quadro legal aplicável.

Nos termos do art. 293º, nº 5, do C.P.P.T. "salvo no que vem previsto no presente artigo, a revisão segue os termos do processo em que foi proferida a decisão revidenda".

Por sua vez e como decorre dos arts. 2º, al. e), e 281º do C.P.P.T. é aplicável aos recursos de decisões do T.C.A. o regime previsto nos art.ºs 771º e seguintes do C.P. Civil (v. Jorge de Sousa, *C.P.P.T.*, 4ª ed., 2003, pag. 1104, anot. 33).

O art. 772º, nº 4, deste compêndio normativo dispõe:

«As decisões proferidas no processo de revisão admitem os recursos ordinários a que estariam originariamente sujeitos no decurso da acção em que foi proferida a sentença a rever».

Ora, como a decisão a rever foi proferida em 2º grau de jurisdição e dela não cabia recurso para o S.T.A. forçoso é concluir que a decisão recorrida, do T.C.A., proferida no processo de revisão é também insusceptível de recurso.

Mas, alega a reclamante, a decisão do T.C.A. recorrida, proferida no processo de revisão, há-de ser susceptível de recurso para o S.T.A., sobe pena de violação do art. 2º da C.R.P., que consagra o princípio do Estado de direito democrático e bem assim do art. 20º da Lei Fundamental, que consagra o duplo grau de jurisdição e da tutela jurisdicional efectiva.

A recorrente não indica as razões pelas quais conclui pela violação do artº 2º da C.R.P. nem se vislumbra qualquer violação desse preceito.

Por outro lado, como o Tribunal Constitucional já afirmou no acórdão de 23/11/95 (relator: Conselheiro Guilherme da Fonseca), disponível na internet "o direito de acesso aos tribunais ... não garante,

necessariamente, em todos os casos e por si só, o direito a um duplo grau de jurisdição ... nem a Constituição consagra um direito geral de recurso das decisões judiciais afora as de natureza criminal condenatória” (v., no mesmo sentido, o Ac. T.C. n.º 415/01, de 3/10/01).

De resto, quer dos arts. 279.º e seguintes do C.P.P.T. que do art.º 32.º do anterior E.T.A.F., ainda aplicável, não se extrai que seja este S.T.A. competente para, nas presentes circunstâncias, conhecer do recurso interposto de “decisão proferida pelo Tribunal Central Administrativo, de indeferimento liminar do recurso de revisão”.

Termos em que se acorda em desatender a reclamação.

Custas pela reclamante, fixando-se a taxa de justiça em 95 euros.

Lisboa, 31 de Março de 2004. — *Fonseca Limão* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 31 de Março de 2004.

Recurso n.º 1690/03-30. Recorrente: Corticentro-Empresa de Cortiças do Centro, L.da; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Cons.º Fonseca Limão.

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

Corticentro — Empresa de Cortiças do Centro, L.da, inconformada com o acórdão, a fls. 633 e seguintes, do T.C.A., que lhe julgou improcedente o recurso que havia interposto da sentença do T.T. da 1.ª Instância de Setúbal, que lhe havia julgado improcedente a impugnação deduzida contra o despacho de fixação da matéria tributável do IRC/1989 e 1990, daquele interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

«I — À ora recorrente não foi notificada uma peça processual que se revertia de fundamental importância para a organização da prova, o que fere o princípio do contraditório, princípio esse que decorre de preceitos como o do artigo 8.º do RCPIT, o art.º 3.º do C.P.C., aplicável por força do art.º 3.º do C.P.C., aplicável por força do art.º 2.º do C.P.P.T. e ainda dos princípios gerais de direito, bem como princípios constitucionais previstos nos arts 266.º e 268.º da Constituição da República Portuguesa.

II — A prova testemunhal produzida pela recorrente foi cabal e credível, e das Actas da sua inquirição consta a razão da ciência dos seus depoimentos;

III — A matéria colectável aferida por recurso a métodos indiciários é altamente falível, redundando as mais das vezes em situações de gritante injustiça, se, na sua utilização não houver lugar a princípios como a proporcionalidade a justiça tributária;

IV — O Douto Acórdão ignora por completo que o recurso aos métodos indiciários ficou prejudicado em sede de julgamento e as presunções daí resultantes foram ilididas pela produção da prova;

V — O recurso a métodos indiciários é subsidiário, só sendo admissível no caso de falta total e absoluta de métodos directos e objectivos;

VI — Não pode haver tributação quando não existe matéria colectável a tributar !!! É este o nosso princípio constitucional, pois estipula-se o princípio da capacidade contributiva, nos artigos 103.º e 104.º da C. R. P.;

VII — O Acórdão não se pronuncia sobre questões suscitadas, nomeadamente, as alegações referentes às violações do Direito Constitucional;

VIII — Os factos dados como provados, nalguns casos, são contraditórios com a decisão proferida;

IX — A apreciação feita dá relevância especial a factos não plasmados no processo, como é o caso da referência à falta da razão de ciência.

X — Não analisando o recurso a métodos indiciários na sua vertente subsidiária, ignorou aspectos que poderiam conduzir a resultados diferentes;

XI — Ao omitir claramente que as testemunhas depuseram fundamentando o seu conhecimento dos factos, a douda decisão viola o princípio constitucional da igualdade de tratamento;

XII — O doudo acórdão não se pronuncia sobre a questão da violação de preceitos constitucionais alegados pela recorrente;

Considera violados:

Arts. 51.º, n.º 2, do CIRCm, 3.º do C.P.C., aplicável por força do 2.º do C.P.P.T., e 8.º do RCPIT; 103.º, 104.º, 266.º e 168.º da C.R.P. e ainda o próprio Acórdão citado pela Douda Sentença da 1.ª Instância, já que, no mesmo se explica o carácter subsidiário do recurso aos métodos indiciários; devendo a mesma ser anulada, com as legais consequências...

Não foram apresentadas contra alegações.

O Exm.º Magistrado do M.º P.º, junto deste S.T.A., foi de parecer que não ocorrem as apontadas nulidades, por omissão de pronúncia, referidas nas conclusões I, VII, XII e VIII, nem a nulidade processual aludida na conclusão I e que o S.T.A. não sindicou a matéria de facto vertida no probatório e questionada nas conclusões II, IV, IX, XI.

Conclui afirmando que o recurso não merece provimento.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

Nas conclusões VII e XII alega a recorrente que o acórdão recorrido não se pronunciou sobre a violação de preceitos constitucionais.

Efectivamente, no recurso interposto para a 2.ª Instância, nas conclusões I e VI, sustenta a recorrente terem sido violados os arts. 266.º e 268.º, por um lado, e os arts. 103.º e 104.º da C.R.P., os dois primeiros por ter sido infringido, na 1.ª Instância, o princípio do contraditório e os demais, porquanto, inexistindo matéria colectável, foi violado o princípio da capacidade contributiva.

Da leitura do acórdão recorrido resulta, à evidência, que a questão relativa à alegada violação do princípio do contraditório foi tratada e decidida pelo acórdão recorrido.

Por outro lado e quanto à segunda questão verifica-se que o aresto, depois de analisar os alegados erros sobre a valoração da prova testemunhal e na apreciação e subsunção jurídicas da prova e de discorrer sobre os pressupostos da aplicação de métodos indiciários, concluiu pela improcedência das conclusões 3 a 7, ou seja, também foi julgada improcedente a conclusão VI do recurso interposto para a 2.ª Instância, isto é, aquela onde se afirmava a violação do princípio da capacidade contributiva.

Não ocorre, pois, nulidade do acórdão, por omissão de pronúncia.

Porém, na conclusão VIII do recurso interposto para este S.T.A. parece vir referida a nulidade do acórdão recorrido, por contradições entre os fundamentos e a decisão; certo é, porém, como acentua o Ex.^{mo} Magistrado do M.^o P.^o, a fls. 662, que o "texto das alegações não específica nem analisa a alegada contradição", o que impede esta formação de, a esse propósito, se pronunciar.

Vem provada a seguinte matéria de facto:

1 — A Corticentro — Empresa de Cortiça do Centro, Lda, dedica-se à venda de cortiça em prancha, a que corresponde o cod. 331911.

2 — A cortiça é adquirida em bruto já extraída das árvores, consistindo o processamento interno no cozimento, preparação e enfiamento, após o que é vendida.

3 — As facturas de compras da impugnante, na sua maioria, não mencionam as quantidades transaccionadas.

4 — Em 1988, 1989, 1990, foram registadas como transportadas para a empresa, respectivamente, 1.301.070 kg., 761.565 kg., 979.010 kg..

5 — A contabilidade da empresa registava como compras nos anos de 1988, 1989, 1990, respectivamente, 1.063.531 kg, 845.765 kg., 901.036 kg.

6 — Parte das notas de remessa estão rasuradas.

7 — As suas margens brutas de vendas são inferiores às do sector.

8 — O peso da mercadoria transportada inclui, nalguns casos, toda a limpeza do terreno, incluindo assim restos sem valor comercial.

9 — A cortiça era comprada em pilhas aos lavradores e ao Estado.

10 — As condições climáticas podiam alterar o peso da cortiça.

11 — O Estado, quando vende cortiça, vende-a em pilhas quantificadas em arrobas.

12 — A impugnante não pesava as mercadorias vendidas, vendendo-as ao fardo.

13 — As suas facturas de compra não mencionam as quantidades compradas.

14 — A impugnante foi objecto de uma acção de fiscalização, em consequência da qual foram aplicados métodos indiciários em sede do IRC para os exercícios de 1989 e 1990.

Registe-se, antes do mais, que as questões trazidas às conclusões II, IV, VIII, IX e XI traduzem a inconformação da recorrente quanto à matéria de facto fixada no acórdão recorrido e atrás transcrita. Porém, como decorre dos arts. 21.^o, n.^o 4, 32.^o, n.^o 1, al. b), 39.^o e 41.^o, n.^o 1, al. a), do E.T.A.F., então em vigor, é vedado a este S.T.A., no caso vertente, censurar o probatório fixado pois que os seus poderes de cognição se circunscrevem à matéria de direito.

Por outro lado, fazendo apelo ao disposto nos arts. 713.^o, n.^o 5, e 726.^o do C. P. Civil, concorda-se com a forma como a alegada violação do princípio do contraditório foi tratada e decidida no acórdão recorrido assim se julgando improcedente a questão trazida à conclusão I.^a do recurso.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso.

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

Lisboa, 31 de Março de 2004. — *Fonseca Limão* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 31 de Março de 2004.

Assunto:

"Taxas" devidas ao IROMA. Natureza. Prescrição.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *As taxas liquidadas pelo IROMA a coberto dos Decretos-Lei n.ºs 354/78, de 23.XI, 240/82, de 22.VI, e 343/86, de 09.X, revestem a natureza de verdadeiros impostos.*

2 — *Tendo tais tributos sido abolidos pelo DL n.º 365/93, de 22.X, é-lhes aplicável o regime prescricional constante dos artigos 5.º, n.º 2, do DL n.º 398/98, de 17.XII, e 48.º, n.º 1, da LGT.*

Recurso n.º 1691/03-30. Recorrente: IROMA; Recorrida: FRICARNES, SA; Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons.^o Dr. Mendes Pimentel.

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

IROMA - Instituto Regulador e Orientador dos Mercados Agrícolas, inconformado com o acórdão do TCA de fls. 407-411, que confirmou sentença do 2.^o Juízo do TT de 1.^a Instância de Lisboa que julgou procedente esta oposição, deduzida por FRICARNES, SA, contra a execução fiscal n.º 3549-94/106426.6, da 2.^a RF de Sintra, vem até nós, culminando a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

a) Deve ser declarado que o recorrente se encontra isento de custas por ser um órgão do Estado;

b) Os artigos 1.^o dos DL 19/79, de 10.II, e 547/77, de 31.XII, foram declarados inconstitucionais pelo Tribunal Constitucional, com força obrigatória geral;

c) Face à declaração de inconstitucionalidade dos mesmos artigos, deve ser ripristinado o diploma que fixou inicialmente o montante daquela taxa;

d) Uma taxa cobrada indistintamente sobre os produtos nacionais e sobre os produtos importados constitui um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro se o seu produto se destina a financiar actividades de que beneficiem apenas os produtos nacionais onerados e se os benefícios dela decorrentes compensarem integralmente o encargo que sobre eles incide;

e) Se esses benefícios compensarem apenas uma parte do encargo que incide sobre os produtos nacionais, a referida taxa constitui uma imposição interna discriminatória;

f) Ambas as situações estão proibidas, respectivamente, pelos artigos 9.^o, 12.^o e 95.^o, todos do Tratado de Roma;

g) Quando as actividades financiadas pela taxa beneficiam os produtos nacionais e os importados onerados, mas os primeiros obtenham dela um benefício proporcionalmente mais importante, a taxa constitui, nessa medida, um encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro ou uma imposição interna discriminatória, conforme o benefício obtido pelos produtos nacionais onerados compense integralmente, ou apenas em parte, o encargo suportado;

h) As taxas em litígio destinavam-se a combater doenças dos animais existentes em território nacional, sem curar de saber se os mesmos eram de origem nacional ou importados ;

i) Assim, ainda que o produto onerado com as taxas exequendas fosse importado, estas não constituíam uma imposição interna discriminatória, como também não constituíam encargo de efeito equivalente a um direito aduaneiro, tendo em conta o destino da receita proveniente de tais taxas;

j) Ao decidir como decidiu, o acórdão recorrido violou o disposto nos artigos 9º, 12º e 95º do Tratado de Roma.

Contra-alegando, a Rcd.^a FRICARNES, SA, conclui:

A) Por força do disposto no art.º 5º, 2, do DL n.º 398/98, de 17.XII - que impõe que se aplique o novo prazo prescricional aos impostos abolidos, contando-se todo o tempo decorrido, independentemente de suspensão ou interrupção do prazo - e do disposto no art.º48º da LGT - que determina que o prazo prescricional é de oito anos, contados a partir da prática do facto tributário - a obrigação tributária encontra-se prescrita, pelo que deve, desde já, ser ordenada a extinção da presente execução.

B) Uma vez que as taxas em causa constituem verdadeiros encargos de efeito equivalente a direito aduaneiro com carácter de imposto, não tem sentido a repristinação de normas consideradas inconstitucionais por diplomas também eles sujeitos a reserva de lei fiscal.

O distinto PGA entende que "procede a conclusão a) das alegações de recurso: o ora Recorrente é um instituto público, isento de custas ao abrigo do art.º2º, n.º1, a), do Código das Custas (cfr., desde logo, o acórdão de fls. 398)." Quanto às restantes conclusões, S. Ex.^a opina no sentido da improcedência.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

Mostram-se assentes os seguintes factos:

1. IROMA - Instituto Regulador e Orientador dos Mercados Agrícolas procedeu à liquidação de taxas ao abrigo do disposto nos DL n.ºs 44 158, de 17.I.62, 19/79, de 10.II, 240/82, de 22.VI, 297/85, de 25.VII, e 343/86, de 9.X, relativas aos meses de Outubro e Novembro de 1993, no montante global de esc. 4 585 644\$00, acrescido de juros de mora, de que era devedora FRICARNES, SA, em virtude de ter efectuado o abate de gado bovino e suíno destinado ao consumo público durante o referido período.

2. As taxas de combate à peste suína africana e à doença dos ruminantes incidiam sobre os suínos ou ruminantes abatidos no território nacional e sobre as carcaças dos mesmos animais importadas para consumo público no nosso país.

3. As verbas pecuniárias arrecadadas em virtude da aplicação das taxas de combate à peste suína africana e à doença dos ruminantes destinavam-se a fornecer os meios financeiros visando o programa de luta contra as citadas doenças no território nacional e ao pagamento de compensações aos produtores nacionais pelo abate compulsivo dos animais doentes ou suspeitos.

4. A taxa de comercialização incidia sobre os produtos de origem animal nacionais e sobre os importados aquando da entrada no território nacional, todos visando o consumo público no nosso país.

5. As verbas pecuniárias arrecadadas em virtude da aplicação da taxa de comercialização eram utilizadas no território nacional, destinando-se a fornecer os meios financeiros para suportar os encargos com as intervenções no mercado das carnes e de outros produtos

e visando a estabilização dos preços de mercado, a melhoria das condições higio-sanitárias dos matadouros e das condições de comercialização e distribuição de carnes.

6. Em 1994, foi instaurada execução fiscal na 2ª RF de Sintra, sob o n.º 3549-94/106426.6, tendo por objecto a cobrança coerciva da dívida identificada no n.º 1.

7. Em 22.II.95, foi efectuada a citação da oponente para a execução fiscal identificada no n.º 6.

8. No dia 14.III.95, deu entrada na 2ª RF de Sintra a oposição apresentada por FRICARNES, SA.

Exposta a factualidade disponível, debruçemo-nos sobre a primeira questão decidenda, qual é a de saber se "o recorrente se encontra isento de custas por ser um órgão do Estado."

E, na verdade, assim é, como resulta inequivocamente do artigo 3º, 1, a), do Regulamento das Custas nos Processos Tributários - DL 29/98 vigente à data da prolação do acórdão recorrido. Tal foi, aliás, proclamado já nos presentes autos, no acórdão deste STA de fls. 398.

No ponto, assiste, pois, razão ao recorrente.

Quanto às restantes questões que porejam da sua alegação de recurso, importa referir que prioritário ao seu conhecimento é o da questão da prescrição da dívida exequenda colocada pela Rcd.^a na conclusão A) da sua contra-alegação, aliás, oficioso - artigo 175º do CPPT.

De forma pacífica e reiterada, vem esta Secção do STA proclamando que os tributos em causa revestem a natureza de verdadeiros impostos - *inter alia*, v. acs. de 17.III.1999 - rec. 18 836 e de 24.XI.1999 rec. 18 911).

Tais tributos foram abolidos pelo DL n.º 365/93, de 22.X, que revogou os diplomas ao abrigo dos quais aqueles foram liquidados pelo Rct., explicitados no item 1 do probatório, transpondo para a ordem jurídica interna as Directivas Comunitárias n.º 85/73/CEE e n.º 88/409/CEE e criando outras "taxas" de conteúdo diverso - taxa de inspecção sanitária e taxa de sanidade animal. Decreto-Lei que entrou em vigor a 01 de Dezembro de 1993, *ut* seu artigo 21º.

Ora, segundo o artigo 5º, n.º 2, do DL n.º 398/98, de 17.XII, *aos impostos abolidos à data da entrada em vigor da lei geral tributária aplicam-se os novos prazos de prescrição, contando-se para o efeito todo o tempo decorrido, independentemente de suspensões ou interrupções de prazo.*

Por sua vez, o artigo 48º, n.º 1, da LGT estatui que *as dívidas tributárias prescrevem, salvo o disposto em lei especial, no prazo de oito anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu.*

Tal Lei entrou em vigor no dia um de Janeiro de 1999 - artigo 6º do sobredito DL n.º398/98.

Como se vê do *item* 1 do quadro factual disponível, as dívidas em causa são relativas a "taxas" dos meses de Outubro e Novembro de 1993, donde que, na presente data, há muito transcorreu o aludido prazo prescricional de oito anos.

(neste sentido, vide os acórdãos desta Secção de 10 do corrente - rec. 1567/03-30; 15.X.2003, rec. 697/03-30, e 28.V.2003, rec. 255/03-30)

Em seguimento de tudo o exposto, acorda-se:

a) revogar o aresto recorrido no segmento da condenação em custas do IROMA, por isso que delas isento, nos termos do artigo 3º, n.º 1,

al. a), do R. C.P.T., aprovado pelo Decreto Lei n.º 29/98, de 11/II, concedendo assim, no ponto, provimento ao recurso;

b) declarar extintas, por prescrição, as dívidas exequendas em referência nestes autos, com consequente extinção da execução fiscal n.º 3549-94/106426.6 da 2.ª RF de Sintra, mencionada no item 6 do probatório, nesta medida se negando provimento ao recurso e ficando, assim, claramente prejudicado o conhecimento do remanescente do seu objecto.

Sem custas, por delas estar isento o recorrente, *ut* fundamentação supra digo, *ut* artigo 2.º do R.C.S.T.A..

Lisboa, 31 de Março de 2004. — *Mendes Pimentel* (relator) — *António Pimpão* — *Almeida Lopes*.

Acórdão de 31 de Março de 2004.

Assunto:

Taxas sobre a comercialização de produtos de saúde. Natureza jurídica. Constitucionalidade do art.º 72.º, n.º 3, da Lei n.º 3-B/00, de 4/4. Violação do art.º 33.º da Directiva n.º 77/388/CEE do Conselho (6.ª Directiva).

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *As “taxas sobre comercialização de produtos de saúde”, a que se reporta o art.º 72.º da Lei 3-B/2000 de 4/4, assumem a natureza de verdadeiros impostos, na medida em que constituem prestações pecuniárias, coactivas, sem carácter de sanção, exigidas por um ente público com vista à realização de fins públicos, inexistindo o vínculo sinalagmático característico daquelas.*
- 2 — *Incidindo sobre o volume de vendas de cada produto e sendo o seu valor pago mensalmente com base nas declarações de venda mensais, a referência, no n.º 3 do art.º 72.º da Lei n.º 3-B/2000, ao “respectivo preço de venda ao consumidor final” surge apenas de modo subordinado, não constituindo mais do que mero limite à tributação.*
- 3 — *Pelo que não há ofensa ao disposto no art.º 103.º, n.º 2, da CRP, já que tal incidência aparece ali suficientemente densificada e concretizada, nos respectivos termos — princípio da determinabilidade.*
- 4 — *Estes impostos não são proibidos pelo art.º 33.º da Directiva n.º 77/388/CEE (6.ª Directiva), do Conselho de 17/5/77, na redacção da Directiva n.º 91/680/CEE, do Conselho, de 16/12/91, por não constituírem impostos sobre o volume de negócios, uma vez que não oneram a circulação dos bens e dos serviços de modo comparável ao do IVA.*

Recurso n.º 1729/03-30. Recorrente: Fazenda Pública. Recorrida: Johnson & Johnson, L.ª. Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. Pimenta do Vale.

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

1 — A Fazenda Pública, não se conformando com a sentença do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida pela Johnson & Johnson, L.ª, contra o acto de liquidação da taxa incidente sobre a comercialização de produtos de saúde, relativa ao mês de Dezembro 2000, no montante de 2.023.518\$00 (10.093,27 euros), vem deduzir o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1.ª O tributo em questão configura um imposto, sendo que os seus elementos essenciais resultam com suficiente e adequado grau de concreção (sendo, nessa precisa medida, determinados ou, ao menos, determináveis), ou seja, com a densidade ou espessura normativas bastantes, directa e imediatamente da lei;

2.ª O mesmo não enferma de qualquer inconstitucionalidade, porque criado pelo órgão originariamente competente;

3.ª A circular normativa e o modelo de declaração de vendas elaborados pelo INFARMED dão corpo a uma regulamentação de feição estritamente executiva, não se afastando, em nenhum ponto e qualquer detalhe, da moldura legal, correspondendo, assim, a uma sua concretização absolutamente *secundum legem*;

4.ª O INFARMED não interferiu por qualquer forma no campo de incidência da taxa, que foi exclusivamente definida por lei;

5.ª O campo de incidência da taxa é apenas e só o volume de vendas dos produtos por ela abrangidos, por parte dos obrigados ao seu pagamento, para os quais o preço de venda ao público é o preço a que os mesmos vendem os seus produtos àquele que lhes adquire, seja ele armazenista, distribuidor grossista ou consumidor final;

6.ª É que, ao contrário do que a dita sentença erradamente entende, se os sujeitos passivos da taxa fossem taxados sempre pelo valor de venda do produto ao consumidor final, estar-se-ia perante uma solução contrária a todo e qualquer dos mais elementares princípios constitucionais e legais de justiça tributária que o INFARMED igualmente tem de observar, visto que, numa tal situação, como os produtos em causa não têm preço fixado por lei, podendo cada agente económico praticar um preço diferente, os sujeitos passivos poderiam ser colocados na situação de pagar uma taxa cujo valor poderia ser bastante superior ao próprio benefício económico decorrente da colocação do produto no mercado, o que contraria tudo o que são princípios de justiça fiscal;

7.ª Ao criar por lei da Assembleia da República a presente taxa, o Estado português não violou, de forma alguma, qualquer das suas obrigações, enquanto Estado membro da Comunidade Europeia, isto é, não criou qualquer disposição interna que contrariasse o disposto na legislação legitimamente emanada dos órgãos comunitários competentes;

8.ª Acresce que a interpretação e aplicação efectuada pelo INFARMED no que respeita à liquidação da referida taxa está correcta e tem fundamento legal, expressamente reconhecido e reiterado pelo legislador no artigo 58.º da Lei n.º 30-C/2000, de 29 de Dezembro, no artigo 55.º da Lei n.º 109-B/2001, de 27 de Dezembro, e nos artigos 1.º, n.º 3, e 3.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 312/2002, de 20 de Dezembro, que constituem leis interpretativas do citado pelo artigo 72.º da Lei

n.º 3-B/2000, de 4 de Abril, e por isso se integram na lei interpretada (artigo 13.º, n.º 1, do Código Civil).

A recorrida contra-alegou, concluindo que:

1. A denominada “taxa sobre comercialização de produtos de saúde” corresponde a um verdadeiro imposto, devendo como tal respeitar as exigências do princípio da legalidade em matéria de impostos, decorrentes do artigo 103.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa, designadamente, a respectiva criação, taxa e incidência deverão constar da lei formal.

2. O artigo 72.º da Lei n.º 3-B/2000, de 4 de Abril, que criou a “taxa sobre comercialização de produtos de saúde”, é materialmente inconstitucional, uma vez que não define a base de incidência objectiva do imposto criado.

3. A Circular n.º 1/2000 do INFARMED, bem como o modelo de “Declaração de Vendas” estabelecido por despacho do Conselho de Administração deste Instituto, são, também eles, inconstitucionais, por violação directa da reserva de lei formal prevista no artigo 103.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa.

4. O acto de auto liquidação da “taxa sobre comercialização de produtos de saúde” praticado pela Johnson é também inconstitucional, uma vez que se funda numa base de incidência inconstitucionalmente criada pelo INFARMED.

5. A “taxa sobre comercialização de produtos de saúde” consubstancia um imposto sobre o volume de negócios, nessa medida violando o disposto no artigo 33.º da Directiva n.º 77/388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio de 1977, na redacção que lhe foi dada pela Directiva n.º 91/680/CEE, do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991.

6. O artigo 58.º da Lei n.º 30-C/2000, o artigo 55.º da Lei n.º 109-B/2001 e o Decreto-Lei n.º 312/2002 não vieram interpretar o regime estabelecido pelo artigo 72.º da Lei n.º 3-B/2000, pelo que não são retroactivamente aplicáveis ao caso *sub judice*.

O Ex.º Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido da improcedência do recurso, de harmonia com a jurisprudência pacífica e reiterada desta Secção do STA.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

A)- A impugnante vem impugnar o acto de auto liquidação da taxa incidente sobre a comercialização de produtos de saúde, instituída pelo artigo 72.º da Lei 3-B/2000, de 4 de Abril, mantido pelo art. 58.º da Lei 30-C/2000, de 29/12, relativa ao mês de Março de 2001, na importância de 2.023.518\$00 (10.093,27 euros), conforme douta petição de fls. 4 a 18;

B) A impugnante depositou na Caixa Geral de Depósitos, na conta n.º 0082006054830, a favor do Instituto Nacional da Farmácia e do Medicamento, no dia 26.01.2001, o cheque n.º 1207986.3, na importância de 2.023.518\$00 (10.093,27 euros), relativa à cobrança da taxa correspondente a 0,04% do volume de vendas de Dispositivos Médicos Não Activos, realizadas no mês de Dezembro de 2000, conforme documento de fls. 20, que se dá por reproduzido;

C)- No dia 04 de Maio de 2000 o INFARMED remeteu à impugnante a carta de fls. 22, a que juntou os documentos de fls. 23 e 24, todos relativos à cobrança e depósito da taxa sobre comercialização de produtos de saúde, no que respeita ao ano de 2000, no âmbito do processo de cobrança da taxa prevista no artigo 72.º da Lei n.º 3-B/2000, de 04/04, e art. 58.º da Lei 30-C/2000, de 29/12, dando-se os mesmos documentos por totalmente reproduzido;

D)- Com data de 10 de Maio de 2000, o INFARMED emitiu a CIRCULAR N.º 1/2000, sobre Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde, conforme documento de fls. 23, que se dá por reproduzida, com o seguinte teor:

«Assunto. — Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde.

Com o objectivo de melhor apoiar o preenchimento dos formulários oportunamente dirigidos a V.Ex.ª, facultamos os seguintes esclarecimentos adicionais sobre o assunto epigrafado:

1. A taxa sobre a comercialização de produtos de saúde é devida pela entidade responsável pela colocação dos produtos no mercado nacional, que só em casos excepcionais será a entidade que vende ao consumidor/utilizador final.

2. A taxa é, pois, devida uma única vez, no circuito de comercialização do mesmo produto.

3. A taxa incide sobre vendas efectuadas a partir de 1 de Janeiro de 2000.

4. Os produtos abrangidos pela taxa encontram-se previstos nos seguintes diplomas:

— Cosméticos e produtos de higiene corporal: Dec-Lei n.º 296/98, artigo 2.º, de 25/09;

— Dispositivos Médicos Não Activos: Dec-Lei n.º 273/95, de 23/10;

— Dispositivos Médicos para Diagnóstico *in vitro*: Dec-Lei n.º 306/97, artigo 2.º, de 11/11 ;

— Produtos Farmacêuticos Homeopáticos: Dec-Lei n.º 94/95, artigo 4.º, de 9/05.

5. A taxa não incide sobre produtos exportados.

Na expectativa de lhe serem úteis os esclarecimentos patentes nesta Circular personalizada continuamos disponíveis para lhe fornecer outros eventuais esclarecimentos através dos seguintes contactos: telefone 217987100, do fax 217987316 ou do endereço de email: infarmed.publico@infarmed.pt.

Com os melhores cumprimentos.»

Lisboa 2000/05/10.

E) - Dão-se por reproduzidos todos os documentos de fls. 32 a 473.

3 — As questões suscitadas no presente recurso foram já objecto de pronúncia por esta Secção do STA, em diversos arestos, pelo que vamos seguir aqui de perto a jurisprudência então fixada, já que importa acolher idêntica solução jurídica (art.º 8º, n.º 3 do CC).

Assim e a propósito da natureza da “taxa” em causa, refere-se ali que são elementos essenciais do conceito de taxa a prestação pecuniária imposta coactiva ou autoritariamente, pelo Estado ou outro ente público, sem carácter sancionatório, pela utilização individualizada pelo contribuinte, solicitada ou não, de bens públicos ou semi-públicos, com contrapartida numa actividade do credor especialmente dirigida ao mesmo contribuinte.

«Essencialmente, a taxa distingue-se do imposto pela bilateralidade ou unilateralidade do tributo, respectivamente: aquela, ao contrário deste, supõe a existência de corresponsabilidade entre duas prestações;

a primeira a pagar pelo utente do serviço e a deste, a prestar pelo Estado ou outra entidade pública.

Esta relação tem, por um lado, carácter substancial ou material, que não meramente formal mas não vai tão longe quanto os contratos sinalagmáticos: não há uma equivalência económica rigorosa entre

o valor do serviço e o montante da quantia a pagar, podendo até esta ser bastante superior ao custo daquele;

salva sempre a “desproporção intolerável”.

Ora, nos termos do preâmbulo do Decreto-Lei 455/99, de 18Nov, que regula a orgânica e funcionamento do Infarmed, a criação do instituto procurou responder às necessidades “de assegurar um elevado nível de protecção da saúde pública em matéria de medicamentos e produtos de saúde e de desenvolver a informação ao público”, bem como “reforçar as regras e o controlo dos produtos sanitários que passarão a designar-se por produtos de saúde, em termos de protecção de saúde pública”.

Pelo que o seu artº 6º lhe atribuiu . . . “a prossecução de atribuições nos domínios de avaliação, autorização, disciplina, inspecção e controlo da produção, distribuição, comercialização e utilização de medicamentos de uso humano e veterinários, incluindo os medicamentos à base de plantas e homeopáticos, e de produtos de saúde, nos termos da respectiva legislação específica, incumbindo-lhe especialmente, entre outras actividades — seu nº 3:

al a) contribuir para a formulação da política geral de saúde, designadamente na definição e execução de políticas de produtos de saúde.

(. . .)

al c) garantir a qualidade dos produtos de saúde.

(. . .)

al e) assegurar o acesso dos profissionais de saúde e dos consumidores às informações necessárias à utilização racional dos produtos de saúde.

al f) assegurar sistemas de vigilância dos produtos de saúde.

Por sua vez, o nº 1 do artº 72º da Lei 3-B/2000 que criou a taxa em causa, refere destinar-se a mesma “ao sistema de garantia da qualidade e segurança de utilização daqueles produtos, à realização de estudos de impacte social e acções de formação para agentes de saúde e consumidor, a realizar pelo Infarmed”.

Trata-se, assim, fundamentalmente, de concretizar a protecção da saúde pública, defendendo-a e promovendo-a, nos termos constitucionais — artº 64º —, o que passa nomeadamente por assegurar a garantia de que os produtos de saúde se encontram conformes às exigências legais.

Assim, os seus beneficiários directos não são os respectivos importadores ou produtores mas os cidadãos utentes ou consumidores ou . . . a “comunidade” — beneficiária directa do sistema.

Pelo que não pode afirmar-se a existência de uma vantagem específica para o devedor individualmente considerado, surgida da corresponsante actividade pública e, assim, da contraprestação de um serviço prestado com vantagens imediatas para os a ela sujeitos.

Pelo contrário, está-se perante uma forma de financiar uma actividade do Estado vocacionada para a satisfação de necessidades públicas em geral: garantia da qualidade e segurança de utilização dos respectivos produtos e realização dos ditos estudos e acções de formação.

Não se verificando, pois, no caso os referidos elementos definidores, da taxa, nomeadamente a predita relação bilateral ou sinalagmática, a correspectividade entre as duas prestações: a paga pelo utente do serviço público e a prestada pelo INFARMED.

Por outro lado, não pode ver-se, no tributo em causa, uma qualquer remoção, por parte do Instituto, de um obstáculo jurídico à actividade da Johnson — cfr. artº 44º, nº 2, da LGT...

Ora o tributo em causa é de pagamento mensal, não antecedendo sequer o exercício da actividade.

Nada tendo, assim, a ver com qualquer autorização para a impugnante exercer a sua actividade.

Pelo que a imposição em causa é de qualificar como um imposto, ou, ao menos, como um tributo que, dada a sua natureza, há-de ter um tratamento constitucional semelhante . . .

Está, assim, sujeita ao disposto no artº 103º, nº 2, da constituição, devendo a lei delimitar, nomeadamente, a respectiva incidência, em termos da sua determinabilidade, assegurando aos interessados um suficiente grau de densificação...

Ora, o nº 3 do referido artº 72º dispõe que “a taxa incide sobre o volume de vendas de cada produto, tendo por referência o respectivo preço de venda ao consumidor final . . . e sendo o seu valor pago mensalmente com base nas declarações de vendas mensais, nos termos e com os elementos a definir pelo mesmo Instituto”.

Assim, a incidência real concretiza-se “no volume de vendas” de cada produto e o seu valor é pago mensalmente com base nas respectivas, “vendas mensais”.

Certo que deve ter “por referência”, “o preço de venda ao consumidor final” mas tal aparece apenas de modo subordinado, de um mero “valor de referência limite”.

Se se quisesse erigir como factor de incidência real o preço de venda ao consumidor final, a lei não se teria referido ao volume de vendas e às respectivas declarações de venda.

Pelo que a dita circular e o impresso “declaração de vendas” surgem como mero regulamento executivo e instrumental.

A parte final do dito inciso normativo refere-se apenas ao pagamento do tributo, cujos termos e elementos serão definidos pelo Instituto, a entidade credora: nenhum elemento de incidência resta, pois, para o Regulamento”.

Pelo que é de concluir que foi respeitada a reserva de lei formal da Assembleia da República ao plasmar-se na lei o bastante para determinar a base de incidência do tributo, sem necessidade da posterior intervenção regulamentar, que surge, apenas, “como regulamento executivo e instrumental”.

4 — Quanto à questão da violação da norma constante do artº 33º da Directiva n.º 77/388/CEE, do Conselho, de 17/5/77, na redacção da Directiva n.º 91/680/CEE, do Conselho, datada de 16/12/91, que impede a manutenção ou a introdução, por um Estado membro, de encargos com as características de impostos sobre o volume de negócios, vamos também seguir aqui a jurisprudência tirada do citado aresto.

Estabelece esta norma que “salvo o disposto noutras normas comunitárias, designadamente nas disposições comunitárias em vigor relativas ao regime geral de detenção, circulação e controlo dos produtos sujeitos a impostos especiais sobre o consumo, as disposições da presente directiva não impedem que um estado membro mantenha ou introduza impostos sobre os contratos de seguros, sobre jogos ou apostas, sobre consumos especiais, direitos de registo e, em geral, todos os impostos direitos e taxas que não tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios, desde que esses impostos, di-

reitos e taxas não dêem origem, nas trocas comerciais entre Estados membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira”.

O ponto foi já objecto de jurisprudência vária do TJCE, esclarecendo que tal disposição proíbe os Estados membros de instituírem ou de manterem impostos, direitos e taxas que tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios, pelo facto de onerarem a circulação de bens e dos serviços de modo comparável ao IVA, comprometendo o funcionamento do sistema comum deste último, o que acontece quando tais tributos apresentarem as características essenciais do IVA: aplicação genérica às transacções que tenham por objecto bens ou serviços; proporcionalidade em relação ao preço dos mesmos; cobrança em cada fase do respectivo processo de produção e distribuição; aplicação ao seu valor acrescentado, “sendo um imposto devido por ocasião de uma transacção calculado após dedução do imposto pago no momento da transacção anterior . . .

Ora a imposição em causa não possui nenhuma das referidas características: não se aplica de maneira geral mas apenas a certos produtos (de saúde); não é proporcional ao respectivo preço; não é cobrada em cada fase do processo de produção e distribuição mas apenas sobre o volume de vendas dos produtores e importadores; finalmente, não é aplicável ao valor acrescentado dos produtos.

Assim, nos termos da mesma jurisprudência, é permitido aos Estados-Membros cumular o IVA com impostos, direitos ou taxas diferentes dos impostos sobre o volume de negócios . . .

Pelo que se não mostra violado o dito art.º 33º”.

No mesmo sentido e entre outros, pode ver-se Acs. desta Secção do STA de 9/7/03, in rec. n.º 439/03-30; de 15/10/03, in rec. n.º 1.063/03; de 19/11/03, in rec. n.º 1.227/03 e de 3/12/03, in rec. n.º 1.065/03.

5 — Nestes termos, acorda-se em conceder provimento ao recurso e revogar a sentença recorrida, julgando-se improcedente a impugnação.

Custas pela impugnante, tanto na instância como neste STA, ficando-se aqui a procuradoria em 60 %.

Lisboa, 31 de Março de 2004. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 31 de Março de 2004.

Assunto:

Recurso por oposição de julgados — n.º 5 do artigo 280.º do CPPT.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O recurso por oposição de julgados previsto no artigo 280.º, 5, do CPPT deve ser interposto com expressa invocação desse fundamento.*
- 2 — *Sendo tal postergado, o recurso não deve ser admitido.*
- 3 — *Um dos requisitos do mesmo recurso é o de que a sentença recorrida esteja em dissonância com mais de três sentenças*

do mesmo tribunal ou outro de igual grau, ou com uma decisão de tribunal de hierarquia superior.

Recurso n.º 1736/03-30. Recorrente: Elisa Adelina Granhão Vila Real Figueiredo. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

Elisa Granhão Vila Real Figueiredo, residente na Avenida da República, 765, r/c, em Arcozelo, inconformada com o despacho do relator de fls. 117, em que, por irrecurribilidade da sentença proferida nos presentes autos de oposição, se decidiu não tomar conhecimento do objecto do recurso dela interposto pela oponente, reclama para a conferência, “ao abrigo do disposto no n.º 2 do artigo 111.º da LPTA, nos termos seguintes:

1. Efectivamente, . . . , o processo de oposição foi instaurado em 16.03.2000, tendo o valor de 512,61 euros.

2. O referido processo viria a ser objecto de decisão proferida pelo M.^{mo} Juiz de 1.ª instância em 3.4.2003, remetida à aqui Reclamante em 7.04.2003, que logo recorreu da mesma.

3. Ao recorrer daquela decisão proferida pelo Tribunal *a quo*, não pretendeu a aqui Reclamante fazê-lo nos termos do disposto no art.º 280.º, n.º 4, dado estar ciente de não haver lugar a recurso, mas sempre foi intenção da aqui reclamante recorrer daquela decisão com base em oposição de julgados — artigo 280.º, n.º 5, do CPPT.

4. Vai nesse sentido o n.º 1 das alegações de recurso dirigidas a este Tribunal que diz:

«Vem o presente recurso interposto da sentença proferida pelo Tribunal Tributário de 1.ª Instância *a quo*, nos termos do disposto no art.º 280.º, n.º 5, do CPPT, por oposição de julgados.

Nomeadamente, em oposição com a sentença proferida em 28.03.2003 pela 1.ª Secção do 3.º Juízo do Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto no processo n.º 99/2001 e no processo n.º 90/2001 da 2.ª Secção do 3.º Juízo do mesmo Tribunal, cujas cópias ora se juntam e aqui se dão por integralmente reproduzidas para os devidos e legais efeitos.»

5. Ora, salvo melhor opinião, a . . . decisão deverá ser alterada e o recurso a quo ser admitido, dado tratar-se de uma questão formal e “parece estar em contradição com o princípio basilar do processo civil que sempre que possível, em relação a todas as irregularidades de natureza processual, se evite que a parte perca a causa por motivos puramente formais” — cfr. art.º 508.º, n.º 4, do CPC.

6. Só por mero lapso de escrita da aqui Reclamante não foi indicado no requerimento de interposição de recurso que o mesmo assentava em oposição de julgados (art.º 280.º, n.º 5, do CPPT), mas todo o teor das alegações, nomeadamente o seu n.º 1, se refere a tal, pelo que solicita lhe seja relevada tal falta e se dignem considerar o recurso interposto da decisão proferida em 1.ª instância com base em oposição de julgados.

7. Ao não admitir-se a interposição deste recurso, a Rct. vê precludido o seu direito de defesa e perde a causa.

8. Do acima exposto, é apodíctico afirmar-se ser admissível o recurso e, assim, requer que tal falta lhe seja relevada, para assim não ver precludido o seu direito.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

O presente processo de oposição foi instaurado em 16 de Março de 2000, tendo o valor de € 512,61.

Em 03.IV.2003, foi, no 3.º Juízo do TT de 1ª Instância do Porto, proferida sentença de improcedência.

Inconformada, dela interpôs a oponente, em 05 de Maio seguinte, recurso, nos termos seguintes:

Elisa Adelina Granhão Vila Real Figueiredo, melhor identificada nos autos à margem referidos, não se conformando com o teor da sentença proferida nos autos, dela vem interpor recurso para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo — cfr. requerimento de fls. 64.

A instância admitiu tal recurso — cfr. fls. 71.

Neste STA, o relator decidiu não ser de tomar conhecimento do mesmo, por isso que o valor do processo está dentro da alçada dos tribunais de 1ª instância — € 935,25 — e a recorrente não invoca a oposição de julgados prevista no n.º 5 do artigo 280.º do CPPT.

Segundo o aí estabelecido, *a existência de alçadas não prejudica o direito ao recurso para o Supremo Tribunal Administrativo de decisões que perfilhem solução oposta relativamente ao mesmo fundamento de direito e na ausência substancial de regulamentação jurídica, com mais de três sentenças do mesmo ou outro tribunal de igual grau ou com uma decisão de tribunal de hierarquia superior.*

Como bem nota o Doutor Lopes de Sousa, *CPPT Anotado*, 4ª edição, pág. 1120, nota 11, “este recurso com fundamento em oposição de julgados deverá ser interposto invocando esse fundamento e com indicação do lugar em que tenham sido publicados ou registados, podendo o juiz ordenar a junção de certidões para efeitos de seguimento do recurso (artigo 284.º, n.ºs 1 e 2, deste Código, analogicamente aplicável).”

O não acatamento de tal comando legal tem como consequência “não ser admitido o recurso” — sobredito artigo 284.º, n.º 1, *in fine*.

No ponto, mal andou, pois, a instância.

Porém, *a decisão que admita o recurso não vincula o tribunal superior* — artigo 687.º, 4, do CPC, *ex vi* alínea e) do artigo 2.º do CPPT, por isso que írrito o despacho de fls. 71, como afirmado no despacho reclamado, onde bem se concluiu pelo não conhecimento do objecto do recurso.

E não aproveita à reclamante o facto de todo o teor das alegações, nomeadamente o seu n.º 1, se referir a que o recurso assenta em oposição de julgados — *item* 6 da presente reclamação.

Ademais, porque em tal peça apenas se mencionam duas sentenças do 3.º Juízo do TT de 1ª Instância do Porto.

Ora, como já realçado supra, um dos requisitos deste recurso por oposição de julgados é que a sentença recorrida esteja em dissonância com **mais de três sentenças** do mesmo ou outro tribunal de igual grau.

Em seguimento de tudo o exposto, de concluir é que a porta do recurso por oposição de julgados instalada no sobredito artigo 280.º, n.º 5, se encontra, efectivamente, cerrada *in casu*.

Termos em que se acorda indeferir a presente reclamação, confirmando-se o despacho reclamado.

Custas do incidente (artigo 120.º da LPTA) pela reclamante, ficando-se a taxa de justiça em € 99.

— Lisboa, 31 de Março de 2004. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 31 de Março de 2004.

Recurso n.º 1783/03-30. Recorrente: Manuel Moreira & Duarte, Lda; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex^{mo} Juiz Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

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

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por Manuel Moreira e Duarte, Lda, da sentença do então Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto, proferida em 03/02/11, que julgou improcedente a impugnação judicial que a mesma deduzira contra a liquidação de IVA dos anos de 1993 a 1995 e respectivos juros compensatórios.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

“1 - A douta sentença proferida entendeu que não foi provado que a recorrente não tenha exercido qualquer actividade entre 1993 e 1995.

2 - Entendeu até porque apenas existira a informação através do modelo 22 que a cessação era temporária.

3 - Ora, temporário não delimita o tempo, então na presunção de que se vai efectuar uma reestruturação, menos delimitada está.

4 - A empresa durante esse período, como ficou provado em testemunhos, não teve documentos contabilísticos para contabilizar, reparações para efectuar nem custos com pessoal e respectivos descontos para a Segurança Social efectuados.

5 - Que seriam obrigatórios, já que apenas é permitida a condução de produtos inflamáveis em veículo próprio e encartado para o efeito.

6 - Situações que não aconteceram, por não existir pessoal, por não existir actividade comercial [a GALP era o seu único cliente e o recorrente apenas tinha um veículo (obsoleto) para esse efeito, incapaz de outro tipo de transportes].

7 - Como também ficou provado que o objectivo era reverter e que tal não aconteceu.

8 - Que as notificações não foram para o responsável pela recorrente (local onde se encontrava a contabilidade) e que consta a morada no referido modelo 22 de 1992.

9 - Como também não efectuou entrega de novo modelo 22 a informar desde a data em que reiniciava a actividade, apenas e só porque nunca chegou a existir.

10 - Que mal o recorrente teve conhecimento da situação prontamente entregou, de acordo com as informações da repartição de finanças, as declarações em falta e iniciou o processo de dissolução da sociedade com assunção de todo o prejuízo que tal adveio.

11 - Que a A. F. não conseguiu na sua justificação tributária arranjar um só motivo que justificasse a existência de factos tributários pois ao ter acesso à contabilidade de 1990 e 1991 facilmente obteve elementos que uma vez cruzados lhe indicariam a verdade fiscal da recorrente.

12 - Não sendo verdade que a «falta de colaboração» não esteja justificada.

13 - Já que mal o recorrente foi ele próprio do que se estava a passar, diligenciou no sentido de rectificar o que então estava em falta.

14 - Exibindo toda a documentação existente, entregando as declarações dos anos em falta.

15 - Pelo que com os elementos disponíveis o resultado fiscal seria zero.

16 - Deixou de haver cliente, pessoal, custos e proveitos, sede social e as notificações da sociedade deveriam ter sido efectuadas para a morada que o quadro modelo 22 faz preencher para tal efeito.

17 - Impunha-se pois que quer com os testemunhos, quer com o vertido na impugnação, quer com os próprios procedimentos da A.F. o resultado da sentença fosse no sentido de dar provimento ao que o recorrente impugnou.

Nestes termos e nos melhores de Direito que VV. Ex.^{as} muito doutamente suprirão, deve ser dado provimento ao presente recurso e, por via dele, revogar-se a douda decisão recorrida».

O Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público, no seu parecer, excepçionou, todavia, a incompetência deste Tribunal, em razão da hierarquia, já que a recorrente, «como se vê das alegações e das conclusões... funda o recurso exclusivamente na crítica do julgamento da matéria de facto feito na instância», pelo que aquele «não versa exclusivamente matéria de direito».

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

Em sede factual, vem apurado que:

“1 - A impugnante foi objecto de fiscalização por parte dos SPIT entre 16/05/96 e 16/08/96 - cfr. o relatório de fls. 82/86, cujo teor aqui se dá por reproduzido para todos os efeitos legais - ;

1.1 - tal acção inspectiva abrangeu o período de 01/01/93 a 31/12/95; no seu decurso foi constatado que:

- não obstante terem sido solicitados ao sujeito passivo e aos respectivos gerentes (mediante cartas registadas com aviso de recepção recebidas pelos destinatários) os elementos de escrita da firma, eles não foram exibidos;

- não foram apresentados à inspecção quaisquer livros e/ou registos contabilísticos (nem livros selados, registos e documentos de suporte, nem duplicados e fotocópias das Declarações M/22, nem sequer os balancetes - cfr. fls. 72/79;

1.2 - por essa razão e, dada a impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis ao apuramento do imposto, os Serviços socorreram-se dos métodos indiciários e, com base nos elementos contabilísticos disponíveis, (os referentes aos anos de 1990 e 1991) encontraram o IVA aqui impugnado;

2 - a impugnante reclamou para a Comissão de Revisão da fixação do IVA em falta dos anos de 1993, 1994 e 1995;

3 - esta entidade indeferiu tal reclamação por falta de provas do alegado pelo SP - fls. 137/145;

4 - em consequência foram emitidas as liquidações de IVA e juros compensatórios no montante total de 6.578.610\$00 - fls. 29/43;

5 - a sociedade impugnante, no quadro 23 da DR m/22 do exercício de 1992, fez a seguinte menção «a cessação que se verificou é apenas temporária, por se estar a proceder à reestruturação da firma» - fls. 10 verso;

6 - em 1998, a impugnante apresentou as declarações mod. 22 em falta.

Factos não provados - os restantes, designadamente que a empresa impugnante, nos anos de 93 a 95 não tenha desenvolvido qualquer actividade, comercial ou outra.»

Vejam, pois:

Há que apreciar, em primeiro lugar, a competência deste STA, em razão da hierarquia.

Ora, ele é absolutamente incompetente para o conhecimento do recurso, já que este tem por fundamento, quase exclusivamente, a matéria de facto dada por provada na instância.

Na verdade, a recorrente entende não se ter provado que «não tenha exercido qualquer actividade entre 1993 e 1995», como resulta dos depoimentos das testemunhas, pelo que, no indicado período, «não teve documentos contabilísticos para contabilizar, reparações para efectuar nem custos com pessoal e respectivos descontos para a Segurança Social efectuados», não existindo pessoal nem actividade comercial pois «a GALP era o seu único cliente e apenas tinha um veiculo obsoleto, para o efeito, incapaz de outro tipo de transportes.»

Como igualmente refere «que o objectivo era reconverter e que tal não aconteceu».

Que as notificações não foram efectuadas para o responsável da recorrente, local onde se encontrava a contabilidade e que consta do Modelo 22 de 1992, não informando do seu reinício porque ele não existiu, «não sendo verdade que «a falta de colaboração» não esteja justificada pois togo que se apercebeu da situação, «diligenciou no sentido de rectificar o que então estava em falta», «exibindo toda a documentação existente» e entregando as declarações respectivas.

Ora, a sentença não teve tal factualidade como provada, «designadamente que a empresa impugnante, nos anos de 1993 a 1995, não tenha desenvolvido qualquer actividade comercial ou outra»; entendendo, pelo contrário, que «não carrou elementos de prova capazes de destronar os resultados verificados, ou seja, nesta sede judicial, não trouxe quaisquer contributos probatórios com virtualidade para conduzir a outro valor», o que significa que «não demonstrou qualquer erro no apuramento ou na quantificação da matéria tributável apurada», tendo «por adequados os pressupostos de facto a que chegou o Fisco».

Pelo que, como bem aponta o Ministério Público, o recurso tem por fundamento, quase exclusivamente, matéria de facto.

Ora, a competência deste S.T.A., para apreciação dos recursos jurisdicionais interpostos dos tribunais tributários de primeira instância cinge-se apenas a matéria de direito, ou melhor, radica no exclusivo fundamento, em matéria de direito, do mesmo recurso - artigo 32.º, n.º 1, al. b), do ETAF -, constituindo assim excepção à competência generalizada do TCA, ao qual, nos precisos termos do artigo 41.º, n.º 1, al. a), do mesmo diploma, compete conhecer «dos recursos de decisões dos tribunais tributários de primeira instância, salvo o disposto na al. b) do n.º 1 do artigo 32.º «(redacção anterior à reforma entrada em vigor em 01Jan04).

Assim, tais fundamentos factuais do recurso importam a incompetência deste S.T.A. para dele conhecer, fazendo antes radicá-la no dito T.C.A. (Norte).

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

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 150 euros e a procuradoria em 50 %.

Lisboa, 31 de Março de 2004. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 31 de Março de 2004.

Recurso n.º 1789/03-30. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: José Vieira Félix Mangas; Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. Pimenta do Vale.

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

1 — A Fazenda Pública, não se conformando com a sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Santarém que julgou procedente a oposição deduzida por José Vieira Félix Mangas contra a execução fiscal n.º 99100986.9, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

A) Corre termos no Serviço de Finanças de Ourém, o processo de execução fiscal supra referido e apensos, constituído por dívidas de IRC do exercício de 1995, IVA referente ao ano de 1995, Coimas Fiscais, bem como de juros de mora e custas, em nome da sociedade Espada, Ldª, com sede em Regato, Ourém;

B) Porque não pagou voluntariamente quando para o efeito notificada, foi emitido mandado de penhora, dos eventuais bens em nome da executada, julgados suficientes para solver a dívida em causa, mandado esse que não foi cumprido, por não se encontrar na sede, ou em qualquer outro local, bens em nome desta, susceptíveis de serem penhorados (vide fls. 20 dos autos);

C) Perante esta situação de inexistência de bens por parte da vedora originária, e ainda porque se encontravam preenchidos os demais pressupostos legais, para se proceder a um eventual despacho de reversão das dívidas em causa, contra os seus responsáveis subsidiários, procedeu o OEF, e a nosso ver bem, à notificação/citação dos mesmos, nos termos e para os efeitos do artigo 23º, n.º 4, da LGT (cfr. fls. 21 a 24 dos autos);

D) Desta diligência, e no entender daquele dirigente, não foi trazido nada de novo ao respectivo processo, já que enquanto dois dos eventuais responsáveis subsidiários (onde se inclui o ora Recorrido), se remeteram ao silêncio, apenas um terceiro, o Sr. Manuel Mendes dos Reis, respondeu na forma vertida a fls. 25 dos autos, porém, não informa de uma forma clara aquele dirigente, se existem bens em nome da executada susceptíveis de serem penhorados ou não, e muito menos o local, onde esses eventuais bens possam estar, comportamentos estes a todos os títulos lamentáveis, e violadores, senão

do princípio do direito de audição nos termos do artigo 60º da LGT, porque facultativo, pelo menos do princípio de colaboração ínsito no artigo 59º do mesmo diploma legal, entre outros;

E) Perante todos estes factos, e tendo por base legal o artigo 13º complementado com o artigo 239º, n.º 2, al. a), ambos do CPT e o artigo 7º-A do RJIFNA, foi em 23/10/01 (e não em 26/07/01 tal como consta do item 3 da dita Sentença), proferido despacho de reversão contra os responsáveis subsidiários da executada, constantes de fls. 21 dos autos, já que no entender do OEF, estavam preenchidos todos os pressupostos, legalmente exigidos, no que ao instituto de reversão concerne, despacho este que foi notificado aos mesmos em 26/11/01, tudo conforme se pode colher de fls. 27 e segs. dos autos;

F) Na sequência de tal notificação, veio o ora Recorrido/Oponente, apresentar em 21/12/01, no Serviço de Finanças competente, a PI que deu origem aos presentes autos de Oposição, alegando entre outros fundamentos, que não foi executado previamente todo o património da executada, benefício este a que tinha direito, antes de ser proferido o respectivo despacho de reversão, atento o disposto do artigo 239º, n.º 2, do CPT de uma forma implícita, e artigo 23º n.º 2 da LGT de uma forma expressa, pelo que o referido despacho, porque viola a previsão destes preceitos legais, é ilegal, e como tal, deve ser considerado parte ilegítima no processo de execução fiscal supra identificado, fundamento este previsto no artigo 204º, n.º 1, al. b), do CPPT;

G) Porém, a verdade, tal como já supra referimos, é que, não obstante muito antes ter sido notificado para o efeito, foi só com a apresentação da PI, que o ora Recorrido/Oponente, apresentou uma relação de bens e direitos, que alegava pertencerem à executada (mas ainda não confirmado pelos Serviços da AF), bens esses, que atentos os valores que por este lhes foi atribuído, se apresentavam sobreavaliados ou inflacionados, tal como mais tarde se pode vir a confirmar, atentos aos valores constantes dos respectivos autos de penhora de fls. 42 e ss. dos autos, tendo o OEF tomado a posição constante de fls. 31 verso, mantendo assim o acto de reversão, por entender, que mesmo tendo em conta os valores inflacionados constantes da PI (mais tarde corrigidos em sede de auto de penhora), os mesmos, ainda assim, ficavam muito aquém do montante da dívida exequenda, pelo que os pressupostos legais exigidos pelo instituto da reversão se mantinham, só que agora passava a ficar enquadrado na previsão da al. b) do n.º 2 do artigo 239º do CPT;

H) Não obstante todo o exposto, o M.º Juiz *a quo*, perfilhando na íntegra o que foi alegado pelo ora Recorrido/Oponente, através da dita Sentença datada de 07/05/03, julgou procedente por provada a presente Oposição, e, como consequência de tal decisão, absolveu o mesmo da instância executiva, extinguindo-a quanto a si, tudo como se pode colher do ponto III da citada Sentença a fls. 63 dos autos;

I) Ora, salvo o devido respeito, jamais podemos concordar com a mesma, já que, estamos em crer, que o Sr. Juiz ao decidir como decidiu, violou a previsão de vários preceitos legais, nomeadamente do artigo 260º, n.º 1, do CPT, já que a eventual ilegalidade do despacho de reversão posto ora crise, porque não consta do rol de causas subsumidas naquele normativo legal, não pode ser causa ou motivo, para a extinção da execução quanto ao ora Recorrido, aliás, tal como é também defendido pelo TCA, no seu recentíssimo Ac. de 20/05/03, proc. n.º 328/03;

J) Bem como a previsão do artigo 13º, nº 1, do CPT, que é complementada pelos artigos 239º, nº 2, do mesmo diploma legal, e 7º-A do RJIFNA no que à reversão concerne, uma vez que o M.^{mo} Juiz do Tribunal recorrido, ao julgar como julgou, entendeu que os pressupostos legalmente exigidos, para se poder lançar mão do instituto da reversão, não estavam todos eles preenchidos, nomeadamente a excussão prévia do património;

L) E tudo isto resultou, em nosso entendimento, devido à errada interpretação que aquele Magistrado fez do artigo 23º da LGT, máxime do seu nº 3, que pura e simplesmente não aplicou, daí ter considerado aquele despacho de reversão ilegal, quando é nossa convicção (contrariando frontalmente o que foi defendido na douta Sentença), que é graças a este mesmo nº 3, que é permitido à AF lançar mão do instituto da reversão, mesmo antes de estar executado todo o património da executada, desde que estejam preenchidos, entre outros, pressupostos como o do valor dos bens penhorados, ser muito inferior ao montante da dívida em causa, e ainda, que o OEF, cumpra o que dispõe precisamente o referido nº 3 nestas situações, condições que, estamos em crer, foram cumpridas escrupulosamente nos presentes autos (vide fls. 31 verso), pelo que o referido despacho, quanto a nós (aliás na esteira do que é defendido pelo OEF), é perfeitamente legal;

M) É que, quanto a nós, esta alteração legislativa, patenteada no supra citado nº 3 do artigo 23º da LGT, que é "novel" na nossa ordem jurídica, não pode ter outro tipo de interpretação, sob pena, de não ter qualquer aplicação prática, o que contraria frontalmente o espírito do legislador, quando fez aprovar e publicar a citada Lei Geral Tributária;

N) Aliás este nosso entendimento, é também defendido por Diogo Leite de Campos, Benjamim Silva Rodrigues e Jorge Lopes de Sousa, autores da *Lei Geral Tributária Comentada e Anotada*, da Vislis Editores, conforme se pode colher do ponto 4 dos comentários ao artigo que nos vem ocupando, pág. 107, e ainda por alguma Jurisprudência dos nossos Superiores Tribunais, mormente desse Venerando Tribunal (vide a título de exemplo, o Ac. de 27/01/99, proferido no rec. 21.382);

O) Por outro lado, e ainda na sequência da errada interpretação, na nossa óptica, por parte do M.^{mo} Juiz *a quo* do já referido nº 3 do artigo 23º da LGT, estamos também em crer, que foi também violada a previsão do artigo 204º, nº 1, al. b), do CPPT, quando aquele Magistrado decidiu, pela ilegitimidade do ora Recorrido/Oponente;

P) Em suma, toda esta situação foi motivada, em nosso entender, mas sempre com respeito por diverso entendimento mais e melhor esclarecido, por uma deficiente interpretação do artigo 23º, nº 3, da LGT, por parte do M.^o Juiz do Tribunal recorrido, o que além de provocar a violação da previsão deste mesmo artigo, violou ainda o estatuto nos preceitos legais supra citados, daí entendermos, que estamos perante matéria exclusivamente de direito, logo subsumida no artigo 280º, nº 1, *in fine* do CPPT, resultando o presente recurso Jurisdicional para esse Venerando Tribunal.

O Oponente não contra-alegou.

O Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer suscitando a questão prévia da incompetência, em razão da hierarquia, deste STA para conhecer do recurso, uma vez que, nas conclusões G) e L), pelo menos, das suas alegações, a recorrente refere factos que o M.^{mo} Juiz *a quo* não levou em conta na sentença recorrida.

Desta questão prévia foram notificadas as partes (artº 704º do CPC), pronunciando-se, apenas, a recorrente no sentido de admitir que o recurso interposto da sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, "desde já requerendo, caso, a final, esse Venerando Tribunal venha a declarar-se incompetente em razão da hierarquia, a remessa dos autos ao Tribunal competente, o qual é o Tribunal Central Administrativo (2ª Secção)".

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir a questão prévia suscitada pelo Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público, aliás, de conhecimento officioso.

2 — A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

1. Pelo O/SPL de Ourém corre termos o processo de execução fiscal, inicialmente identificado e respectivos apensos, contra a sociedade Espada, Lda., com sede em Regato — Ourém, para cobrança de dívidas de IRC, IVA, juros compensatórios/JC e Coimas Fiscais, no montante total de 30.636,71 (6.142.108\$00).

2. No/s processo/s executivo/s em apreço, foram efectuadas penhoras de direitos e vários bens móveis — cfr. fls. 42 a 45, propriedade da sociedade identificada em 1., os quais não foram vendidos.

3. Datado de 26-7-2001 foi proferido despacho a reverter a execução contra, entre outros, o oponente/Ote, tendo este sido citado, na qualidade de executado pela totalidade da dívida exequenda, em 28.11.2001.

4. O Ote foi sócio e nomeado gerente da sociedade identificada em 1.

5. Em 20.8.2002, não se mostravam executados os bens propriedade da sociedade originariamente executada, nomeadamente, os penhorados e aludidos em 2.

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

Para determinação da competência hierárquica à face do preceituado nos arts. 31º, nº 1, al. b), e 41º, nº 1, al. a), do ETAF e 280º, nº 1, do CPPT, o que é relevante é que o recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

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

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

Nestas condições, o que há a fazer para decidir a questão da competência hierárquica, é apenas verificar se o recorrente pede a alteração da matéria de facto ou invoca factos que não vêm dados

como provados: se o faz, o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito e fica, desde logo, definida a competência do Tribunal Central Administrativo, independentemente da eventualidade de, por fim, este Tribunal, então já julgado competente vir a concluir que a discordância sobre a matéria fáctica ou os factos não provados alegados são irrelevantes para a decisão do recurso, à face da posição de direito que entende adequado (neste sentido, Ac. do STA de 17/2/99, *in rec.* n.º 22.470).

4 — Fazendo aplicação de tais princípios ao caso subjudice, verifica-se que, nas conclusões das suas alegações, a recorrente refere que:

”G) Porém, a verdade, tal como já supra-referimos, é que, não obstante muito antes ter sido notificado para o efeito, foi só com a apresentação da PI, que o ora Recorrido/Oponente, apresentou uma relação de bens e direitos, que alegava pertencerem à executada (mas ainda não confirmado pelos Serviços da AF), bens esses, que atentos os valores que por este lhes foi atribuído, se apresentavam sobreavaliados ou inflacionados, tal como mais tarde se pode vir a confirmar, atentos aos valores constantes dos respectivos autos de penhora de fls. 42 e segs. dos autos, tendo o OEF tomado a posição constante de fls. 31 verso, mantendo assim o acto de reversão, por entender, que mesmo tendo em conta os valores inflacionados constantes da PI (mais tarde corrigidos em sede de auto de penhora), os mesmos, ainda assim, ficavam muito aquém do montante da dívida exequenda, pelo que os pressupostos legais exigidos pelo instituto da reversão se mantinham, só que agora passava a ficar enquadrado na previsão da al. b) do n.º 2 do artigo 239.º do CPT...

L) E tudo isto resultou, em nosso entendimento, devido à errada interpretação que aquele Magistrado fez do artigo 23.º da LGT, máxime do seu n.º 3, que pura e simplesmente não aplicou, daí ter considerado aquele despacho de reversão ilegal, quando é nossa convicção (contrariando frontalmente o que foi defendido na douta Sentença), que é graças a este mesmo n.º 3, que é permitido à AF lançar mão do instituto da reversão, mesmo antes de estar executado todo o património da executada, desde que estejam preenchidos, entre outros, pressupostos como o do valor dos bens penhorados, ser muito inferior ao montante da dívida em causa, e ainda, que o OEF, cumpra o que dispõe precisamente o referido n.º 3 nestas situações, condições que, estamos em crer, foram cumpridas escrupulosamente nos presentes autos (vide fls. 31 verso), pelo que o referido despacho, quanto a nós (aliás na esteira do que é defendido pelo OEF), é perfeitamente legal...”

Ora, este circunstancialismo fáctico não foi estabelecido na decisão recorrida. Deste modo e tal como também o reconhece na sua resposta de fls. 87, o teor de tais conclusões não oferece dúvidas de que a recorrente não cingiu a sua divergência com a decisão ”a quo” à interpretação e aplicação da lei, uma vez que nela se faz referência a matéria de facto, pelo que o mesmo não versa apenas matéria de direito.

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

5 — Termos em que se acorda em declarar esta Secção do STA incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente

recurso, sendo competente para o efeito o Tribunal Central Administrativo do Sul (Secção do Contencioso Tributário) (cfr. art.º 18.º, n.º 3, do CPPT).

Sem custas.

Uma vez transitado o presente acórdão, remetam-se os autos ao TCA.

Lisboa, 31 de Março de 2004. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 31 de Março de 2004.

Assunto:

INFARMED — Taxas sobre comercialização de produtos de Saúde ART.º 72.º da Lei 3-B/2000 (Orçamento do Estado para 2000). Natureza Jurídica. Impostos. Taxas. Incidência. Princípio da determinabilidade. Impostos sobre o volume de negócios. Art.º 33.º da Directiva n.º 77/388/CEE, do Conselho (6.ª Directiva) Reenvio prejudicial.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *As “taxas sobre comercialização de produtos de saúde”, previstas no Art.º 72.º da Lei 3-B/2000 (Orçamento do Estado para 2000) são verdadeiros impostos — que não taxas — pois que constituem prestações pecuniárias, sempre coactivas, sem carácter de sanção, exigidas por um ente público com vista à realização de fins públicos, inexistindo o vínculo sinalagmático característico daquelas.*
- 2 — *Incidindo sobre o volume de vendas de cada produto e sendo o seu valor pago mensalmente com base nas declarações de venda mensais, a referência, no n.º 3 do mesmo normativo, ao “respectivo preço de venda ao consumidor final” surge apenas de modo subordinado, não constituindo mais do que mero limite à tributação.*
- 3 — *Pelo que não há ofensa ao disposto no art.º 103.º, n.º 2, da Constituição, já que tal incidência aparece ali suficientemente densificada e concretizada, nos respectivos termos — princípio da determinabilidade.*
- 4 — *Aquele inciso normativo não padece, pois, de inconstitucionalidade por ofensa ao mesmo preceito constitucional.*
- 5 — *As imposições em causa não são proibidas pelo art.º 33.º da 6.ª Directiva — 77/388/CEE, do Conselho, de 17/05/77, na redacção da Directiva n.º 91/680/CEE, do Conselho, de 16Dez91 —, por não constituírem impostos sobre o volume de negócios, na acepção da mesma, já que não oneram a circulação dos bens e dos serviços de modo comparável ao do IVA.*
- 6 — *Não há lugar ao reenvio prejudicial a que se refere o art.º 234.º do Tratado de Roma, quando o TJCE tiver*

já apreciado a questão essencial debatida no processo, sobretudo se se trata de jurisprudência recente e (ou) constante.

Recurso n.º 1831/03-30, em que são recorrentes Johnson & Johnson, L.^{da}, recorrida a Fazenda Pública e de que foi relator o Ex.^{mo} Conselheiro Dr. Almeida Lopes.

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

Com Fundamento na natureza de taxa do tributo pago e em invalidade da autoliquidação, JOHNSON & JOHNSON, L.^{da}, com sede na Estrada Consiglieri Pedroso, n.º 69-A, Queluz de Baixo, 2745-555 Barcarena, deduziu impugnação judicial do acto de autoliquidação da taxa incidente sobre a comercialização de produtos de saúde, relativa ao mês de Agosto de 2001, no montante de 3.360,10 pago por transferência bancária a favor do INFARMED.

Por sentença de fls. 515 e seguintes, o 1.º Juízo do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa julgou a impugnação improcedente.

Não se conformando com esta sentença, dela recorreu a impugnante para este STA, tendo apresentado as suas alegações e conclusões de fls. 528 e seguintes.

Neste STA, o M.º P.º emitiu duto parecer nos termos do qual se deve negar provimento ao recurso.

Corrigidos os vistos cumpre decidir.

Este STA já se pronunciou várias vezes sobre as questões que vêm postas no recurso. Assim, no acórdão de 4.6.03, proferido no Recurso n.º 61/03-03, este STA (1) concluiu que o tributo em causa é um imposto e que a autoliquidação não padece das invalidades que lhe foram assacadas. Para maiores desenvolvimentos remete-se para o referido acórdão, nos termos do art.º 705º do CPC.

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em negar provimento ao recurso e em confirmar a sentença recorrida.

Custas pela recorrente, com 50 % de procuradoria.

Lisboa, 31 de Março de 2004. — Almeida Lopes (relator) — Fonseca Limão — Pimenta do Vale.

Recurso n.º 61/03-30, de 4 de Junho de 2004

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

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pela Fazenda Pública da sentença do TT de 1.ª Instância de Lisboa, proferida em 08/Out/02, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por JOHNSON & JOHNSON, LDA, contra o acto de auto liquidação da taxa incidente sobre a comercialização, de produtos de saúde, relativa a Maio de 2001, no montante de 2 547 689\$, consequentemente o anulando.

Fundamentou-se a decisão em estar em causa um imposto, já que «não se vislumbra o carácter signalagmático necessário à qualificação do tributo como taxa», dado o seu destino, não tendo «como con-

(1) Já se encontra publicado no respectivo apêndice do DR.

trapartida uma vantagem em especial para o pagador da mesma taxa ... (mas) antes uma finalidade geral, que tanto pode beneficiar a impugnante como qualquer outro cidadão «, sendo que, no caso, «as normas regulamentares produzidas pelo Infarmed (circular n.º 1/2000 e «declaração de vendas») são inovadoras relativamente à Lei que visam regulamentar (artigo 72.º da lei 3-B/2000, de 4 de ABRIL), ao não considerarem, para efeitos de determinação da base de incidência, o preço de venda ao consumidor final, que, aliás, é indeterminável, como tal impossibilitando a liquidação do imposto.

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

«1 - O tributo em questão configura uma verdadeira taxa, porquanto, corresponde, compositamente, à contrapartida de serviços efectivamente prestados a beneficiários perfeitamente individualizáveis e, bem assim, ao desenvolvimento de uma actuação tendente à remoção de um obstáculo legal real ao exercício de uma actividade particular;

2 - O tributo em questão apoia-se, assim, no «princípio da proporcionalidade prestação estadual proporcionada ou taxa/custos específicos causados à comunidade» (J. Casalta Nabais) e não no exigente princípio da legalidade fiscal, que tem por base o princípio da capacidade contributiva.

3 - Ainda que de um imposto se tratasse, o que apenas por mera cautela se admite, os seus elementos essenciais resultariam com suficiente e adequado grau de concreção (sendo, nessa precisa medida, determinados ou, ao menos, determináveis), ou seja, com a densidade ou espessura normativas bastantes, directa e imediatamente da lei.

4 - A circular normativa e o modelo de declaração de vendas elaborados pelo INFARMED dão corpo a uma regulamentação de feição estritamente executiva, não se afastando, em nenhum ponto e qualquer detalhe, da moldura legal, correspondendo, assim, a uma sua concretização absolutamente secundum legem;

5 - Ao criar por lei da Assembleia da República a presente taxa, o Estado português não violou, de forma alguma, qualquer das suas obrigações, enquanto Estado membro da Comunidade Europeia, isto é, não criou qualquer disposição interna que contrariasse o disposto na legislação legitimamente emanada dos órgãos comunitários competentes.

Pelo que, Venerandos Juízes Conselheiros, concedendo provimento ao recurso, revogando a douta sentença recorrida e substituindo-a por outra que considere legal a liquidação da taxa em apreço, VV. Ex.^{as} farão Justiça e cumprirão a Lei.»

E, contra-alegando, concluiu a impugnante:

«1- A denominada «taxa sobre comercialização de produtos de saúde» não corresponde a uma contrapartida pela prestação de um serviço público aos respectivos sujeitos passivos, nem implica a remoção de um obstáculo jurídico à actividade dos particulares, devendo ser, como tal, em função do seu carácter unilaterial, materialmente qualificada como um verdadeiro e próprio imposto.

2 - Consequentemente, a referida «taxa» está sujeita às exigências do princípio da legalidade em matéria de impostos, decorrentes do artigo 103.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa, designadamente, a respectiva criação, taxa e incidência deverão constar de lei formal.

3 - O artigo 72.º da Lei n.º 3-B/2000, de 4 de Abril, que criou a «taxa sobre comercialização de produtos de saúde», é materialmente inconstitucional, uma vez que não define a base de incidência objectiva do imposto criado.

4 - A Circular n.º 1/2000 do Infarmed, bem como o modelo de «Declaração de vendas» estabelecido por despacho do Conselho de Administração deste Instituto, são, também eles, inconstitucionais, por violação directa da reserva de lei formal prevista no artigo 103.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa.

5- O acto de autoliquidação da «taxa sobre comercialização de produtos de saúde» praticado pela Johnson é também inconstitucional, uma vez que se funda numa base de incidência inconstitucionalmente criada pelo Infarmed.

6- A «taxa sobre comercialização de produtos de saúde» consubstancia um imposto sobre o volume de negócios, nessa medida violando o disposto no artigo 33.º da Directiva n.º 771388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio de 1977, na redacção que lhe foi dada pela Directiva n.º 911680/CEE, do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991.

Nestes termos, e nos mais de Direito aplicáveis, e sempre com o mui douto suprimento de VV. Ex.^{as}, deve a sentença recorrida ser confirmada e, conseqüentemente, o acto de autoliquidação da denominada «taxa sobre comercialização de produtos de saúde» ser anulado, em virtude de o mesmo ser inválido, porque indirectamente inconstitucional e ilegal».

O Ex.^{mo} Magistrado do MP emitiu parecer no sentido de, que tendo em conta as regras do artigo 234.º do tratado CEE (ex art. 177), e em reenvio prejudicial, «se pergunte ao TJCE se o artigo 33.º da Directiva n.º 771388/CEE, do Conselho, de 17/5/77 (na redacção da Directiva n.º 91/680/CEE, do Conselho, de 16/12/91) proíbe ou se opõe à criação de uma taxa (ou imposto) como o dos autos, na medida em que esta possa constituir encargo com características de «imposto sobre o volume de negócios».

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

Em sede factual, vem apurado que:

A) - A impugnante vem impugnar o acto de autoliquidação da taxa incidente sobre a comercialização de produtos de saúde, instituída pelo artigo 72.º da Lei 3-B/2000, de 4 de Abril, mantido pelo art.º 58.º da Lei 30-C/2000, de 29/12, relativa ao mês de Maio de 2001, na importância de 2.547.689\$, conforme douta petição de fls. 6 a 15;

B) - A impugnante depositou na C.G.D. na conta com o N/8 n.º 003500820000605483081, a favor do Instituto Nacional da Farmácia e do Medicamento; com data valor de 29.06.01, a importância de 2.547.689\$00 relativa à cobrança da taxa correspondente ao volume de vendas de dispositivos médicos não activos, no valor total de 636.922.253\$, realizados no mês de Maio de 2001, conforme documento de fls. 18 a 20, que se dá por reproduzido;

C) - No dia 20 de Fevereiro de 2001 o INFARMED remeteu à impugnante a carta de fls. 22, notificação única, a que juntou os documentos de fls. 23 a 25, todos relativos à cobrança e depósito da taxa sobre comercialização de produtos de saúde, no que respeita ao ano de 2001, no âmbito do processo de cobrança da taxa prevista no artigo 72.º da Lei n.º 3-B/2000, de 04/04, e art.º 58.º da Lei 30-C/2000, de 29/12, dando-se os mesmos documentos por totalmente reproduzido;

D) - Com data de 10 de Maio de 2000, o INFARMED emitiu a Circular n.º 1/2000, sobre Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde, conforme documento de fls. 33, com o seguinte teor:

«Assunto. — Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde».

Com o objectivo de melhor apoiar o preenchimento dos formulários oportunamente dirigidos a V. Exa, facultamos os seguintes esclarecimentos adicionais sobre o assunto epigrafado:

1 - A taxa sobre a comercialização de produtos de saúde é devida pela entidade responsável pela colocação dos produtos no mercado nacional, que só em casos excepcionais será a entidade que vende ao consumidor/utilizador final.

2 - A taxa é, pois, devida uma única vez, no circuito de comercialização do mesmo produto.

3- A taxa incide sobre vendas efectuadas a partir de 1 de Janeiro de 2000.

4- Os produtos abrangidos pela taxa encontram-se previstos nos seguintes diplomas:

Cosméticos e produtos de higiene corporal: Dec-Lei n.º 296/98, artigo 2.º, de 25/09;

Dispositivos médicos não activos: Dec-Lei n.º 273/95, de 23/10; Dispositivos médicos para diagnóstico *in vitro*: art.º 2.º do Dec-Lei n.º 306/97, de 11/11;

Produtos farmacêuticos homeopáticos: art.º 4.º do Dec-Lei n.º 94/95, de 9/05.

5- A taxa não incide sobre produtos exportados.

Na expectativa de lhe serem úteis os esclarecimentos patentes nesta Circular personalizada continuamos disponíveis para lhe fornecer outros eventuais esclarecimentos através dos seguintes contactos: telefone 217987100, do fax 217987316 ou do endereço de email: infarmed.público@infarmed.pt.

Com os melhores cumprimentos

Lisboa, 2000/05/10.»

Vejamos, pois:

O conceito de taxa tem sido alvo de larga explanação doutrinária e jurisprudencial, podendo hoje terem-se por definidos, com suficiente base dogmática, os seus elementos essenciais.

Assim, Teixeira Ribeiro, define-a «como a quantia coactivamente paga pela utilização individualizada de bens semi-públicos, ou como o preço autoritariamente fixado por tal utilização» - cfr. RLJ, n.º 117, p. 294.

E o parecer da P. G. Rep. de 15/Dez/91 in *D.Rep.*, 2.ª série de 04-06-93, reproduzindo o parecer n.º 64/80, tal como o Ac. deste Tribunal, de 10/Fev/83 in *Acds. Douts.* n.º 257, p. 579, sustentam ser a taxa «o preço autoritariamente estabelecido, pago pela utilização individual de bens semi-públicos, tendo a sua contrapartida uma actividade do Estado ou de outro ente público, especialmente dirigida ao obrigado ao pagamento».

Para Alberto Xavier, *Manual de Direito Fiscal*, pp. 42/43, as taxas individualizam-se «no terreno mais vasto dos tributos, por revestirem carácter sinalagmático, não unilateral, o qual, por seu turno, deriva funcionalmente da natureza do acto constitutivo das obrigações em que se traduzem e que consiste ou na prestação de uma actividade pública ou na utilização de bens do domínio público, ou na remoção de um limite jurídico à actividade dos particulares».

Para Sousa Franco, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, pp. 491 e segs., «a taxa é uma prestação tributária (ou tributo) que pressupõe ou dá origem a uma contra-prestação específica, resultante de uma relação concreta (que pode ser ou não de benefício) entre um contribuinte e um bem ou serviço público, isto é, trata-se de uma receita

pública ligada a relações normalmente de utilidade, entre quem é obrigado a pagá-la e um serviço ou bem público».

Assim, temos como elementos essenciais do conceito de taxa: prestação pecuniária imposta coactiva ou autoritariamente; pelo Estado ou outro ente público; sem carácter sancionatório; utilização individualizada pelo contribuinte, solicitada ou não; de bens públicos ou semipúblicos; com contrapartida numa actividade do credor especialmente dirigida ao mesmo contribuinte.

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

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

Ora, nos termos do preâmbulo do Dec-Lei 455199, de 18 de Novembro, que regula a orgânica e funcionamento do Infarmed, a criação do instituto procurou responder às necessidades «de assegurar um elevado nível de protecção da saúde pública em matéria de medicamentos e produtos de saúde e de desenvolver a Informação ao público» bem como «reforçar as regras e o controlo dos produtos sanitários que passarão a designar-se por produtos de saúde, em termos de protecção de saúde pública».

Pelo que o seu artigo 6.º lhe atribuiu, como refere a impugnante, «a prossecução de atribuições nos domínios de avaliação, autorização, disciplina, inspecção e controlo da produção, distribuição, comercialização e utilização de medicamentos de uso humano e veterinários, incluindo os medicamentos à base de plantas e homeopáticos, e de produtos de saúde, nos termos da respectiva legislação específica, incumbindo-lhe especialmente, entre outras actividades - seu n.º 3:

al a) Contribuir para a formulação da política geral de saúde, designadamente na definição e execução de políticas de produtos de saúde.

(...);

al c) Garantir a qualidade dos produtos de saúde.

(...);

al e) Assegurar o acesso dos profissionais de saúde e dos consumidores às informações necessárias à utilização racional dos produtos de saúde.

al f) Assegurar sistemas de vigilância dos produtos de saúde;

Por sua vez, o n.º 1 do art.º 72.º da Lei 3-B/2000 que criou a taxa em causa, refere destinar-se a mesma «ao sistema de garantia da qualidade e segurança de utilização daqueles produtos, à realização de estudos de impacte social e acções de formação para os agentes de saúde e consumidor, a realizar pelo INFARMED.

Trata-se, assim, fundamentalmente, de concretizar a protecção da saúde pública, defendendo-a e promovendo-a, nos termos constitucionais - artigo 64.º -, o que passa nomeadamente por assegurar a garantia de que os produtos de saúde se encontram conformes às exigências legais.

Assim, os seus beneficiários directos não são os respectivos importadores ou produtores mas os cidadãos utentes ou consumidores

ou, reproduzindo os dizeres da impugnante, ora recorrida, «a comunidade» - beneficiária directa do sistema.

Pelo que não pode afirmar-se a existência de uma vantagem específica para o devedor individualmente considerado, surgida da corresponsividade actividade pública e, assim, da contraprestação de um serviço prestado com vantagens imediatas para os a ela sujeitos.

Pelo contrário, está-se perante uma forma de financiar uma actividade do Estado vocacionada para a satisfação de necessidades públicas em geral: garantia da qualidade e segurança de utilização dos respectivos produtos e realização dos ditos estudos e acções de formação.

Não se verificando, pois, no caso os referidos elementos definidores, da taxa, nomeadamente a predita relação bilateral ou sinalagmática, a corresponsividade entre as duas prestações: a paga pelo utente do serviço público e a prestada pelo Infarmed.

Por outro lado, não pode ver-se, no tributo em causa, uma qualquer remoção, por parte do Instituto, de um obstáculo jurídico à actividade da Johnson - cfr. arfo 44.º 2 da LGT.

Tal modalidade é própria das chamadas autorizações e licenças, o que não é patentemente o caso - cfr. Casalta Nabais, o Dever Fundamental de Pagar Impostos, p. 260.

«No concernente às taxas devidas por licenças ... apenas estamos perante taxas quando o limite ou obstáculo levantado à actividade dos particulares, por cujo acto administrativo de emoção se cobra a respectiva taxa, constitua um limite ou obstáculo substantivo, atinente sobretudo à concretização e realização prática da liberdade individual e à sua articulação com os interesses públicos de ordem geral», pág. 262/3.

Ora o tributo em causa é de pagamento mensal, não antecedendo sequer o exercício da actividade.

Nada tendo, assim, a ver coem qualquer autorização para a impugnante exercer a sua actividade.

Pelo que a imposição em causa é de qualificar como um imposto ou, ao menos, como um tributo que, dada a sua natureza, há-de ter um tratamento constitucional semelhante.

Cfr., aliás, em situação algo, idêntica e, por todos, os Acs. do TC de 16-2-2000, in *Acórdão do Tribunal Constitucional*, vol 46.º, pp. 21 e segs., e do STA, de 24-11-99, rec. 18.911, 28-04-99, Rec.18.911, 28-4-99, rec. 21.843 e 24-3-99, rec. 21.649.

Está, assim, sujeita ao disposto no artigo 103.º, n.º 2, da Constituição, devendo a lei delimitar, nomeadamente, a respectiva incidência, em termos da sua determinabilidade, assegurando aos interessados um suficiente grau de densificação - cfr, Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, 28 ed., pág.142.

Ora, o n.º 3 do referido artigo 72.º dispõe que «a taxa incide sobre o volume de vendas de cada produto, tendo por referência o respectivo preço de venda ao consumidor final ... e sendo o seu valor pago mensalmente com base nas declarações. de vendas mensais, nos termos e com os elementos a definir pelo mesmo Instituto».

Assim, a incidência real concretiza-se «no volume de vendas» de cada produto e o seu valor é pago mensalmente com base nas respectivas, «vendas mensais».

Certo que deve ter «por referência, «o preço de venda ao consumidor final» mas tal aparece apenas de modo subordinado, de um mero «valor de referência limite».

Se se quisesse erigir como factor de incidência real o preço de venda ao consumidor final, a lei não se teria referido ao volume de vendas e às respectivas declarações de venda.

Pelo que a dita circular e o impresso «declaração de vendas» surgem como mero regulamento executivo e instrumental.

A parte final do dito inciso normativo refere-se apenas ao pagamento do tributo, cujos termos e elementos serão definidos pelo Instituto, a entidade credora: nenhum elemento de incidência resta, pois, para o Regulamento.

Quanto à violação do direito comunitário.: artigo 33.º da Directiva n.º 771388/CEE, do Conselho, de 17 de Maio de 1977, na redacção da Directiva n.º 911680/CEE, do Conselho, de 16 de Dezembro de 1991. Tal directiva impede a manutenção ou a introdução, por um estado membro, de encargos com as características de impostos sobre o volume de negócios.

Dispõe aquele normativo:

«Salvo o disposto noutras normas comunitárias, designadamente nas disposições comunitárias em vigor relativas ao regime geral da detenção, circulação e controlo dos produtos sujeitos a impostos especiais sobre o consumo, as disposições da presente directiva não impedem que um estado membro mantenha ou introduza impostos sobre os contratos de seguros, sobre jogos ou apostas, sobre consumos especiais, direitos de registo e, em geral, todos os impostos, direitos e taxas que não tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios, desde que esses impostos direitos e taxas não dêem origem, nas trocas comerciais entre Estados membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira».

O ponto foi já objecto de jurisprudência vária do TJCE, esclarecendo que tal disposição proíbe os Estados membros de instituírem ou de manterem impostos, direitos e taxas que tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios, pelo facto de onerarem a circulação de bens e dos serviços de modo comparável ao do IVA, comprometendo o funcionamento do sistema comum deste último, o que acontece quando tais tributos apresentarem as características essenciais do IVA: aplicação genérica às transacções que tenham por objecto bens ou serviços; proporcionalidade em relação ao preço dos mesmos; cobrança em cada fase do respectivo processo de produção e distribuição; aplicação ao seu valor acrescentado, «sendo um imposto devido por ocasião de uma transacção calculado após dedução do imposto pago no momento da transacção anterior.»

Cfr., por todos, os Acds. de 17-9-97, proc.º C-28/96 - Fricarnes, S.A., e proc. C. 347/95 - UCAL; de 26-6-97, Careda, S.A., in *Colecânea de Jurisprudência*, I, p. 3734, e de 13-03-97 - Solisnor, S. A., in *cit.*, I, p. 5053.

Ora, a imposição em causa não possui nenhuma das referidas características: não se aplica de maneira geral mas apenas a certos produtos (de saúde); não é proporcional ao respectivo preço; não é cobrada em cada fase do processo de produção e distribuição mas apenas sobre o volume de vendas dos produtores e importadores; finalmente, não é aplicável ao valor acrescentado dos produtos.

Assim, nos termos da mesma jurisprudência, é permitido aos Estados membros cumular o IVA com impostos, direitos ou taxas diferentes dos impostos sobre o volume de negócios -cf. o Ac. de 13-07-89, proc. 93 e 94188 in *Colecção* p. 2671 - WisselinK - e de

8-7-86, proc. 73185, in *Colecção* pág. 2219-Kerrutt - e de 27-11-95, proc.º 295/94 in *Colecção* p. 3759 - Rousseau Wilmot.

Pelo que se não mostra violado o dito artigo 33.º.

Refira-se finalmente que, como aliás já resulta do exposto, não se mostra necessária a consulta ao TJCE, em termos do reenvio prejudicial a que se refere o artigo 234.º do tratado, propugnada pelo MP.

Na verdade, a jurisprudência proferida por aquele tribunal, em termos do predito reenvio, visto que se destina a definir o sentido nos respectivos normativos, tem carácter interpretativo,

em abstracto, dispensando-se, assim, o reenvio, sempre que a questão de interpretação suscitada nos tribunais nacionais tenha sido já objecto de apreciação e julgamento pelo tribunal internacional, já que se não justifica que, a propósito de cada caso concreto, o tribunal seja consultado para interpretar disposição legal ou princípio de direito comunitário que não pode deixar de ter o alcance que o TJCE já antes lhe tenha atribuído, sobretudo se a decisão for recente, justamente porque aquele carácter abstracto implica a respectiva generalidade.

Cfr. Mota Campos, *Direito Comunitário*, vol. II, p. 436.

Assim, quando a questão suscitada é materialmente idêntica a outra já decidida por aquele tribunal, a título prejudicial, num caso análogo, ou se trate de jurisprudência constante, o tribunal nacional, atenta a autoridade do ali decidido, fica dispensado da consulta, seja, de repor a questão de interpretação perante o mesmo tribunal, como é o caso.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida e julgando-se improcedente a impugnação.

Custas pela impugnação, tanto na instância como neste STA, ficando-se aqui a procuradoria em 60%.

Lisboa, 4 de Junho de 2003. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 31 de Março de 2004.

Assunto:

Recurso per saltum, matéria de facto. Incompetência do S.T.A. Competência do T.C.A.

Doutrina que dimana da decisão:

Questionando-se, nas conclusões do recurso per saltum, matéria de facto, é de concluir pela incompetência, em razão da hierarquia, do S.T.A. e pela competência do T.C.A. para daquele conhecer.

Recurso n.º 1889/03-30. Recorrente: Fazenda Pública; Recorridos: Paulo Marques Gonçalves e Outra; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

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

A F. P., inconformada com a sentença do M.^{mo} Juiz do T.T. de 1.^a Instância do Porto que julgou procedente a impugnação deduzida por Paulo Marques Gonçalves e Maria Cidália Azevedo Lima, daquela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação de um quadro conclusivo onde, para além do mais afirma: “. . . a aquisição do novo imóvel foi custeada na íntegra, pelo recurso a empréstimo bancário” (conclusão 5).

O relator, por despacho da fls. 102, considerou que nesta conclusão vinha vertida matéria de facto, não estabelecida na decisão recorrida, e, por isso, propendeu a declarar este S.T.A. incompetente para o conhecimento do recurso.

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

O Ex.^{mo} Magistrado do M.^o P.^o, junto deste S.T.A., convergiu com o entendimento do relator.

Corridos os vistos, cumpre conhecer, antes de mais, da questão da competência deste S.T.A. para a apreciação do recurso.

Confrontada a conclusão atrás referida com a peça recorrida desde logo resulta que, nesta, longe de se afirmar que a aquisição do novo imóvel pelos impugnantes foi custeada, na íntegra, pelo recurso a crédito bancário, estabeleceu-se que aquele foi adquirido por 87.298.63, tendo recorrido a crédito bancário no montante de 68.843.73.

Isto é, enquanto a sentença recorrida afirma que a dita aquisição foi feita com recurso, em parte, ao crédito bancário, a F. P. afirma que o foi na íntegra.

Ora, a questão de saber se o dito recurso ao crédito bancário foi parcial ou integral na referida aquisição logra enquadramento no plano dos factos, pois que se trata de captar uma ocorrência da vida real, que em nada se prende com a interpretação e aplicação da lei.

Significa isto que o recurso não tem, por exclusivo fundamento, matéria de direito.

O que, nos termos dos artigos 21.^o, n.^o 4, 32.^o, n.^o 1, al. b), 39.^o e 41.^o, n.^o 1, al. a), do E.T.A.F, então em vigor, e 280.^o, n.^o 1, do C.P.P.T., determina a incompetência deste S.T.A. para o conhecimento do recurso e a competência, para tanto, do T.C.A.

Termos em que se acorda em declarar incompetente, em razão da hierarquia, este S.T.A., para o conhecimento do recurso e competente, para o efeito, o T.C.A. (Norte), pela Secção de Contencioso Tributário.

Sem custas.

Oportunamente, remetam-se os autos ao T.C.A. (Norte), conforme recorrido a fls. 104.

Lisboa, 31 de Março de 2004. — *Fonseca Limão* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 31 de Março de 2004.

Assunto:

Câmara Municipal de Lisboa, Tarifa de Conservação de esgotos. Sua natureza. Taxa. Não revogação da mesma pela criação da contribuição autárquica. Princípios constitucionais da igualdade, da proporcionalidade e da proibição do excesso.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — A denominada tarifa de conservação de esgotos é uma taxa e não um imposto.*
- II — O diploma que criou a referida taxa não foi tacitamente derogado pelo diploma legal que criou a Contribuição Autárquica.*
- III — A mencionada taxa não viola os princípios constitucionais da igualdade, da proporcionalidade e da proibição do excesso.*

Recurso n.^o 1921/03-30. Recorrente: Lusomundo Imobiliária-2, SA. Recorrida: Câmara Municipal de Lisboa. Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1 — **LUSOMUNDO IMOBILIÁRIA-2, SA**, com sede na Avenida da Liberdade, 266-3.^o, Lisboa, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1.^a Instância de Lisboa, o acto de indeferimento da reclamação graciosa que apresentou na Câmara Municipal de Lisboa contra o acto de liquidação de uma taxa de conservação da rede de esgotos, relativa ao ano de 1996.

O M.^{mo} Juiz do 5.^o Juízo daquele Tribunal julgou a impugnação improcedente.

Inconformada, a impugnante interpôs recurso para este Supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. A douda sentença recorrida é nula, nos termos da alínea b) do n.^o 1 do artigo 668.^o do Código de Processo Civil, por manifesta falta de fundamentação quanto à ilegalidade do acto de liquidação inicialmente impugnado por não ter atendido à alteração do valor patrimonial do prédio da ora recorrente, em resultado do processo de avaliação n.^o 2/96, que correu termos na Repartição de Finanças do 5.^o Bairro Fiscal de Lisboa.

2. A *tarifa de conservação da rede de esgotos*, liquidada pela *Câmara Municipal de Lisboa*, assume características de imposto e não de uma taxa, pelo que a sua aprovação, por mero regulamento municipal, ou posterior alteração por mera deliberação dos órgãos municipais, significa a inconstitucionalidade orgânica e formal das suas disposições, por violação directa dos artigos 103.^o, n.^o 2, e 165.^o, n.^o 1, alínea i), da Constituição da República.

3. Mesmo que não fosse um imposto, o quantitativo exigido ao abrigo desta taxa traduz a violação do princípio da igualdade, previsto

no artigo 13.º da Constituição da República, nas suas vertentes da equivalência e da cobertura do custo, consequência imediata de estar anexado ao valor patrimonial dos imóveis abrangidos pelo *Regulamento Geral das Canalizações de Esgotos da Cidade de Lisboa* e não ao custo especificamente suportado pela edilidade.

4. A tarifa de conservação da rede de esgotos, liquidada em sintonia com a alteração ao artigo 77.º do *Regulamento Geral das Canalizações de Esgotos da Cidade de Lisboa*, publicada no Edital n.º 60/90, de 19 de Julho, manifestamente ilegal, por violação do disposto nos artigos 12.º do Decreto-Lei n.º 31674 e 102.º da Portaria n.º 11.338, conjugados com o Decreto-Lei n.º 442-C/88, de 30 de Novembro.

5. A Assembleia Municipal aprovou uma alteração da taxa deste tributo para 0,25% do valor patrimonial do prédio, deliberação essa que, versando sobre os elementos essenciais de um tributo que é qualificável como um imposto, cristaliza uma inconstitucionalidade orgânica e formal, nos termos dos artigos 103.º, n.º 2, e 165.º, n.º 1, alínea i), da Constituição da República.

6. A alteração aprovada pela Assembleia Municipal constitui um aumento de 100% no valor da taxa vigente até essa data e de 25% relativamente ao limite máximo previsto na lei, sendo que, um aumento desta ordem de grandeza, além de expressamente violar as referidas normas e limite legal, constitui um forte atropelo ao princípio constitucional de proporcionalidade, ou da proibição do excesso, que aqui foi desprezado, decorrente dos artigos 18.º, n.º 2, 19.º, n.ºs 4 e 8, 28.º, n.º 2, 30.º, n.º 5, 266.º, n.º 2, e 270.º da Constituição da República.

Não houve contra-alegações.

Neste STA o EPGA defende que o recurso não merece provimento. Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. É a seguinte a matéria de facto fixada na instância:

a) Em 09/02/2000, a impugnante recebeu um aviso/recibo enviado pela Câmara Municipal de Lisboa, do qual consta, além do mais, que o mesmo se refere à “tarifa de conservação de esgotos” com pagamento até “29/02/2000” referente ao ano de 1996 no montante total de Esc. 903159\$00, 4 504,94 euros e referente ao valor patrimonial de 361 263 672\$00, do prédio sito na Av. Almirante Gago Coutinho, n. 28.

b) No verso do mesmo aviso/recibo constam, ainda, além de outras informações, que: “Esta tarifa encontra-se disciplinada na Lei 1/87, de 6 de Janeiro, e no Regulamento Geral das Canalizações de Esgotos da cidade de Lisboa, com as alterações introduzidas pelo Edital n.º 76/96, de 23/07” e “a importância a pagar é de 0,25% sobre o valor patrimonial dos imóveis “sendo este” indicado pelo Bairro Fiscal onde está inscrito o prédio que deverá ser consultado em caso de dúvida”.

c) A impugnante, em 14/04/2000, reclamou desta tarifa junto da CML e para o seu Presidente.

d) A reclamação graciosa adrede mencionada foi indeferida por despacho proferido em 18/10/2000, notificado à ora impugnante em 26/10/2000.

e) Para o ano de 1996 o valor patrimonial do prédio identificado em a) que antecede constante da matriz foi de Esc. 361 263 672\$00.

f) Em 30/03/2001 a ora impugnante procedeu ao pagamento da dívida exequenda e acrescido.

g) Dá-se aqui por integralmente reproduzido, para todos os efeitos legais, o teor dos documentos juntos a fls. 59 a 61 e a juntada de fls. 62 vº

3. Sendo estes os factos, vejamos agora o direito.

Na 1ª conclusão das respectivas alegações de recurso, o recorrente suscita a questão da nulidade da sentença, por infracção ao disposto no art. 668º, n.º 1, al. b), do CPC:

É do seguinte teor a referida conclusão:

«A douta sentença recorrida é nula, nos termos da alínea b) do n. 1 do artigo 668.º do Código de Processo Civil, por manifesta falta de fundamentação quanto à ilegalidade do acto de liquidação inicialmente impugnado por não ter atendido à alteração do valor patrimonial do prédio da ora recorrente, em resultado do processo de avaliação n. 2/96, que correu termos na Repartição de Finanças do 5.º Bairro Fiscal de Lisboa.»

Não tem qualquer razão a recorrente.

Na verdade, o M.º Juiz reporta-se a tal questão como a terceira a decidir na respectiva sentença.

Formulou a questão do, seguinte modo, de acordo com a perspectiva avançada pela impugnante, ora recorrente:

“O acto de liquidação do tributo em causa não atendeu à alteração do valor patrimonial do prédio da ora impugnante, em resultado do processo de avaliação n. 2/96, que correu termos na Repartição de Finanças do 5º Bairro Fiscal de Lisboa”.

Pois bem.

Quanto a tal questão, o M.º Juiz abordou-a e decidiu-a na parte positiva da sentença nos seguintes moldes:

«No que concerne à terceira questão, deixamos aqui respigadas a fundamentação constante de um dos vários acórdãos proferidos pelo STA, sem mais considerações, por manifestamente despiciendas:

Quanto à violação do princípio da proporcionalidade ou da proibição do excesso:

Também ela se não verifica.

Na verdade, e desde logo, a taxa não tem praticamente qualquer relevo quando comparada com o valor do prédio, sobretudo atenta a mais-valia resultante da existência da rede de esgotos e sua conservação, acarretando custos elevadíssimos e atento o disposto no dito n.º 2 do art. 12º referido no sentido de a tarifa fixada não dever ser inferior aos encargos de exploração e administração e reintegração dos equipamentos e considerada até a própria inflação.

Não se vê, pois, aí, como seria mister, “a existência de uma desproporção intolerável entre os bens opostos no concreto tipo de taxa”, como se salienta no aresto recorrido;

Tanto mais que falta um valor de referência que permita afirmar que é a nova taxa a desproporcional, por excesso e não a antiga por defeito, relativamente à utilidade proporcionada ao sujeito passivo -cfr. o recente Ac. do STA, de 11/Jul./01, Rec. 25.870.

Aliás, na actualização da taxa, sobretudo tendo em conta a inflação, pode falar-se com o Tribunal Constitucional, - na existência de uma “delegação normativa” que a permite - cfr. o Ac. de 16/Fev./00 in *Diário da República*, 1ª Série, de 17/03/00 e de 12/05/98, in cit. 2ª de 15/07/98.

(...).

Cfr, aliás, o Ac. do STA, de 25/11/98, Rec. 22.593, com referência à ora recorrente e à taxa de conservação de esgotos de 1994.»

Importa agora apreciar - questão nuclear - se a referida taxa de conservação da rede de esgotos é uma taxa ou um imposto.

Vejamos então.

A definição de imposto é pacífica.

Teixeira Ribeiro, in *Lições de Finanças Públicas*, 5ª edição, a págs. 258, define-o como uma prestação pecuniária, coactiva e unilateral, sem o carácter de sanção, exigida pelo Estado com vista à realização de fins públicos.

Diogo Leite de Campos, no seu *Direito Tributário*, a págs. 22, define-o como uma prestação patrimonial, integrada numa relação obrigacional, imposta por lei a um sujeito, a favor de uma entidade que exerça funções públicas, com o fim de satisfazer os seus objectivos próprios, e sem carácter de sanção.

Nuno de Sá Gomes, no seu *Manual de Direito Fiscal, Volume I, 1995*, a págs. 59, define-o como prestação patrimonial definitiva positiva e independente de qualquer vínculo anterior, definitiva e unilateralmente ou não sinalagmática, estabelecida pela lei a favor de entidades que exerçam funções públicas e para satisfação de fins públicos, que não constituam sanção de actos ilícitos.

Com este último Autor, podemos dizer que se trata de:

- a) uma prestação patrimonial positiva;
- b) independente de qualquer vínculo anterior;
- c) definitiva;
- d) unilateral ou não sinalagmática;
- e) estabelecida por lei;
- f) a favor de entidade que exerça funções públicas;
- g) para satisfação de fins públicos;
- h) que não constitua sanção ou prevenção de actos ilícitos.

E como definir a taxa?

O conceito de taxa tem sido objecto de longa elaboração doutrinal e jurisprudencial.

Teixeira Ribeiro, na *Revista de Legislação e Jurisprudência*, nº 112, pág. 294, define-a como a quantia coactivamente paga pela utilização individualizada de bens semipúblicos, ou como o preço autoritariamente fixado de tal utilização

E o parecer da Procuradoria Geral da República, de 15 de Dezembro de 1992, in *Diário da República*, 2ª Série, de 4/6/93, reproduzindo o Parecer n. 64/80, bem como o Acórdão deste STA, de 10/2/83 (in *Acórdãos Doutrinários*, n. 257, pág. 579), defendem ser a taxa o preço autoritariamente estabelecido, pago pela utilização individual de bens semi-públicos, tendo a sua contrapartida numa actividade do Estado ou de outro ente público, especialmente dirigida ao obrigado ao pagamento.

Segundo Alberto Xavier, in *Manual de Direito Fiscal*, págs. 42 e 43, as taxas individualizam-se, no terreno mais vasto dos tributos, por revestirem carácter sinalagmático, não unilateral, o qual, por seu turno, deriva funcionalmente da natureza do acto constitutivo das obrigações em que se traduzem e que consiste ou na prestação de uma actividade pública, ou na utilização de bens do domínio público, ou na remoção de um limite jurídico à actividade dos particulares.

Para Sousa Franco, in *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, págs. 491 e segs., a taxa é uma prestação tributária (ou tributo) que pressupõe ou dá origem a uma contraprestação específica, resultante de uma relação concreta (que pode ser ou não de benefício) entre o contribuinte e um bem ou serviço público.

Em suma, temos como elementos essenciais do conceito de taxa: prestação pecuniária imposta coactiva ou autoritariamente; pelo Estado ou outro ente público; sem carácter sancionatório; utilização individualizada, pelo contribuinte, solicitada ou não; de bens públicos ou semipúblicos;

com contrapartida numa actividade do credor especialmente dirigida ao mesmo contribuinte - Acórdão do STA de 2/3/94, rec. 17.363, in *Ap. DR* de 28/11/96, págs. 794 e segs.

Ora, posto isto, e pondo em cotejo as definições atrás expostas, devemos concluir que a denominada “tarifa de conservação de esgotos” é uma taxa e não um imposto.

Na verdade, nesta denominada “tarifa” há uma utilização individualizada de bens públicos ou semi-públicos, característica da taxa, no seu carácter sinalagmático, não unilateral. E é realmente no carácter sinalagmático da taxa, por oposição ao carácter não sinalagmático do imposto, que Soares Martinez acentua para os distinguir (*Direito Fiscal*, 8ª edição, pág. 37).

Há na verdade entre o contribuinte e a Câmara Municipal uma relação entre a importância paga e o serviço de saneamento prestado.

Como se escreveu no Acórdão deste STA de 1994 (rec. n. 17.363), in *Ap. DR* de 28/11/96, pág. 794 e segs., “a referida prestação, atinente à conservação da rede geral de esgotos, tem, assim, a natureza de uma taxa, por se tratar, como o próprio nome indica, de uma prestação pecuniária autoritariamente imposta, sem carácter de sanção, pela Câmara Municipal, e a pagar a esta, com relação ao serviço recebido: a dita conservação, em benefício dos prédios respectivos e seus proprietários”.

Assim, e como já dissemos, a quantia reclamada, impropriamente designada como tarifa, é uma verdadeira taxa.

E é óbvio que a tratar-se de uma tarifa, estar-se-ia perante “uma prestação pecuniária paga pelo particular de prestação de serviços de natureza privada”, sendo um preço “predeterminado e expressado em tabelas ou pautas reportadas a índices valorimétricos das realidades”.

E é bom não esquecer o que se diz no Acórdão do Tribunal Constitucional de 7/4/88, in *BMJ*, nº 376-179: “a tarifa, se ao nível da lei ordinária, pode ter significação própria, não releva, porém, numa perspectiva constitucional, como categoria tributária autónoma. Nesta óptica, ela constitui apenas uma modalidade especial de taxa e nada mais”.

Também a Procuradoria-Geral da República, sempre qualificou tal prestação como verdadeira taxa - cf. os Pareceres de 18/4/85 e de 11/3/88, in *DR*, II Série, de 2/10/85 e de 8/9/88.

Assentamos assim que a quantia exigida ao recorrente é uma taxa e não um imposto, com previsão na Lei das Finanças Locais e no Regulamento Geral das Canalizações de Esgotos da cidade de Lisboa.

Nem se diga que, com a criação do CA foi tacitamente derogado o diploma que criou a “tarifa” de conservação de esgotos.

Na verdade, e como já vimos, a taxa em questão é paga pelo contribuinte à Câmara por um específico serviço recebido: a conservação do prédio, em benefício do mesmo e respectivo proprietário”.

A CA não se destinou a este específico serviço, razão porque não foi a taxa em causa derogada pela criação da CA.

Improcedem assim as conclusões 2ª e 4ª das referidas conclusões das alegações de recurso.

E que dizer da violação dos arts. 103º, nº 2, e 165º, nº 1, al. i), da CRP? Pois bem.

Não ocorre a citada violação de lei constitucional (alegada inconstitucionalidade orgânica e formal), por isso que como taxa que é, tal tributo não está sujeito ao princípio constitucional da legalidade

tributária de reserva de lei formal da Assembleia da República ou de Dec.-Lei do Governo emitido a coberto de autorização legislativa.

Pelo que improcede a conclusão 5ª. E que dizer da violação do princípio constitucional da proporcionalidade ou da proibição do excesso (conclusão 6ª)?

Pois bem,

A questão foi tratado no acórdão deste STA de 22/5/2002 (rec. 26.472), em termos que merecem o nosso inteiro acordo.

Escreveu-se no citado aresto:

“Na verdade, e desde logo, a taxa não tem praticamente qualquer relevo quando comparada com o valor do prédio, sobretudo atenta a mais-valia resultante da existência da rede de esgotos e sua conservação, acarretando custos elevadíssimos e atento o disposto no nº 2 do art. 12º referido no sentido de a tarifa fixada não dever ser inferior aos encargos de exploração e administração e reintegração dos equipamentos e considerada até a própria inflação.

«Não se vê, pois, aí, como seria mister, a existência de uma desproporção intolerável entre os bens opostos no concreto tipo de taxa . . . tanto mais que falta um valor de referência que permita afirmar que é a nova taxa a desproporcional, por excesso e não a antiga, por defeito, relativamente à utilidade proporcionada ao sujeito passivo . . .

Aliás, na actualização da taxa, sobretudo tendo em conta a inflação, pode falar-se com o Tribunal Constitucional na existência de uma delegação normativa que a permite - cfr. o Ac. de 16/02/00, in *DR*, 2ª Série, de 17/03/00, e de 12/05/98, in 2ª Série, de 15/07/98”.

Improcede assim a referida conclusão.

Não havendo pois violação do princípio de proporcionalidade ou de proibição do excesso não se vê igualmente onde esteja a violação do princípio constitucional da igualdade (igualdade em relação a quê?) com previsão no art. 13º da CRP.

Na verdade, o facto de alegadamente a equivalência e a cobertura do custo estar anexada ao valor patrimonial dos imóveis e não ao custo especificamente suportado pela edibilidade tem a ver com o princípio da proporcionalidade e não com o princípio da igualdade, pois não alega nem demonstra a recorrente que os outros imóveis são tributados (taxados) de forma diferente.

Improcede assim a conclusão 3ª das alegações de recurso.

Diga-se finalmente que esta é uma posição uniforme deste Supremo Tribunal, trazendo-se desde já à colação o Acórdão deste Supremo Tribunal de 25 de Novembro de 1998 (rec. n. 22.593), em que era recorrente Lusomundo - Sociedade de Investimentos Imobiliários, SA, em processo que se reportava à “Tarifa de Conservação de Esgotos”, do ano de 1994.

Improcede pois a pretensão da recorrente.

4. Face ao exposto, acorda-se em negar provimento ao recurso. Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 50 %.

Lisboa, 31 de Março de 2004. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *António Pimpão* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 31 de Março de 2004.

Assunto:

IRS. Liquidação adicional. Inexistência de acto tributário. Audição prévia. Art. 60º, nº 3, da LGT.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Se a correcção à autoliquidação de IRS é feita por um serviço periférico da Direcção-Geral dos Impostos e a liquidação é feita pelos serviços centrais da Direcção-Geral dos Impostos não há inexistência do acto tributário.

II — Tendo os contribuintes sido ouvidos antes de efectuada a correcção à liquidação, não se torna necessário que o contribuinte seja novamente ouvido sobre a liquidação subsequente, se a mesma se limita a concretizar aritmeticamente a dita correcção, como decorre do art. 60º, nº 3, da LGT.

Recurso nº 1993-03-30; Recorrentes: António Júlio Guedes de Sousa e Outra; Recorrida: Fazenda Pública Relator: Ex.ºmº Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1 - ANTÓNIO JÚLIO GUEDES DE SOUSA e mulher, LUÍSA MARIA CORREIA FONSECA DE SOUSA, identificados nos autos, impugnaram judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Leiria, as liquidações adicionais de IRS e juros compensatórios relativas a 1997 e 1998.

O M.ºmº Juiz daquele Tribunal julgou a impugnação improcedente.

Inconformados, os impugnantes interpuseram recurso para este Supremo Tribunal.

Formularam as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

A. Salvo o devido respeito que a douta sentença recorrida nos merece, os recorrentes não concordam, contudo, com o julgamento da matéria de direito levado a efeito naquela.

B. De acordo com o artigo 75º, conjugado com o nº 2 do artigo 76º, ambos do Código do IRS, a competência para a prática de actos tributários, nomeadamente os adicionais, quando não efectuados pelo sujeito passivo, cabe aos serviços da Direcção Geral dos Impostos.

C. Pelo que os actos tributários recorridos, porque da iniciativa dos serviços fiscais, deveriam ter sido praticados pelos serviços da DGCI.

D. Por sua vez, o nº 2 do artigo 36º do CPPT estipula que as notificações dos actos tributários contêm obrigatoriamente a decisão, seus fundamentos, meios de defesa, prazo para reagir, indicação da entidade que o praticou e qual a qualidade em que o praticou;

E. Ora, nos autos não foi junto pela Fazenda Pública qualquer documento que comprovasse os actos tributários praticados pela entidade competente no quadro orgânico dos serviços da DGCI;

F. A suposição de que os actos tributários são actos de massa não tem o mínimo de fundamento nem acolhimento na letra da lei;

G. Não pode o aplicador da lei fazer tábua rasa da lei para fazer corresponder a prática dos serviços com a lei. H. À semelhança de outras lacunas da lei fiscal, compete ao poder executivo providenciar por uma de duas soluções: ou fazer cumprir a lei como está regulada ou fazer alterar a lei de forma a dar força de lei à prática concreto dos Serviços neste caso em matéria da competência e formalidades legais para a prática de actos tributários.

I. A falta de prática dos actos tributários por parte dos serviços da Direcção-Geral dos Impostos implica necessariamente a impossibilidade da sua fundamentação;

J. Os documentos de cobrança juntos com a p.i. constituem apenas uma mera consequência dum procedimento informático destituído de qualquer valor jurídico porque desprovido da inexistência do acto tributário prévio;

K. Com efeito, uma notificação só pode valer pelo acto antecedente que diz comunicar;

L. Inexistindo os actos tributários, nem a fundamentação nem a notificação do mesmo está destituída de qualquer valor jurídico;

M. A liquidação recorrida, a demonstrar-se que foi praticada o que apenas por necessidade de patrocínio se admite, o despacho de alteração dos rendimentos lavrados a fls. ...dos autos não cumpre com as exigências de fundamentação previstas no 2º do artigo 77º da LGT.

ºPelo que a douda sentença recorrida violou e fez errada aplicação do artigo 75º e nº 2 do artigo 76º, ambos do Código do IRS, os nºs 1 e 2 do artigo 36º do CPPT, a alínea a) do nº 1 do artigo 60º e o nº 2 do artigo 77º da Lei Geral Tributária e o nº 2 do artigo 36º do RCPIT.

Não houve contra-alegações.

Neste STA o EPGA defende que o recurso não merece provimento. Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 — É a seguinte a matéria de facto fixada na instância:

1. No âmbito da fiscalização à declaração de IRS efectuada pelo sujeito passivo no ano de 1997, procedeu-se à correcção dos seguintes valores, e com as seguintes justificações:

a) Valor declarado de 195.995\$ em despesas com educação, corrigido para 55.185\$ por a importância de 140 810\$ se referir a actividades de tempos livres;

b) Valor declarado de 773 802\$ em gratificações, por estas não terem enquadramento na alínea h) do nº 3 do artigo 2º. Por via disso, foi eliminado do campo 207 do quadro 1 e foi acrescido no campo 204 do mesmo quadro.

2. Em consequência, foi elaborada a correcção oficiosa que consta de fls. 18 e segs., cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido.

3. Também em relação à declaração de rendimentos do ano de 1998 procedeu-se à correcção do valor declarado como gratificações por se ter verificado *“... que o referido valor não tem enquadramento na alínea h) do nº 3 do artigo 2º, pelo que vai ser eliminado do campo 232 do quadro 113 e vai ser acrescido no campo 229 do mesmo quadro.”*

4. Em consequência, foi elaborada uma declaração de correcção oficiosa, nos termos que constam de fls. 22 e 23 cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido.

5. Os impugnantes foram notificados para exercer o direito de audição, tendo expirado o prazo que lhes foi concedido sem se pro-

nunciarem sobre as correcções propostas (fls. 16 cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido).

6. Em consequência do atrás mencionado foram proferidos os despachos que constam de fls. 25 e 28 cujos conteúdos se dão por integralmente reproduzidos.

7. Reclamando graciosamente, a pretensão foi indeferida como consta de fls. 13 cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido.

8. A Multirent declarou ter pago ao sujeito passivo, no ano de 1997, as quantias de 773.802\$ e 337.215\$ a título de gratificações (fls. 32 e 33 cujos conteúdos se dão por integralmente reproduzidos)

9. A Interbanco declarou ter pago ao sujeito passivo no ano de 1998, as quantias de 5.496.316\$ e 886.378\$ a título de gratificações (fls. 30 e 31 cujos conteúdos se dão por integralmente reproduzidos);

10. Estas denominadas gratificações foram pagas pelas empresas referidas como compensação pela recomendação do impugnante marido aos clientes da Auto Júlio, S.A.

3 — Na sua petição inicial os recorrentes suscitaram as seguintes questões: inexistência jurídica dos actos tributários, preterição da formalidade legal de audição prévia antes das notificações/liquidações, ilegalidades praticadas no procedimento tributário preparatório e pedido de juros indemnizatórios.

No recurso apresentado perante este Supremo Tribunal, os recorrentes pediram a solução para as seguintes questões: inexistência jurídica dos actos tributários, falta de fundamentação dos actos tributários recorridos, preterição da formalidade legal da audição prévia antes das liquidações; inexistência e invalidade do despacho de alteração do EDDF.

Vejam os entões.

Quanto à primeira questão (inexistência jurídica dos actos tributários, consistindo aqui essencialmente no facto das liquidações não terem sido efectuadas pela Direcção-Geral dos Impostos).

Não têm qualquer razão os recorrentes.

Na verdade, as correcções foram feitas pela Direcção de Finanças de Leiria da Direcção-Geral dos Impostos.

Não exige a lei que tais correcções sejam feitas pelos serviços centrais da referida Direcção-Geral dos Impostos.

Foram feitas pelo competente serviço periférico da Direcção Geral dos Impostos.

O que basta.

E as liquidações adicionais foram feitas, como se pode ver dos documentos de fls. 14 e 15, pela Direcção Geral dos Impostos Não resulta assim violado o disposto nos arts. 75º e 76º, nº 2, do CIRS.

Improcedem pois as conclusões A) a C).

E que dizer da alegada violação do art. 36º, nº 2, do CPPT?

Dispõe este normativo que “as notificações conterão sempre a decisão, os seus fundamentos, e meios de defesa e prazo para reagir contra o acto notificado, bem como a entidade que o praticou e se o fez no uso de delegação ou subdelegação de competências”.

Pois bem.

Os documentos de cobrança referem que se trata de documentos emanados do Balcão Central da Direcção-Geral dos Impostos, dizem qual o prazo para o pagamento voluntário, com a indicação de que o contribuinte pode reclamar e impugnar em prazos estabelecidos em normas do CIRS e do CPT, que identifica. Aliás, o recorrente usou tempestivamente do direito de reclamar e impugnar.

E que dizer da decisão e seus fundamentos?

Pois bem.

Trata-se de liquidações adicionais de IRS, cujas correcções foram tempestivamente levadas ao conhecimento do recorrente, que sobre elas foi ouvido, podendo dizer o que lhe aprouvesse.

E a liquidação resulta de uma simples operação aritmética.

Demais que os recorrentes, se entendessem haver insuficiência ou falta de fundamentação da decisão respectiva poderiam fazer uso do art. 37º, nº 1, do CPPT, sendo que o prazo para reclamar ou impugnar só começaria a contar da notificação dos requisitos omitidos, ou entrega da certidão que os contivesse - como resulta do nº 2 daquele preceito.

Obviamente que os recorrentes não lançaram mão deste preceito porque estavam em condições de saber qual a motivação dos actos de liquidação adicionais, eles que foram ouvidos sobre as propostas das correcções efectuadas, tendo conhecimento dos fundamentos que estiveram na base de tais correcções.

E que dizer da prévia necessidade de audição antes das liquidações? Pois bem.

O art. 60º da LGT estatui no seu nº 1 que “a participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito pode efectuar-se, sempre que a lei não prescrever em sentido diverso, por qualquer das seguintes formas: a) Direito de audição antes da liquidação...”

Porém, o nº 3 do citado artigo refere que “tendo o contribuinte sido anteriormente ouvido em qualquer das fases do procedimento ... é dispensável a sua audição antes da liquidação, salvo em caso de invocação de factos novos sobre os quais ainda se não tenha pronunciado”.

Ora, como vimos, os recorrentes foram ouvidos aquando das correcções propostas.

Este normativo foi introduzido pelo nº 1 do art. 13º da Lei nº 16-A/2002, de 31/5, tendo carácter interpretativo, como resulta do nº 2 do citado artigo.

Não tinham assim os recorrentes que ser ouvidos antes das liquidações. Improcedem pois as conclusões D) a M) das alegações de recurso.

E que dizer da alegada violação do nº 2 do art. 77º da LGT (conclusão N)?

Os recorrentes explicitam esta conclusão do seguinte modo, sob o título “Inexistência e invalidade do despacho de alteração do EDDF”:

“Mas se não se entender que os actos tributários são juridicamente inexistentes e ou que não estão devidamente fundamentados o que apenas por necessidade de patrocínio se admite sempre se dirá que doravante passamo-nos a debruçar sobre o procedimento tributário praticado até às liquidações recorridas, sempre se dirá que o despacho lavrado pelo Director de Finanças de Leiria a fls. ...aos exercícios de 1997 e 98 não cumpre com as exigências do nº 2 do artigo 77º da LGT.

«Dispõe o nº 2 do artigo 77º da LGT:

«2 -A fundamentação dos actos tributários pode ser efectuada por forma sumária, devendo sempre conter as disposições legais aplicáveis,

a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo.»

“Ora, tendo em conta que a fundamentação contida no referido despacho logo se conclui que o referido despacho não se encontra fundamentado de acordo com as exigências do nº 2 do artigo 77º da LGT. Falta de fundamentação que inquina todos os actos subsequentes incluindo as liquidações recorridas. Na verdade, o despacho transcrito não contém as disposições legais aplicáveis, a qualificação e quantificação dos factos tributários e as operações de apuramento da matéria tributável e do tributo.

“Termos em que o despacho de alteração dos valores declarados em 1999 pelo recorrente viola o nº 2 do artigo 77º da LGT pelo que os actos recorridos terão de ser anulados”.

Sucintamente, o M.^{mo} Juiz responde a esta questão nos seguintes termos (que merecem a nossa inteira concordância):

“Com o mesmo propósito, os impugnantes alegam ainda que o despacho contém dizeres e expressões inelegíveis, para além, de não conter qualquer fundamentação de facto e de direito (artigos 33º e 34º da douda petição inicial). De facto, os dizeres do despacho de fls. 25 são ilegíveis, mas crê-se que nenhuma dúvida razoável se pode suscitar face ao despacho., com a mesma data, exarado a fls. 28. De resto, os impugnantes se dúvidas tivessem acerca do seu conteúdo, sempre poderiam, e deveriam, ter usado da faculdade contida no artigo 37º, nº 1, do CPPT.

Mas não o fizeram, pelo que a questão se deve ter por sanada.

Já quanto à falta de fundamentação do despacho o argumento também não colhe, na medida em que é a própria lei a permitir que o despacho consista em mera declaração de concordância (art. 77º, nº 1 da LGT)”.

Improcede assim também a referida conclusão.

4. Face ao exposto, acorda-se em negar provimento ao recurso. Custas pelo recorrente, fixando-se a procuradoria em 50%.

Lisboa, 31 de Março de 2004. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *António Pimpão* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 31 de Março de 2004.

Assunto:

Questão de facto. Incompetência hierárquica.

Doutrina que dimana da decisão:

Se no recurso interposto de decisão do tribunal tributário de 1ª instância se incluírem questões de facto de que aquele não haja conhecido, é o Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo.

Recurso n.º 1997/03-30. Recorrentes: Outei - Imobiliária L.da, e outra. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.º Cons.º Dr. Vítor Meira.

O "Outei - Imobiliária, Lda", e Marco André Sá Carneiro deduziram embargos de terceiro contra a penhora de um prédio rústico. Por sentença do M.º Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto foram os embargos julgados improcedentes.

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

1. Os Embargantes apenas tiveram conhecimento do acto ofensivo aquando da publicação dos anúncios para a venda em inícios de Maio de 2002.

2. A sentença de que ora se recorre, pronunciou-se pela intempetividade dos embargos, uma vez que os mesmos foram deduzidos em 24.05.2002, quando há muito havia decorrido o prazo de trinta dias para o efeito previsto no artigo 237º do CPPT.

3. Com efeito, esta norma dispõe que quando o arresto, a penhora ou qualquer outro acto judicialmente ordenado de apreensão ou entrega de bens ofender a posse ou qualquer outro direito incompatível com a realização ou o âmbito da diligência, de que seja titular um terceiro, pode este fazê-lo valer por meio de embargos.

4. Tais embargos são deduzidos junto do órgão da execução fiscal, no prazo de 30 dias contados desde o dia em que foi praticado o acto ofensivo da posse ou direito, mas nunca depois de os respectivos bens terem sido vendidos.

5. Esta contagem do prazo a partir da data do conhecimento não estava prevista na redacção anterior Código de Processo Tributário, tendo inclusivamente o Tribunal Constitucional se pronunciado pela inconstitucionalidade de tal entendimento (Acórdãos 468/2001, de 24/10, e 469/2001, de 24/10) : o prazo para dedução de embargos conta-se a partir da data em que o terceiro toma conhecimento e não da data em que se realizou o acto ofensivo.

6. Estas duas decisões do Tribunal Constitucional determinaram a alteração da redacção do artigo 237º do CPPT, pela Lei 109-B/2001, de 27/12 (artigo 50º, nº 1).

7. Como bem nota o JORGE LOPES DE SOUSA (*Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado*, 3ª edição, pp. 837-838), "ao não se admitir, na redacção inicial do n.º 3 do artigo 237º, que, antes da venda dos bens, o interessado que tivesse conhecimento da ofensa do seu direito há menos de trinta dias pudesse deduzir embargos de terceiro, estava a restringir-se, desnecessária e injustificadamente, o direito fundamental de acesso aos tribunais para defesa de um direito análogo a um direito fundamental, lesado por um acto da administração tributária, o que era incompatível com o preceituado nos arts. 17º, 18º, nº 2, 20º, nº 1, e 268º, nº 4, da CRP".

8. Na verdade, se o prazo de trinta dias é fixado na lei, é porque é considerado necessário para um eficaz exercício do direito de defesa judicial dos direitos ofendidos, não podendo aceitar-se que, sem uma justificação aceitável, se conceda um prazo menor.

9. Na sentença recorrida não se dá como provada a data em que o conhecimento da ofensa ocorreu. Diz-se apenas que "não é convingente (...)".

10. Trata-se aqui de um mero juízo de probabilidade, o que é manifestamente diferente de dar como provado um facto.

11. Segundo o artigo 343º, nº 2, do Código Civil, nas acções que devam ser propostas dentro de certo prazo a contar da data em que o autor teve conhecimento de determinado facto, cabe ao réu a prova de o prazo já ter decorrido, salvo se outra for a solução especialmente consignada na lei (sublinhado nosso).

12. Ora, nestes termos, seria a Fazenda Nacional que teria alegar e demonstrar a data em que os Embargantes tiveram conhecimento do acto ofensivo do seu direito e não pode entender-se de forma diversa.

13. Na verdade, na falta de alegação e prova de que a petição tenha sido apresentada intempestivamente, tem de valorar-se a dúvida sobre esse ponto contra o embargado, (sobre quem recai, efectivamente, tal ónus), e não contra os embargantes.

14. A sentença de que ora se recorre decidiu contra todas as regras interpretativas aceites pela doutrina dominante.

15. De facto, dizem ALFREDO JOSÉ DE SOUSA e JOSÉ DA SILVA PAIXÃO (*in* Código de Procedimento e Processo Tributário Anotado, Coimbra, Almedina, 2000, pág. 594) que entender que o ónus da prova da superveniência do conhecimento cabe aos Embargantes não tem cabimento, face ao nº 2 do artigo 343º do Cód. Civil.

16. Os embargos de terceiro estão na situação abrangida por esta norma "na mediada em que inexistente disposição legal a consagrar regime diferente. Isto significa que, por imperativo do transcrito nº 2 do art. 343º, não é ao embargante que incumbe provar a tempestividade dos embargos. Ao invés, o embargado é que tem de provar a sua intempestividade" (ALFREDO JOSÉ DE SOUSA e JOSÉ DA SILVA PAIXÃO, *loc. cit.*).

17. Aliás, é sabido que a prova de um facto negativo, como seria nos presentes autos a prova de que os Embargantes não tiveram conhecimento do acto anteriormente, é uma *probatio diabolica*.

18. Por essa razão, é entendimento maioritário da doutrina que o ónus da prova da extemporaneidade cabe ao embargado, pois, nesse caso, incumbir-lhe-á provar que houve conhecimento antes.

19. E nem se diga que seria aqui de aplicar o artigo 203º, nº 3, do CPPT, pois, tal inversão do ónus da prova diz respeito à oposição à execução e não aos embargos de terceiro.

20. Mais: tal inversão de ónus da prova é uma norma excepcional, pois determina um desvio às regras gerais de distribuição do ónus da prova constantes do artigo 342º e como tal, a norma não comporta aplicação analógica artigo 11º do CC.

21. Pelo que não poderia o Meritíssimo Juiz *a quo* ter decidido como decidiu.

Não foram produzidas contra-alegações.

Pelo Exmo Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido da incompetência em razão da hierarquia deste Supremo Tribunal Administrativo para conhecer do recurso por o mesmo se fundar na afirmação de um facto que o Mº Juiz não fixou.

Ouidos os recorrentes sobre tal questão prévia vieram pedir a remessa do processo ao Tribunal Central Administrativo.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

1-No processo de execução nº 3670-96/100548.0 e apensos, que o 2º Serviço de Finanças da Trofa move à "Fábrica de Tecidos Satextil, Lda.", por dívidas de IVA e JC dos anos de 1995 e 1996, no montante global de 23.126.527\$00, foi penhorado, em 17/09/98, o prédio rústico,

sito no Lugar de Ervosa, inscrito na matriz da freguesia de São Tiago de Bougado, sob o artº 1103, descrito na respectiva Conservatória com o nº 28630 - cfr. o teor do auto de penhora de fls.45, que aqui se dá por reproduzido para todos os efeitos;

1.1 - aquando da penhora foi nomeado depositário Avelino de Sá Carneiro, tio do aqui 2º embargante;

2 - o referido Avelino e Amâncio de Sá Carneiro, este pai do 2º embargante, eram os sócios-gerentes da executada, a mencionada "Fábrica de Tecidos Satextil, Lda.";

2.1 - o referido Amâncio e sua mulher Maria Júlia de Sá Torres são os sócios-gerentes da firma "Outei", ora 1ª embargante;

3 - por escritura de "compras e vendas" outorgada em 10 de Novembro de 1998, no 2º Cartório Notarial de Santo Tirso, a sociedade executada vendeu o usufruto do prédio objecto de penhora a Amâncio de Sá Carneiro e mulher e a raiz ou nua propriedade do mesmo prédio a Marco André de Sá Carneiro - cfr. o teor de fls. 10/14, que aqui se dá por reproduzido para todos os efeitos;

4 - e, por escritura pública de 13/07/00, o apontado Amâncio e mulher, Maria Júlia de Sá Torres venderam (além do mais) à firma "Outei" o usufruto do prédio rústico aludido em 1);

5 - estes embargos deram entrada no SF da Trofa em 24/05/02.

Logra prioridade de apreciação a questão prévia suscitada.

Nos termos dos artigos 167º do Código de Processo Tributário e 32º, nº1, alínea b), do ETAF este Supremo Tribunal apenas conhece dos recursos dos tribunais tributários de 1ª instância com exclusivo fundamento em matéria de direito. Conforme este Tribunal tem vindo a decidir em inúmeros acórdãos, na esteira do ensinamento do Prof. Manuel de Andrade de que a competência se afere pelo *quid disputatum* e não pelo *quid decisum*, para a determinação da competência do tribunal não importa saber se a matéria invocada releva ou não para a decisão do recurso por a questão da competência ter de ser previamente decidida.

Nas alegações dos recorrentes e respectivas conclusões que acima se transcreveram sustentam eles, logo na 1ª conclusão, que apenas tiveram conhecimento do acto ofensivo aquando da publicação dos anúncios para a venda em inícios de Maio de 2002. E é com base neste facto que sustentam toda a sua argumentação. Ora tal facto, não só não vem dado como provado na sentença recorrida como nela se refere expressamente como não provado que os autores "só tomaram conhecimento da penhora em 03/05/02. De onde ser mister concluir que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, o que determina a incompetência hierárquica deste Supremo Tribunal Administrativo para dele conhecer.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo Norte para onde os autos devem ser remetidos, atento o pedido nesse sentido formulado.

Custas pelos recorrentes, fixando em 120 euros a taxa de justiça e em 40% a procuradoria.

Lisboa, 31 de Março de 2004. — *Vitor Meira* (relator) — *António Pimpão* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 31 de Março de 2004.

Assunto:

Matéria de facto. Notificação incompleta do acto tributário. Caducidade do direito à impugnação.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Não suscita questão de facto, de onde resulte a incompetência do Supremo Tribunal Administrativo para apreciar recurso jurisdicional directamente interposto de sentença de um tribunal de 1ª instância, o recorrente que, apoiando-se nos mesmos factos em que assentou essa sentença, argumenta a partir deles, para sustentar solução oposta à adoptada pelo tribunal recorrido.*
- 2 — *A notificação dos actos tributários a que falte algum dos elementos impostos pela lei, impõe ao interessado, para que o prazo de impugnação se defira, que use, em 30 dias, da faculdade atribuída pelo artigo 22º do Código de Processo Tributário (hoje, artigo 57º do Código de Procedimento e de Processo Tributário).*

Recurso n.º 2007/03. Recorrente: Idílio Jorge Gonçalves Pereira Recorrida: Fazenda Pública; Relator Ex.^{mo} Juiz Cons. Dr. Baeta Queiroz.

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

1.1 **IDÍLIO JORGE GONÇALVES PEREIRA**, residente no Porto, recorre da sentença da Mmª. Juiz da 2ª Secção do 2º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto que, por caducidade do respectivo direito, julgou improcedente a impugnação da liquidação adicional de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) relativo ao ano de 1994.

Formula as seguintes conclusões:

"1

A sentença recorrida considerou que a notificação efectuada ao Impugnante em 6.5.98, notificação essa efectuada ao abrigo do disposto no Art.º 84º do CPT deveria ser considerada uma notificação válida e eficaz da liquidação de imposto.

2

Ora, salvo melhor opinião, tal entendimento é claramente ilegal e abusivo, sendo uma interpretação da lei claramente desconforme com os interesses dos contribuintes.

3

Ora o Artº 84º do CPT que se encontra incluído na Secção I do Capítulo IV do referido Código, secção essa cujo título é o seguinte: "**Da revisão da matéria tributável**". (sublinhado nosso).

4

É assim manifesto que o aqui Impugnante apenas foi notificado de uma decisão da Administração Fiscal que pretendia comunicar-lhe

que a sua matéria tributável foi fixada por métodos indiciários, e que, poderia efectuar a reclamação prevista, neste mesmo artigo, reclamação essa dirigida à comissão de revisão.

5

Sendo claramente abusiva a interpretação do Tribunal *a quo* de que o Impugnante foi em 6.5.98 **notificado da liquidação do imposto.**

6

É que o contribuinte foi notificado apenas e só da fixação da matéria tributável por métodos indiciários.

7

E na presente Impugnação o recorrente não impugna qualquer acto de fixação da matéria tributável por métodos indiciários, mas o próprio acto de liquidação adicional de IVA, resultando, aliás, claro da petição inicial, que a presente impugnação é deduzida contra aquele acto de liquidação e é só a anulação deste que se pede a final.

8

Aliás mesmo que se considerasse que teria sido notificado da liquidação em 6.5.98, **tal notificação seria nula** o que se invoca para todos os efeitos legais, já que não cumpriu o disposto no art.º 64º do CPT - já que não notificou o Impugnante de que poderia reclamar ou impugnar nos termos dos artigos 97º ou 123º do CPT!

9

Aliás é a própria Administração Fiscal que reconhece que não foi efectuada qualquer liquidação de imposto ao aqui Impugnante em 6.5.98 ao ter afixado editais em 14/12/99 (fls. 39 e 39 V.º) editais nos quais se notifica para em 30 dias a contar findos os éditos efectuar o pagamento da quantia de 5.842.705\$00 referente ao ano de 1994 e 2.135.548\$00 respeitantes a juros compensatórios.

10

Mais conta dos éditos que da liquidação poderá apresentar reclamação ou impugnação no prazo de 90 dias nos termos do Arts. 97º ou 123º do CPT.

11

Aliás do próprio ofício enviado em 8/3/2002 pela Administração Fiscal para o processo (com data de entrada de 15 de Abril de 2002), esta refere que em 6 de Maio de 1998 foi efectuada notificação ao Impugnante de fixação da base tributável **e que a liquidação foi efectuada através de editais afixados nos locais estabelecidos nos n.º 1 e 2 do artigo 248º do CPC.**

12

É pois manifesto que o Impugnante não foi notificado de qualquer liquidação em 6.5.98.

13

Violou assim a sentença recorrida o vertido nos artigos 84º, 64º e 123º do CPT TERMOS em que deve revogar-se a sentença recorrida (...)"

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Ex.º Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não versa, exclusivamente, matéria de direito, pelo que não é este, mas o Tribunal Central Administrativo (TCA), o tribunal competente para o apreciar.

1.4. Notificado deste parecer, o recorrente nada diz.

1.5. O processo tem os vistos dos Ex.ºs Juizes-Adjuntos.

2. A sentença impugnada fixou os factos seguintes:

"Na sequência de uma acção de fiscalização, foram efectuadas correcções às declarações periódicas entregues pelo impugnante em sede de IVA de 1994 (fls. 12 a 24 dos autos).

Tentada a respectiva notificação ao impugnante, por carta registada com aviso de recepção, a mesma não se concretizou dado a carta ter sido devolvida por não reclamada nos serviços dos CTT (fls. 25 a 28).

Foi então extraído o mandado para notificação, cuja cópia faz fls. 30 dos autos, e cujo teor aqui damos por reproduzido, o qual veio a ser concretizado em 06.05.998 (fls. 30/30 v.º).

No dia 14.12.999 foi afixado o edital cuja cópia faz fls. 39 dos autos, cujo teor aqui damos por reproduzido (fls. 39/39 v.º).

A presente impugnação deu entrada na repartição em 12.09.2000 (fls. 2)".

3.1. Importa começar por decidir a questão suscitada pelo Ex.º Procurador-Geral-Adjunto, que contesta a competência do Tribunal para apreciar o recurso, por este se não fundar, exclusivamente, em matéria de direito.

Na verdade, o Supremo Tribunal Administrativo (STA) só é competente para conhecer dos recursos jurisdicionais interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância se em causa estiver, apenas matéria de direito. Versando o recurso, também, matéria de facto, competente é, não já o STA, mas o TCA. É o que dispõem os artigos 26º, alínea b), e 38º alínea a), do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF), aprovado pela lei nº 107-D/2003, de 31 de Dezembro, e já antes estabeleciam os artigos 32º nº 1 alínea b), e 41º, nº 1, alínea a), do anterior ETAF, aprovado pelo decreto-lei nº 129/84, de 21 de Março, na redacção dada pelo Decreto-Lei nº 229/96, de 29 de Novembro.

Afirma o Ex.º Procurador-Geral-Adjunto que o recorrente contesta, nas conclusões 4ª, 5ª, 6ª e 12ª das suas alegações, que tenha sido notificado da liquidação, pois só o teria sido da fixação da matéria tributável por métodos indiciários, ao contrário do que na sentença recorrida se plasmou. Além de nas conclusões 9ª e 11ª, afirmar "factos que o M.º Juiz *a quo* não estabeleceu".

No tocante à notificação feita ao recorrente, a sentença deu por provado que "foi (...) extraído o mandado para notificação, cuja cópia faz fls. 30 dos autos, e cujo teor aqui damos por reproduzido, o qual veio a ser concretizado em 06.05.998 (fls. 30/30 v.º)".

O teor desse mandado é o seguinte: "(...) poderá, querendo, reclamar da liquidação do IVA abaixo descrita, efectuada ao abrigo do artº 84º do C.P.T., em requerimento a apresentar no prazo de 30 dias a contar da notificação, dirigida ao Presidente da Comissão

de Revisão, onde alegue os respectivos fundamentos, referindo os valores contestados e indicando o valor a considerar, devendo ainda indicar um vogal, nos termos do nº 2 do artº 86º do mesmo código.

Mais fica notificado para, no prazo de 30 dias subsequentes ao termo do prazo para a reclamação, efectuar o pagamento do IVA, respeitante aos períodos abaixo indicados na importância de 5.842.705\$00, acrescidos dos respectivos juros compensatórios no valor de 2.796.815\$00, perfazendo tudo a quantia total de 8.639.520\$00, conforme discriminação que se segue:

(...).

Caso não efectue o pagamento ou não apresente reclamação, nos prazos indicados, extrair-se-à certidão de dívida, nos termos do nº 2 do artº 27º do Código do IVA, para instauração do processo de execução fiscal". Foi dos termos literais deste mandado que a sentença recorrida extraiu que o recorrente ficara, através do seu cumprimento, em 6 de Maio de 1998, notificado do acto tributário de liquidação impugnado. Ao invés, o recorrente defende que, mediante tal mandado, só se lhe notificou "uma decisão da Administração Fiscal que pretendia comunicar-lhe que a sua matéria tributável foi fixada por métodos indiciários, e que, poderia efectuar a reclamação prevista, neste mesmo artigo, reclamação essa dirigida à comissão de revisão".

Ora, revelado como está o conteúdo do mandado de notificação, acha-se finda a tarefa dos tribunais, no tocante à indagação e fixação da matéria de facto pertinente. A notificação feita ao recorrente é, **de facto**, a que consta do documento junto ao processo. O demais consiste em ver, face ao seu teor, se ela preenche, ou não, os requisitos legais para que possa considerar-se uma notificação do acto tributário de liquidação. Constando esses requisitos da lei - vejamos os artigos 63º e 64º do Código de Processo Tributário (CPT), vigente ao tempo da discutida notificação -, estamos, já, perante um juízo que, implicando a interpretação e aplicação da norma legal, é de direito, e não de facto.

Quanto às conclusões 9ª e 11ª, diz delas o Ex.º Procurador-Geral-Adjunto que aí se afirmam factos não estabelecidos na sentença recorrida.

Consta dessas conclusões que "(...) é a própria Administração Fiscal que reconhece que não foi efectuada qualquer liquidação de imposto ao aqui Impugnante em 6.5.98 ao ter afixado editais em 14/12/99 (fls. 39 e 39 V.º) editais nos quais se notifica para em 30 dias a contar findos os editais efectuar o pagamento da quantia de 5.842.705\$00 referente ao ano de 1994 e 2.135.548\$00 respeitantes a juros compensatórios"; e "(...) do próprio ofício enviado em 8/3/2002 pela Administração Fiscal para o processo (com data de entrada de 15 de Abril de 2002), esta refere que em 6 de Maio de 1998 foi efectuada notificação ao Impugnante de fixação da base tributável e que a liquidação foi efectuada através de editais afixados nos locais estabelecidos nos nºs 1 e 2 do artigo 248º do CPC".

A afixação dos editais a que se refere o recorrente foi considerada pela sentença recorrida, aonde se estabeleceu que "no dia 14.12.999 foi afixado o edital cuja cópia faz fls. 39 dos autos, cujo teor aqui damos por reproduzido (fls. 39/39 v.º)".

O ofício a que alude, junto ao processo em 15 de Abril de 2002, constando dele, está adquirido.

A alegação do recorrente não coloca, pois, o Tribunal perante a necessidade de desenvolver qualquer actividade judicial com vista à

indagação e fixação de factos. O que acontece é, tão só, que o recorrente argumenta em defesa do seu ponto de vista (não houve notificação do acto de liquidação em 6 de Maio de 1998), partindo, para fundar a sua argumentação, de factos que estão acolhidos no processo, e que interpreta de modo a favorecer a sua tese. Mas sem colocar o Tribunal perante a necessidade de fazer quaisquer juízos tendentes ao estabelecimento de tais factos.

Ainda aqui estamos, pois, perante contenda alheia ao domínio do julgamento sobre os factos, pois o recorrente não pretende estarem provados factos diferentes dos que o Tribunal recorrido fixou, antes arrazoa, partindo dos mesmos factos, para chegar a uma conclusão não atingida pela sentença que ataca.

Improcede, pelo exposto, a questão prévia suscitada, sendo este o Tribunal competente para apreciar o recurso.

3.2 A primeira questão a decidir é a de saber se o mandado de notificação a que nos referimos já, transmitiu, ou não, ao recorrente, que havia sido praticado o acto tributário de liquidação de IVA impugnado.

Viu-se que, de acordo com os factos fixados, tal mandado transmitiu ao recorrente que "(...) poderá, querendo, reclamar a liquidação do IVA abaixo descrita, efectuada ao abrigo do artº 84º do C.P.T., em requerimento a apresentar no prazo de 30 dias a contar da notificação, dirigida ao Presidente da Comissão de Revisão, onde alegue os respectivos fundamentos, referindo os valores contestados e indicando o valor a considerar, devendo ainda indicar um vogal, nos termos do nº 2 do artº 86º do mesmo Código.

Mais fica notificado para, no prazo de 30 dias subsequentes ao termo do prazo para a reclamação, efectuar o pagamento do IVA, respeitante aos períodos abaixo indicados na importância de 5.842.705\$00, acrescidos dos respectivos juros compensatórios no valor de 2.796.815\$00, perfazendo tudo a quantia total de 8.639.520\$00, conforme discriminação que se segue:

(...) Caso não efectue o pagamento ou não apresente reclamação, nos prazos indicados, extrair-se-à certidão de dívida, nos termos do nº 2 do artº 27º do Código do IVA, para instauração do processo de execução fiscal". Assim, face aos termos da notificação que lhe foi feita, o recorrente ficou a saber que havido tido lugar uma liquidação de IVA, e que podia contestar os valores nela apurados no prazo de 30 dias, dirigindo-se, para o efeito, à comissão de revisão para cuja constituição devia indicar um elemento, e que devia pagar, nos 30 dias subsequentes àquele prazo, os montantes liquidados, sem o que se seguiria a instauração do processo de cobrança executiva.

Sendo a "notificação o acto pelo qual se leva um facto ao conhecimento de uma pessoa", como aponta o nº 1 do artigo 63º do CPT, não pode, perante o cumprimento daquele mandado, afirmar-se que não houve notificação da liquidação, ou seja, que não foi comunicado ao recorrente o facto que nos interessa - a prática do acto de liquidação em crise.

Ponto diverso é saber se tal notificação, nos termos em que aconteceu, satisfaz os requisitos legais para que a sua data valha como termo inicial do prazo para a impugnação judicial.

3.3. Desde a revisão de 1989 que a Constituição da República Portuguesa impõe à Administração que dê conhecimento aos interessados, formalmente, dos actos administrativos que lhes respeitem. É o que consta do nº 3 do seu artigo 268º, aonde se lê que "os actos ad-

ministrativos estão sujeitos a notificação aos interessados na forma prevista na lei”.

Dispõe, consoantemente, o artigo 64º do CPT, vigente ao tempo que aqui importa, que “os actos em matéria tributária que afectem os direitos e interesses legítimos dos contribuintes só produzem efeitos em relação a estes quando lhes sejam notificados”; e que “as notificações conterão sempre a decisão, os seus fundamentos e meios de defesa e prazo para reagir contra o acto notificado, bem como a indicação da entidade que o praticou e se o fez no uso de delegação ou subdelegação de competências”.

Deste regime não se afastou, no essencial, o hoje vigente CPPT, cujo artigo 36º reproduz o transcrito artigo 64º do CPT, apenas substituindo a expressão “quando lhes sejam notificados” por “quando lhes sejam validamente notificados”.

O artigo 22º do CPT estabelece que “se a comunicação da decisão em matéria tributária não contiver a sua fundamentação legal, bem como outros requisitos exigidos pelas leis tributárias, pode o interessado, dentro de 30 dias ou dentro do prazo para reclamação, recurso ou impugnação que desta decisão caiba, se inferior, requerer a notificação dos que tenham sido omitidos ou a passagem de certidão que os contenha, isenta de qualquer pagamento”. “Se o interessado usar da faculdade concedida no número anterior, o prazo para a reclamação ou para a impugnação judicial conta-se a partir da notificação ou da entrega da certidão que tenha sido requerida”.

O artigo 57º do CPPT dispõe que “se a comunicação da decisão em matéria tributária não contiver a fundamentação legalmente exigida, a indicação dos meios de reacção contra o acto notificado ou outros requisitos exigidos pelas leis tributárias, pode o interessado, dentro de 30 dias ou dentro do prazo para reclamação, recurso ou impugnação ou outro meio judicial que desta decisão caiba, se inferior, requerer a notificação dos requisitos que tenham sido omitidos ou a passagem de certidão que os contenha, isenta de qualquer pagamento”. “Se o interessado usar da faculdade concedida no número anterior, o prazo para a reclamação, recurso, impugnação ou outro meio judicial conta-se a partir da notificação ou da entrega da certidão que tenha sido requerida”.

Perante isto, já se vê que a notificação em apreço não satisfaz integralmente a exigência do artigo 64º do CPT, já que o acto de liquidação, afectando “os direitos e interesses legítimos dos contribuintes”, deve ser notificado com inclusão da “decisão, os seus fundamentos e meios de defesa e prazo para reagir contra o acto notificado, bem como a indicação da entidade que o praticou e se o fez no uso de delegação ou subdelegação de competências”.

A consequência de ter sido incompleta a notificação que nos ocupa está prevista no artigo 22º do mesmo diploma: “pode o interessado, dentro de 30 dias ou dentro do prazo para reclamação, recurso ou impugnação que desta decisão caiba, se inferior, requerer a notificação dos que tenham sido omitidos ou a passagem de certidão que os contenha, isenta de qualquer pagamento”. E, usando dessa faculdade, “o prazo para a reclamação ou para a impugnação judicial conta-se a partir da notificação ou da entrega da certidão que tenha sido requerida”.

Trata-se de um regime paralelo ao estabelecido no artigo 31º da entretanto revogada Lei de Processo nos Tribunais Administrativos (LPTA), cujo nº 1 igualmente prevê idêntico prazo de 30 dias para

o interessado, incompletamente notificado, pedir nova notificação, ou solicitar os elementos em falta na primeira.

O uso desta faculdade, não consubstanciando, embora, um ónus de satisfação obrigatória, é, no entanto, condição necessária para que o termo inicial do prazo para a impugnação coincida, não com a data da primeira notificação, mas com a daquela que o contribuinte suscite, pois de outro modo se não entenderia a imposição daquele prazo de 30 dias.

Assim, se o notificado, precisamente porque lhe não é imposto solicitar uma notificação completa, nada requerer, satisfazendo-se com a que, embora imperfeita, o fez ciente do acto, deverá reclamar ou impugnar dentro do prazo de que para isso dispõe, contado desta notificação. Só se requerer a repetição da notificação, ou o seu completamento, mostrando que lhe não basta a notificação inicial para entender integralmente o acto, é que o mesmo prazo corre apenas a partir da satisfação desse pedido. Se o legislador não tivesse querido atribuir quaisquer efeitos à notificação incompleta, então esta, sendo ineficaz, deixaria tudo na mesma, como se notificação alguma tivesse havido, e o interessado poderia ficar inerte, pois o acto, insuficientemente notificado, não lhe seria oponível, e não se iniciaria nunca o prazo para o atacar.

Este regime não foi, aliás, alterado pelo legislador do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, em cujo artigo 60º nº 3 se diz, mais expressivamente, que a apresentação do requerimento a solicitar a nova notificação interrompe o prazo de impugnação - prazo que, consequentemente, já se iniciara com a notificação inicial.

O regime consagrado, quer pelo CPT, quer pela LPTA, e, pelo CPPT e pelo CPTA, não esvazia de conteúdo o direito à notificação constitucionalmente garantido: por um lado, porque não exonera a Administração de notificar integralmente o acto (antes reforça, de certo modo, essa obrigação, permitindo ao particular exigir o seu cumprimento); por outro, porque disponibiliza um meio que garante a integral satisfação desse direito antes da reacção graciosa ou contenciosa contra o acto notificado; por último, porque se limita a dispor sobre a consequência, no que concerne à caducidade do direito à impugnação, da inércia do notificado, perante uma notificação incompleta, sem lhe retirar ou limitar o direito à notificação.

Só quando à notificação inicial faltarem elementos essenciais, de tal modo que o administrado fique em dificuldades para exercer a faculdade a que nos vimos referindo - porque não lhe foi notificado o sentido do acto, a sua autoria e a data, e não sabe, pois, a quem se dirigir e a que acto há-de referir-se - é que a notificação imperfeita torna inoponível o acto administrativo ao interessado (em sentido aproximado, veja-se o acórdão de 24 de Maio de 2000 da Secção de Contencioso Administrativo deste Tribunal, proferido no recurso nº 41194).

Não há, pois, obstáculo constitucional à aplicação, com a interposição acabada de expor, do discutido artigo 22º do CPT.

3.4. Temos, consequentemente, que ocorreu, em 6 de Maio de 1998, uma notificação ao ora recorrente do acto tributário de liquidação, relevante para efeito da caducidade do prazo de impugnação, de 90 dias, estabelecido no artigo 123º do CPT, na falta da reacção prevista no artigo 22º do mesmo diploma.

O que torna dispensável qualquer discussão - como a suscitada nas alegações e conclusões do recurso - sobre a perfeição e os efeitos

da notificação edital mais tarde realizada (4º parágrafo da matéria de facto fixada).

Assim, apresentada a presente impugnação judicial em 12 de Setembro de 2000, estava caducado o direito do recorrente a impugnar, como julgou a sentença recorrida.

Improcedem, pois, as conclusões das alegações de recurso.

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

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

Lisboa, 31 de Março de 2004. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Branção de Pinho* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 31 de Março de 2004.

Assunto:

IRS. Dedução específica. Constitucionalidade material do n.º 5 do artigo 53.º do CIRIS.

Doutrina que dimana da decisão:

O n.º 5 do artigo 53.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas, consagrando, na hipótese que prevê, a redução, ou, mesmo, a eliminação da dedução específica relativa a rendimentos provenientes de pensões, não é materialmente inconstitucional, por não ofender os princípios da igualdade, progressividade, justiça, generalidade, capacidade contributiva, tributação pelo rendimento líquido, coerência do sistema e confiança.

Recurso n.º 2059/03. Recorrente: Miguel de Sousa Ferreira; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Baeta de Queiroz.

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

1.1. **MIGUEL DE SOUSA FERREIRA**, residente em Lisboa, recorre da sentença do M.º Juiz da 1ª Secção do 1º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa que julgou improcedente a impugnação da liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) relativo ao ano de 2001.

Formula as seguintes conclusões:

«1ª

Com a entrada em vigor do Código do IRS, o Legislador criou uma discriminação qualitativa entre alguns tipos de rendimentos, entre eles os rendimentos da Categoria A e da Categoria H;

2ª

Podendo o Legislador, à data, tributar de uma forma mais favorável os rendimentos derivados de pensões;

3ª

Contudo, apesar dessa ser a intenção do legislador, a verdade é que, pela introdução do n.º 5 do artigo 53.º do Código do IRS, alguns rendimentos de pensões, os abrangidos por esta norma, passaram a ser tributados de uma forma mais gravosa do que aquela que teria sido pretendido pelo legislador;

4ª

Desta forma, viola-se alguns dos mais elementares princípios constitucionais do direito fiscal:

5ª

Assim, é violado o princípio da progressividade do Código do IRS, uma vez que a progressividade deve ser atingida através de taxas progressivas e não pela eliminação da dedução específica;

6ª

É violado o princípio da capacidade contributiva, já que com a eliminação/redução da dedução específica deixa de se ter em conta, o mínimo de encargos necessários à obtenção dos rendimentos do sujeito passivo. Porquê é que não se passa o mesmo na Categoria A?

7ª

É, ainda, violado o princípio da igualdade, uma vez que um sujeito passivo com igual capacidade contributiva no activo e na reforma, têm uma tributação completamente diferente, sendo tributado mais gravosamente na reforma que no activo, quando era precisamente o contrário que o legislador pretendia;

8ª

Mais, viola-se o princípio da tributação pelo rendimento líquido, uma vez que nos casos em que existe uma eliminação da dedução específica, a taxa incide directamente sobre o rendimento bruto, tal não foi a intenção do legislador;

9ª

O único caso em que essa foi a intenção do legislador foi os rendimentos de capitais, o que se compreende dada a natureza dos mesmos, mas por esse facto, para a maioria desses rendimentos o legislador criou taxas de tributação liberatórias, que nunca, por nunca ser, atingem os 40%;

10ª

Contudo, um pensionista que pare de ter direito à dedução específica, por aplicação do n.º 5 do artigo 53.º do Código do IRS, vê os seus rendimentos serem sujeitos a uma taxa de tributação de 40%. Onde é que está a discriminação qualitativa que o legislador quis criar para esta categoria de rendimentos?;

11^a

Mas mais, esta norma cria uma incoerência no sistema fiscal português, uma vez que o artigo 1.º do Código do IRS, dispõe que os rendimentos sejam sujeitos à taxa depois de se proceder à dedução específica e, o n.º 5 do artigo 53.º do Código do IRS, dispõe que se aplique a taxa sem que primeiro se proceda à realização da dedução específica, sem que qualquer razão objectiva esteja subjacente a este normativo:

12^a

Para finalizar, o n.º 5 do artigo 53.º do Código do IRS, viola o princípio da segurança jurídica na modalidade do princípio da confiança:

13^a

Ora, foi criada a convicção ao Recorrente, e aos pensionistas em geral, que aquando da reforma ficariam sujeitos a um regime de tributação mais favorável do que aquele a que se encontravam sujeitos, enquanto sujeitos passivos enquadrados na Categoria A;

14^a

Diga-se, expectativa essa, criada pelo próprio legislador, pelo que consubstancia um direito adquirido ou a aquisição de um verdadeiro direito subjectivo público, oponível ao próprio legislador, que se encontra assim assente no Estado de direito democrático;

15^a

Face ao exposto, conclui-se que a norma em apreço viola os mais elementares princípios de direito fiscal constitucional, sendo por isso materialmente inconstitucional.

Nestes termos e nos mais de Direito aplicáveis deve o presente Recurso ser julgado procedente por provado, e, em consequência ser, declarada a ilegalidade por inconstitucionalidade do artigo 53.º, n.º 5, do Código do IRS, porque violadora dos princípios da igualdade, progressividade, justiça, generalidade, capacidade contributiva, da tributação pelo rendimento líquido e princípio da confiança (...).»

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento, por o acto de liquidação em causa, ao aplicar o disposto no artigo 53º nº 5 do Código do IRS (CIRS), não violar qualquer dos princípios constitucionais invocados pelo recorrente.

1.4. O processo tem os vistos dos Ex.^{mos} Adjuntos.

2. A sentença assentou nas seguintes considerações atinentes aos factos:

«Em termos fácticos, nada mais foi junto (docs. juntos com a p. i.) em suporte do alegado que uma carta/resposta de que é destinatário o aí referido João Anselmo da Silva Ribeiro - não o impugnante - e uma nota discriminativa de liquidação.

Da primeira se infere que a propósito de rendimentos de pensões/dedução específica terá existido um despacho de concordância por parte do Ex.^{mo} Senhor Secretário dos assuntos Fiscais, pretensão que seria objecto de consideração aquando da preparação do OE para o ano de 1998.

Mas tão só até aqui pode ir a afirmação factual; sequer se sabe exactamente qual a pretensão, muito menos se reconhece qualquer intenção de admissão implícita de um qualquer juízo de inconstitucionalidade.

Da nota discriminativa da liquidação se vê que a liquidação em causa respeita a IRS de 2001, em que, além do mais, impugnante e outrem figuram como sujeitos passivos do imposto, com um rendimento global de € 106.997,36 e dedução específica de € 383,77.

Ao que acresce que aí se inclui, no que se refere a rendimentos da categoria H, o montante de € 104.155,77 de rendimento bruto (cfr. fls. 10 do proc. admin.)».

3.1. Embora na petição inicial não se identifique, pelo ano a que respeita, o acto de liquidação impugnado, não há dúvidas, face ao estabelecido na sentença, que se trata da liquidação do IRS relativo ao ano de 2001.

E, ainda que, na mesma peça processual, se não aponte como violado qualquer preceito da Constituição, mas apenas princípios, cuja sede se não indica, não há, igualmente, dúvidas de que a norma constitucional invocada pelo recorrente (agora, nas alegações de recurso, expressamente), é o artigo 104º, nº 1, do diploma fundamental, que presentemente (após a revisão de 1982) tem a redacção seguinte: «O imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os rendimentos do agregado familiar».

Não será despidendo convocar, ainda, o nº 1 do artigo 103º da Constituição, designadamente, no segmento em que determina que «o sistema fiscal visa (...) uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza».

É neste conjunto normativo que reside, ou de que se extrai, a maioria dos princípios constitucionais a que alude o recorrente, designadamente, os da igualdade, da progressividade, da justiça, da generalidade, da capacidade contributiva, e da tributação pelo rendimento líquido.

Quanto ao artigo 53º do CIRS, que é a norma acusada de inconstitucionalidade material, dispunha, originariamente (tinha, então, o n.º 51º), que «as pensões de valor anual igual ou inferior a 400.000\$00 são deduzidas pela totalidade do seu quantitativo»; e que «a dedução relativa às pensões de valor anual superior ao referido (...) é igual àquele montante acrescido de metade da parte que o excede, até ao montante de 1.000.000\$00».

Sucessivas alterações foram sendo introduzidas na norma ao longo do tempo, até se chegar à versão que aqui nos importa, dispondo o nº 5 do artigo que «para rendimentos anuais, por titular, de valor anual superior ao vencimento base anualizado do cargo de primeiro-ministro, a dedução é igual ao valor referido nos n.ºs 1 ou 3, consoante os casos, abatido, até à sua concorrência, da parte que excede aquele vencimento».

Assim, por força desta norma, e porque o agregado do recorrente obteve, em 2001, um rendimento proveniente de pensões no montante de € 104.155,77, a dedução específica se ficou em € 383,77.

Ora, diz o recorrente, a dedução assim limitada (ou, até, em certos e hipotéticos casos, excluída), aos rendimentos provenientes de pensões, contradiz o nº 1 do artigo 53º (que manda deduzir a totalidade dos rendimentos com esta origem, até certo montante destas), provoca uma desigualdade fiscal horizontal, tornando incoerente o sistema,

e violando os princípios já apontados, além do da segurança jurídica, na modalidade do princípio da confiança.

O recorrente expõe a sentença impugnada por não ter apreciado a compatibilidade do nº 5 do artigo 53º do CIRS com aqueles princípios constitucionais.

Mas parece evidente, pelo teor das suas alegações, que a não pretende acusar de nulidade por omissão de pronúncia, querendo, antes, apontar-lhe erro de julgamento, ao não ter reconhecido no acto impugnado os vícios de violação de lei que lhe assaca.

Na verdade, a sentença não deixou de apreciar, e com detalhe, todas as questões que o impugnante havia submetido ao Tribunal. E, a nosso ver, fê-lo de forma convincente, argumentando de modo a contrariar, eficientemente, as teses defendidas pelo recorrente. Não desdenhamos, por isso, aderir ao que em tal sentença se escreveu.

Não obstante, cuidaremos de analisar, destacadamente, os argumentos do recorrente, procurando apreciá-los face a cada um dos princípios constitucionais cujo atropelo é invocado, sendo certo que tal não poderá cumprir-se integralmente, já que esses princípios, alguns deles emanação de outros, ou seu desdobramento, ou meros corolários deles, nem sempre são separadamente consideráveis, e as razões que valem para um coincidem com as que aproveitam a outro.

3.2. Sabe-se que os rendimentos auferidos a título de pensões não eram, antes do CIRS, tributados em qualquer cédula parcelar, relevando, só, em sede de imposto complementar.

Essa, reconhecidamente, a razão por que o legislador do CIRS se preocupou com aligeirar o impacto da tributação que pela primeira vez introduzia, estabelecendo um regime próprio, favorável, de dedução específica para os rendimentos oriundos de pensões.

Assim, na versão original do CIRS, os rendimentos do trabalho dependente, por exemplo, gozavam de uma dedução específica de 65% do seu valor, com o limite de 250.000\$00, ou com o limite das contribuições obrigatórias para a protecção social, se superior. Enquanto que aos rendimentos oriundos de pensões, se não superiores a 400.000\$00, deduzia-se a totalidade, e aos superiores a esse montante eram deduzidos os mesmos 400.000\$00, mas acrescidos de metade do excedente, com o limite de 1.000.000\$00.

Porém, este tratamento benevolente dado aos rendimentos provenientes de pensões não correspondia a qualquer imperativo constitucional, que exigisse ao legislador ordinário o emprego de mais suaves maneiras face a rendimentos com aquela origem, do que as usadas perante rendimentos de outra qualquer fonte.

Tratou-se, apenas, de uma opção do legislador ordinário, visando, como se disse já, reduzir o sobressalto resultante da introdução da tributação sobre rendimentos com esta origem.

Ora, se a especial atenção que ao legislador de 1988 mereceram os rendimentos provenientes de pensões, no tocante à dedução específica, não é o resultado de algum ditame constitucional, também não é a Constituição que obsta a que o legislador ordinário adopte, adiante, opções diferentes, designadamente, deixando de dar aqueles rendimentos tratamento preferencial, designadamente, no que concerne à dedução específica a atender.

3.3. As deduções específicas, como a própria designação aponta, são consagradas pelo legislador tendo em atenção a sua afinidade com o rendimento a que correspondem.

Dito de outro modo, através da dedução específica visa-se considerar, excluindo-as da tributação, as despesas que, ao menos pre-

sumivelmente, o titular do rendimento se viu obrigado a fazer para o obter. Assim se concretiza o princípio do rendimento líquido, que manda tributar, não todo o rendimento, mas só aquele que resta depois de satisfeitos os encargos indispensáveis para o conseguir.

Mas, precisamente para que se respeite o princípio do rendimento líquido, não há que estabelecer deduções específicas iguais para todos os rendimentos, independentemente da sua origem, pois não são necessariamente equivalentes as despesas a fazer para os angariar. [Idealmente, a dedução específica deve coincidir com as despesas que o sujeito passivo comprove, e só assim não será pela difícil praticabilidade de uma tal solução]. Por exemplo, a regra é que os trabalhadores por conta de outrem suportem menos encargos para obter o rendimento do seu trabalho do que os trabalhadores por conta própria, pois no caso daqueles grande parte dos gastos será feita pela entidade empregadora, enquanto que os trabalhadores independentes os suportarão sozinhos. Por isso, tem-se entendido que a dedução específica, no caso dos rendimentos do trabalho por conta própria, merece ser superior à que está fixada para os rendimentos provenientes do trabalho assalariado, o que não ofende nenhum princípio constitucional.

Ora, no caso dos rendimentos provenientes de pensões, não se vislumbra a que despesas dê, necessariamente, lugar a sua obtenção. Ao menos, essas despesas, a existirem, sempre serão diminutas, face àquelas que há que fazer para granjear rendimentos da maioria das categorias sobre que incide o IRS.

Nesta perspectiva, bem pode dizer-se que a consagração de uma dedução específica atinente aos rendimentos com origem em pensões é, antes, um tratamento favorável, relativamente aos rendimentos de categorias que importem custos. Por exemplo, relativamente à dedução admitida aos rendimentos do trabalho por conta de outrem, a qual, sendo fixa, é, essa sim, susceptível de «gerar situações de desigualdade fiscal horizontal», como nota *ANDRÉ SALGADO DE MATOS, a pág. 254 do CÓDIGO DO IMPOSTO DO RENDIMENTO DAS PESSOAS SINGULARES (IRS) ANOTADO*, citando *SALDANHA SANCHES, MANUAL DE DIREITO FISCAL*, págs. 207-208.

Nem haverá impedimento constitucional a que se tribute o rendimento bruto, quando este coincide com o líquido, isto é, nos casos em que a sua obtenção não implicou a realização de qualquer despesa.

Razão porque não é o princípio do rendimento líquido a impedir que o legislador ordinário estabeleça, relativamente aos rendimentos com esta origem, um regime de dedução específica diferente, porventura, quantitativamente menos favorável do que o adoptado para rendimentos de outras fontes.

3.4. Também o princípio da igualdade não é beliscado por uma opção legislativa que atenda a deduções específicas diferentes, consoante a origem dos rendimentos.

Numa formulação sintética, pode dizer-se que este princípio impõe que se sujeitem a igual imposto todos aqueles que tenham igual capacidade contributiva.

É intuitivo, e vem sendo repetido até à exaustão, pela doutrina e pela jurisprudência, que o princípio da igualdade implica que se dê tratamento desigual àquilo que não é igual. A desigualdade de tratamento deve, porém, ter um fundamento material, não podendo surgir sem razão, ou arbitrariamente; e devem ser tratados de igual modo todos aqueles relativamente a quem valha esse fundamento.

O princípio da igualdade concretiza-se na generalidade do imposto, ou seja, no seu carácter universal, e na uniformidade do critério legal.

O critério para aferir da igualdade é, naturalmente, o da capacidade contributiva, medida pelo rendimento auferido, depois de subtraída a despesa necessária para o conseguir, com o que se chega ao rendimento líquido. Em sentido estrito, nisto se esgota o princípio do rendimento líquido. Mas o mesmo princípio, em sentido alargado, impõe, ainda, que se tribute só o rendimento disponível, isto é, que ao rendimento líquido, apurado do modo que se disse, se retirem os encargos de subsistência do agregado familiar, ou seja, as despesas indispensáveis para proporcionar um nível de vida compatível com a dignidade da pessoa humana.

Na verdade, a capacidade para contribuir para as necessidades financeiras colectivas só começa a partir do mínimo de subsistência, que deve ser excluído de toda a tributação. Mas, para alcançar este resultado - a salvaguarda do mínimo de subsistência digna -, a dedução específica não é o único meio. Claramente, contribuem também para o atingir, além de outros, as demais deduções e abatimentos, e as taxas do imposto.

Aliás, o princípio da capacidade contributiva, no sentido estrito que se apontou, isto é, encarado só como exigência de subtracção à matéria colectável das despesas indispensáveis para o alcançar, é indiferente a esta questão, só o não sendo naquela concepção lata, que impõe a extracção do mínimo de subsistência.

Ora, a partir de um montante de rendimentos que, entre nós, no tempo e modo que vivemos, é, patentemente, muito superior à média do que auferem a maioria dos agregados familiares, aferindo-se, de resto, pelo vencimento anualizado atribuído a um dos cargos cimeiros do Estado, a consideração de uma dedução específica mais reduzida do que a atendida em outros casos, não fere o princípio da capacidade contributiva, ou o do rendimento líquido, pois não é susceptível de deixar o sujeito passivo desprovido do necessário à sua subsistência e do seu agregado familiar. Face a rendimentos de montante relativamente elevado, não haverá, constitucionalmente, que acautelar o mínimo de subsistência, através da dedução específica, pois esse mínimo continua garantido pela abundância dos rendimentos sobejantes, mesmo depois de tributados pela sua totalidade.

Nem ofende o princípio da igualdade, ou o da justiça, a circunstância de rendimentos de igual montante, se resultantes do trabalho, beneficiarem de dedução específica superior: como se viu, não há igualdade entre os gastos suportados por um trabalhador no activo para obter os seus ganhos e os que se impõem a um pensionista para auferir a sua pensão.

Quanto ao princípio da generalidade, é de observar, como se faz na sentença recorria, que a norma em apreço se aplica a «todos aqueles que se integram no *tabstand* da norma», e que «não é por se aplicar apenas a uma determinada universalidade, cuidando de regular juridicamente um subconjunto de sujeitos, que a norma perde os requisitos da generalidade e da abstracção».

Nem ele seria ofendido só porque, como afirma o recorrente, será fiscalmente «mais gravoso ser reformado do que estar no activo», uma vez que a todos os que auferem rendimentos de pensões a norma se aplica. Para além do que o gravame a que se refere o recorrente fica por demonstrar.

3.5. O princípio da progressividade é, como se disse, uma concretização do princípio da igualdade, que se extrai, desde logo, do artigo 106º, nº 1, da Constituição.

Visando uma repartição justa do rendimento, não é, também, afectado pela magnitude da dimensão específica atendida quanto a um rendimento parcelar ou, no limite, pela sua eliminação.

Em sede de rendimentos pessoais, como é o caso daqueles que alveja o IRS, a progressividade só pode aferir-se em vista da carga fiscal que, no conjunto, incide sobre todo o rendimento do agregado familiar.

No nosso caso, o que está em jogo é, apenas, o rendimento proveniente de pensões. Não é o modo como o rendimento desta origem é isoladamente tratado que pode, só por si, afectar o princípio da proporcionalidade. Acresce que este princípio se realiza tributando mais pesadamente os rendimentos relativamente elevados, e mais levemente os relativamente baixos. Nesta medida, é de reconhecer que o nº 5 do artigo 53º do CIRS, isoladamente considerado, em lugar de contrariar a progressividade, persegue-a. 3.6. Entre as disposições dos artigos 1º e 53º, nº 5, do CIRS, aponta o recorrente uma contradição: enquanto que o artigo 1º estabelece que a tributação incide sobre o rendimento líquido, e não sobre o bruto, o nº 5 do artigo 53º reduz progressivamente a dedução específica, podendo, mesmo, bani-la de todo.

Aqui vislumbra o recorrente uma violação do princípio da coerência do sistema fiscal.

Mais do que um princípio autónomo, aquilo que a doutrina designa por «princípio da coerência do sistema» constitui um mero índice de violação de outro princípio.

De todo o modo, o princípio da coerência refere-se a um universo normativo mais alargado, dificilmente se podendo dizer que é ofendido de toda a vez que duas normas inseridas no mesmo diploma legal aparentam dirigir-se, cada uma, em sentido diverso do da outra.

Os objectivos do legislador atingem-se, algumas vezes, através da consagração de dispositivos de sinal aparentemente contrário, ou porque um deles limita o outro, ou porque cada um visa situações e resultados diferentes, ou porque um excepiona o outro. A coerência que importa preservar é a do conjunto, de pouco servindo o cotejo norma a norma com cada uma das suas conviventes.

Ora, o que o recorrente faz não é imputar uma incoerência ao sistema, mas, apenas, afirmar que o conteúdo de uma norma não parece percorrer o mesmo caminho que o teor de outra aponta.

Mas não existe, entre aqueles artigos 1º e 53º, nº 5, qualquer contradição: o artigo 1º limita-se a estabelecer que o IRS incide sobre o valor dos rendimentos das várias categorias que indica, «depois de efectuadas as correspondentes deduções e abatimentos».

Deste modo, quando, nos artigos seguintes, o mesmo legislador fixa as deduções e abatimentos para cada uma daquelas categorias, não está a contradizer o que dispôs no artigo 1º, mas a concretizá-lo.

3.7. No expressivo dizer de CASALTA NABAIS, a pág. 145 da 2ª edição do seu *DIREITO FISCAL*, só merece tutela a confiança «legítima, fundada e solidificada» dos contribuintes.

Vem isto a propósito da pretensa violação do princípio da segurança jurídica, na vertente do princípio da confiança, que o recorrente afirma resultar da introdução no texto da lei do nº 5 do artigo 53º do CIRS.

Face às intenções manifestadas pelo legislador do CIRS, apregoadas no preâmbulo do diploma, diz o recorrente, não podia contar senão com um tratamento mais favorável para as pensões. A introdução daquele nº 5, aliás, sem qualquer justificação material, afectou em acentuada medida a confiança por si depositada «na continuidade de uma relação jurídica constituída».

Ora, por um lado, as intenções do legislador, manifestadas na parte preambular de um diploma, não assumem força igual à da normatividade nele contida. O que significa que não é o preâmbulo do CIRS terreno firme o bastante para que nele possa ancorar-se uma confiança «legítima, fundada e solidificada» em que, no futuro, não haverá alteração do normativo que regula uma dada situação.

Para que exista violação do princípio da confiança é preciso que o legislador tenha regulado as coisas de tal modo que levou os particulares a dispor de certo modo as suas vidas, alterando depois, sem razão estrénuia, a disciplina que primeiro consagrara, traindo a confiança dos cidadãos (por si criada), que razoavelmente contavam com uma certa longevidade do regime consagrado, e assim viram destruídas as suas expectativas.

Não há, nas normas que inicialmente integravam o CIRS, nada que faça seriamente crer que o regime da dedução específica em causa iria manter-se ao longo de todo o tempo. A própria novidade do CIRS valeria, para um contribuinte avisado, como índice do contrário, sabido como é que as leis novas são sujeitas a testes, acontecendo, com frequência, que, ou porque se revelem ineficazes, ou inconvenientes, ou, até, por produzirem efeitos perversos, são alteradas sem falar nas mudanças que o decurso do tempo, a alteração das circunstâncias, a melhor ponderação das coisas, ou as diferentes opções do legislador, vêm a provocar.

Tudo para dizer que se não vê que o legislador de 1988 haja criado alguma expectativa que tenha traído com a introdução do nº 5 do artigo 53º do CIRS, sendo certo que não basta, para que haja violação do princípio da confiança, a mera crença, desenraizada, na imutabilidade das leis que vigoram num dado momento histórico.

O que aconteceu foi, apenas, que «o legislador ordinário usou, de forma que não se pode considerar intolerável, a sua liberdade de conformação», conforme observa o Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal, no douto parecer que emitiu.

Improcedem, pelo exposto, todas as conclusões das alegações de recurso, não se tendo por verificada a inconstitucionalidade material imputada pelo recorrente à norma aplicada pelo acto tributário de liquidação cuja impugnação judicial a sentença recorrida julgou improcedente.

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

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



DIÁRIO DA REPÚBLICA

APÊNDICE

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

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

PREÇO DESTA NÚMERO € 23,60 (IVA INCLuíDO 5%)

Depósito legal n.º 25 495/89

IMPRESA NACIONAL-CASA DA MOEDA, S. A.