



DIÁRIO DA REPÚBLICA

20 de Dezembro de 2004

APÊNDICE

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

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

Acórdão de 20 de Abril de 2004.

Assunto:

Matéria de facto em recurso interposto do TCA.

Doutrina que dimana da decisão:

Incluindo as conclusões das alegações do recurso interposto para este Tribunal, de acórdão proferido no TCA que apreciou sentença proferida em 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.

Recurso n.º 21/04. Recorrente: Multimar - Produtos Alimentares, Lda.; Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.ºmº Juiz Cons.º Dr. António Pimpão.

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

1. Multimar - Produtos Alimentares, Lda, recorre do acórdão que, no Tribunal Central Administrativo, além do mais, concedendo provimento ao recurso, revogou a sentença recorrida e determinou a baixa dos autos à 1.ª instância para ampliação da matéria de facto.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1- O acórdão recorrido decidiu julgar procedente o recurso da Fazenda Pública, com a concomitante improcedência da impugnação judicial, com o fundamento na inexistência de trespasse do estabelecimento comercial "... já que, com referência ao mesmo nunca foi realizada escritura pública (...) que, nos termos do disposto no art. 1118º, n.º 3, do C. Civil, constitui formalidade ad substantiam da concretização de tal tipo negocial".

2- Tal doutrina está com flagrante oposição aos princípios estruturantes do sistema fiscal português - entre os quais sobreleva o princípio da substancialidade económica dos factos tributários e a sua prevalência, em regra, sobre a sua forma jurídica - e à própria filosofia que enforma a criação, razão de ser e funcionamento do IVA.

3- E, para além disso, viola, entre outros, os artigos 3º, n.ºs 1 e 4, e 4º, n.º 4, do CVA, e 11º, n.º 3, da LGT.

Pois que,

4- Por força do princípio da prevalência, em regra, da substancialidade económica sobre a forma jurídica dos actos tributários, não é pelo facto de não ter sido celebrada a escritura pública de trespasse do estabelecimento comercial que o negócio deixa de relevar fiscalmente em sede de IVA, uma vez que está sobejamente demonstrada nos autos a existência de uma operação económica (de que o estabelecimento foi objecto) por forma correspondente ao direito de propriedade, quer aquela assumia a *specie iuris* de transacção, transmissão ou cessão onerosa.

5- A transmissão do estabelecimento para a recorrente, ainda que não validamente titulado, implicaria necessariamente uma de duas alternativas em sede de IVA: se houvesse de ser qualificada como "cessão a título oneroso de estabelecimento comercial", estaria fora da incidência do IVA nos termos do art. 3º, n.º 4, do Código, com as inerentes consequências; se não fosse subsumível àquele conceito,

constituiria um acto sujeito a IVA, com o concomitante direito à sua dedução ao abrigo do disposto no art. 19º, n.º 1, al. a), do mesmo diploma.

Pelo que,

6- A discussão sobre a existência ou não da escritura pública do trespasse redonda, afinal, na discussão sobre a não sujeição ou sujeição a imposto, sem que, todavia, resolve a questão de saber se na última hipótese, o imposto é ou não dedutível, que é o que fundamentalmente está em causa.

7- Por seu turno, ao perfilhar a tese do Representante da Fazenda Pública, de que a transmissão do estabelecimento, sem a forma jurídica do trespasse, não tem aderência à realidade, constituindo, por isso, uma operação simulada, o acórdão, para além dos princípios e normas legais referenciados supra, viola ainda o disposto no art. 19º, n.º 3, do CIVA.

8- Em síntese e pelo exposto, mostram-se violadores, não só os princípios e normas referidos supra, mas também o disposto no art. 103º, n.º 3, da CRP.

O EMMMP entende que o recurso não merece provimento devendo confirmar-se o julgado pois que, ao contrário do que a recorrente sustenta, o acórdão recorrido não estabeleceu que não houve trespasse do Café Mucaba apenas por não ser realizada a respectiva escritura pública pois que o acórdão considerou que não houve trespasse pois houve antes operação simulada a partir da análise e ponderação da prova produzida uma vez que a referência à falta de escritura pública é apenas um dos factos considerados para o tribunal chegar àquela conclusão de facto pelo que os fundamentos do recurso não podem proceder.

2. O acórdão recorrido fixou o seguinte quadro factual:

A). A impugnante foi objecto de fiscalização/exame à escrita no âmbito do IRC e IVA dos anos de 1990 a 1992;

B). A sociedade Multimar foi constituída com um capital de vinte mil contos, repartido pelos sócios:

Manuel Lopes Cunha Fava	10 mil contos
Manuel Augusto Leite dos Santos	6 mil contos
Ivo Manuel Bastos Leite	4 mil contos

mas tal capital social veio a ser detido na totalidade da família Cunha Fava, 50% para Manuel Cunha Fava e os restantes 50% pela filha e genro do Cunha Fava, em 1992 o capital aumentou para 30 mil contos e no mesmo ano entraram novos sócios e houve novo aumento de capital para 300 mil contos, com a seguinte distribuição: 50% na família Cunha Fava e os restantes 50% para José Ramos Maia, Degaia-Partic. Investimentos, S.A., José Carvalho Coimbra, Alzira da Piedade Claro, Joaquim Manuel Sousa Pinto Arouca e Beatriz da Piedade Coimbra P. Arouca, por fim há outra alteração do pacto social em 10.08.93 recuperando a família Cunha Fava a totalidade do capital social;

C). A empresa dedicou-se ao comércio por grosso de produtos alimentares, como carne e peixe congelados, bacalhau salgado, na Gafanha da Nazaré, no final de 1991 foi feita uma experiência de venda ao público em Ovar, incluindo outros produtos alimentares e por não ter resultado foi abandonada em Fevereiro de 1992, nessa data a sede passou para Vila do Conde e a actividade foi alargada para Compra e Venda de Imóveis, Revenda dos Adquiridos para

esse fim e Construção de Edifícios para Venda e ainda em Dezembro de 1992 a empresa abriu duas lojas de venda ao público, o Cash and Carry da Varziela e Loja da rua Ezequiel Campos, Porto, a qual teve pequena duração;

D). No âmbito do IVA a impugnante está enquadrada no regime normal de periodicidade mensal, a sua contabilidade encontra-se elaborada com recursos a meios informáticos utiliza as contas do POC, possui sistema de controlo interno de *stocks*, a actividade desenvolvida, em termos de rácios, nos anos de 1990 a 1992, foi baixando sucessivamente a margem de lucro bruto, com queda abrupta em 1992, contabilidade fiscal nos anos de 1990 e 1992, REFORÇOS DE CAIXA POR EMPRÉSTIMOS DE SÓCIOS o suporte documental dos 50% de capital, perfazendo 135 mil contos assenta em documentos meramente internos, à mesma data é feito um pagamento de 60 mil contos ao sócio Cunha Fava também com o mesmo tipo de documento, contrariando o usual procedimento da empresa, tais pagamentos não identificam a modalidade de pagamento utilizado, dinheiro ou cheque, a partir de Setembro regista-se reforço de caixa por contrapartida de empréstimo do sócio Cunha Fava no valor de esc. 81.426.107\$00, sem identificar o tipo de empréstimo, um depósito no BCI do cheque n.º 7517806 s/ BPA que o banco não forneceu cópia por ser cheque de uma outra empresa, REFORÇOS DE CAIXA, POR LEVANTAMENTO DE CHEQUES PRÓPRIOS e foram vários os cheques nesta modalidade movimentados, como o levantamento de cheques no final de 1992 para reforço de caixa no valor de esc. 8.173.568\$00, apesar de elevados saldos do último trimestre do ano, foram solicitados os cheques e só alguns foram facultados, sendo cheques ao portador, os montantes envolvidos deficientemente suportados, com justificações nem sempre esclarecedoras e a informação por parte do técnico de contas, de que os movimentos contabilísticos inerentes à realização dos 50% do capital social veracidade do saldo de Caixa resultante não reflectem a realidade, leva a concluir que a contabilidade não se encontra de forma a evidenciar a realidade tributária, clara e inequívoca, BANCOS há falta de elementos como extractos bancários; IRS, reteve e entregou nos cofres do Estado devidamente e nos prazos, IRC/PAGAMENTOS POR CONTA feitos em tempo e devidamente, IVA também se encontra devidamente deduzido à excepção para o ano de 1992, havendo uma divergência de esc. 13.093.684\$00, com a dedução de IVA da factura n.º 1289 datada de 4.12.90 da Helena Guimarães, Lda, de valor global de esc. 92.800 contos, constando da factura “obras e benfeitorias executadas no estabelecimento comercial sito em Gaia/antigo café Mucaba”, no valor de 80 mil contos acrescido de IVA de 12 mil e 800 contos, o qual foi contabilizado como IMOBILIZADO INCORPÓREO - Trespasse e deduzido o respectivo IVA;

E). Dado aos montantes acabados de citar da factura 1289, foi feito cruzamento de informações relativamente à Helena & Guimarães, Lda, e com o proprietário do imóvel “Salgueiros, Lda”: esta firma facultou uma fotocópia de um documento que titula a “resolução do contrato de arrendamento” datado de 26.3.93, pela qual a Helena & Guimarães e por sua conveniência renunciou ao contrato de arrendamento, entregando as chaves e o local arrendado e declarando nada ter a exigir do Senhorio, no mesmo momento foi celebrado escritura pública de arrendamento entre o Senhorio Salgueiros, Lda e a impugnante.

F). No cruzamento de informações na sede de Helena & Guimarães resulta, após análise de documentação, que a factura 1289 foi contabilizada, mas a declaração periódica de Dezembro de 1992 houve dedução do IVA referente a imobilizado de cerca de 12800 contos que absorveu IVA daquela factura, tal dedução resultou da contabilização dos documentos 12.235 e 12.236 em imobilizações corpóreas e tais documentos titulam 40.000 contos a fornecimentos de materiais da firma Metal-Laça, Lda, a qual havia cessado a sua actividade em 1.1.87, o doc. 12.236 é 35.000 contos e tem subjacente 3 facturas, 1 de Lanterna Mágica, com isenção de IVA e a factura é de 1.572.034\$00 e IVA à taxa de 16%, 2 facturas de Zeferino Pinto Sousa & Cª, Lda, no valor de esc. 33.400.964\$00, sem IVA, uma das quais com data de Janeiro/93, mas contabilizada antecipadamente com a dedução do IVA;

- o sócio principal de Helena & Guimarães é o representante legal do sócio DEGAIA na Multimar,

- no ano de 1992 é contabilizado em “Imobilizações Corpóreas” da Multimar a elaboração do projecto de obras de remodelação do Café “MUCABA” emitido por Gaiasol-Invest. Imobiliários, Lda.,

- em Janeiro de 1993 a emissão da factura 70 de Ilídio Santos Freitas, no valor de esc. 1.021.162\$00, onde são debitados trabalhos de construção civil no referido café,

- certidão emitida, em 7.12.92, pela Câmara de Gaia onde acusa requerimento da impugnante a solicitar a data da emissão de licença de habitabilidade do imóvel respeitante ao Café Mucaba,

- em 26.3.93 a Helena & Guimarães, Lda apresenta Resolução do Contrato de Arrendamento à proprietária Salgueiros, Lda a renunciar ao contrato de arrendamento por conveniência própria,

- na pesquisa efectuada na contabilidade da firma Helena & Guimarães, Lda, não foram encontradas obras ou benfeitorias no imóvel “Café Mucaba” que possam dar origem à factura 1289,

- desta factura emitida pela Helena & Guimarães, Lda, consta obras de benfeitorias executadas no estabelecimento comercial “Café Mucaba”, no valor de 80.000 contos mais IVA 12.800 contos, datado de 4.12.92;

G). O Café Mucaba foi adquirido pela Helena & Guimarães em processo de execução fiscal, da 2ª Repartição de Finanças de V.N.Gaia através do seu sócio/gerente Carlos a mando do sócio-gerente da Multimar, em Abril de 1992 e pelo preço de 80.000 contos mais de 12.800 contos de IVA, nesse acto o Senhorio do imóvel declarou ir impugnar o acto por ter sido apenas notificado no dia anterior, tendo a respectiva escritura de trespasse sido realizada em 24.3.93;

H). O sócio/gerente deu aceite a duas letras com datas de 9.9.92 e 9.10.92 a favor de Helena & Guimarães no valor de 8333.333 contos, em 7.9.92, 7.10.92 e 7.11.92, a impugnante subscreveu uma letra a favor de Helena & Guimarães de 17.827.277 contos com data de 6.11.92 e emitiu um cheque de 12.800 contos a favor da mesma em 30.12.92;

I). Em 26.3.93 é feito contrato de arrendamento entre o Senhorio do Imóvel do Café Mucaba e a Impugnante, pela renda mensal de 252.000 escudos;

J). Os trabalhadores do Café Mucaba intentaram acção para cobrança dos seus créditos laborais contra Helena &, Guimarães, tendo sido a impugnante que, em vista da desistência da instância por aqueles, pagou tais créditos no valor de 10.150.000 contos;

L). Foram feitas obras, a cargo da impugnante, no edifício do Café Mucaba para instalação de um supermercado no decurso do ano de 1993.

O acórdão recorrido deu como não provada a seguinte factualidade;

A Helena & Guimarães não vendeu à impugnante o café Mucaba as facturas 136 e 139 emitidas pela empresa “Quatro Cores, Lda” titulam serviços prestados a outra empresa que não a impugnante.

3.1. E perante o quadro factual acabado de transcrever o acórdão recorrido entendeu ser questão controvertida a de saber se à recorrente assistia o direito à dedução de IVA referente às facturas 136, 139 e 1289.

E quanto às duas primeiras (136 e 139) entendeu o acórdão recorrido - cfr. fls. 284 - que “não contém os autos quaisquer elementos que a permitam clarificar, crendo-se, assim, ser de toda a pertinência, diligenciar-se, designadamente junto da recorrida, no sentido de facultar prova inequívoca de ter sido ela quem efectivamente suportou o preço dos serviços referenciados nas facturas em questão, emitidas pela empresa “Quatro Cores, Lda”, sendo que, se o lograr será de concluir pela existência de indícios indicadores, com carácter de seriedade, probabilidade e/ou normalidade da verificação da tese por ela sustentada nos autos, em tal âmbito e na certeza, por outro lado de que, a não o conseguir, e sendo insuficientes, nos termos aludidos, à prova daquela, os elementos já carreados para os autos, a questão terá, nesta medida, de ser, contra ela decidida.

Por isso determinou o acórdão do TCA a baixa dos autos à 1ª instância para ampliação da matéria de facto.

No que respeita à factura 1.289 entendeu, cfr. fls. 284, que a razão assiste à recorrente FP, não se podendo, por isso, a decisão recorrida, manter-se na ordem jurídica.

Com efeito e conforme afirma o acórdão em apreciação a impugnante procedeu à dedução de IVA, na importância de 12.800.000\$00 (€ 63.846,13) referente ao valor de tal factura de 80.000.000\$00, sustentando que este foi o preço por que trespassou à empresa “Helena & Guimarães, Lda” um estabelecimento comercial sito na Av. da República, n.º. 264, em Vila Nova de Gaia, que foi conhecido como “Café MUCABA”.

Afirma, ainda, que o descritivo da factura em causa refere “Obras e benfeitorias executadas no estabelecimento comercial sito na morada acima referida...” (Av. da República, 264/278, em V.N.Gaia) “... antigo Café Mucaba”, o que, na esteira do que acima se referenciou, legitimou a AT a proceder às necessárias correcções técnicas pela indevida dedução do imposto em questão.

Que cabia à recorrida, demonstrar, inequivocamente, a realização de tal figura negocial (trespasse) o certo é que, mau grado os depoimentos testemunhais, não infirmou os indícios em sentido oposto e referenciados de fls. 13 a 15 dos autos (relatório), obtido, não só junto da impugnante, mas por cruzamento de dados, junto do senhorio de tal local (“Salgueiros, Lda”) e da emitente da factura (“Helena & Guimarães, Lda”) e de que destacou o facto de, por um lado, sendo a factura de 92.12.04, e pretendendo reportar-se a negócio “delineado” anteriormente, entre a recorrida e a “Helena & Guimarães” esta empresa ter renunciado ao arrendamento de tal local, perante o senhorio, com documento datado de 93.03.26, data em que, por seu turno, a impugnante arrendou aquele mesmo local ao respectivo senhorio (cfr. docs. de fls. 128 a 133 dos autos).

Que independentemente do que acabava de referir a verdade é que, ainda que se tivesse demonstrado que, na realidade, a impugnante

havia “negociado” com a “Helena & Guimarães, Lda” a aquisição do estabelecimento comercial sito na Av. da República, em V.N.Gaia e aqui em questão, por forma a que a última adquiri-lo-ia, em processo executivo, prometendo trespassá-lo, nas mesmas condições, designadamente de preço, à recorrida, a verdade é que tal negócio nunca se chegou a realizar.

Que do aludido contrato-promessa, apenas existe, como documentam os autos (cfr. fls. 118), uma “minuta” não subscrita com a assinatura de qualquer um dos promitentes (impugnante e Helena & Guimarães, Lda”), o que acarreta que tal contrato não tenha qualquer relevância jurídica, enquanto tipo negocial susceptível de produzir efeitos de direito, por inquinado de nulidade em resultado da violação frontal que constitui, ao preceituado no art.º. 410º, n.º 2, do C.Civil.

Que idênticas considerações são de tecer no que concerne ao invocado trespasse, já que com referência ao mesmo nunca foi realizada escritura pública, como a própria recorrida refere (cfr. art.º 46º da p.i.) e que, nos termos do disposto no art.º. 1118º, n.º 3, do C.Civil, constitui formalidade *ad substantiam* da concretização de tal tipo negocial.

Que sendo pacífico que a lei não permite a dedução de IVA com referência a operações simuladas (art.º 19.º, n.º 3, do respectivo Código) tem-se por manifesto que a evidência que é a não concretização jurídica do invocado trespasse, permite que se adjective tal “operação”, se demonstrada fosse ser a titulada pela factura em causa, como simulada.

Que a aceção de “operação simulada” para efeitos do IVA é de todo diversa da simulação consagrada na lei civil (art.º. 240º) repousando, nessa medida e por consequência, em pressupostos diversos desta última pois que, para os efeitos fiscais, o que releva para efeitos da consideração de uma operação como “simulada” é que ela não tenha aderência com a realidade.

Que é patente que tal falta de aderência se verifica(ria), caso se provasse a tese da impugnante, de que a factura em questão se reporta(ria) ao trespasse, já que não existiu qualquer trespasse pois que o que a recorrida pretendeu, tendo em conta a linha de raciocínio negocial que invoca, foi obter pela via da dedução do imposto, o ressarcimento parcial daquilo com que a “Helena & Guimarães, Lda” se terá, indevidamente, locupletado à sua custa.

Concluiu que sendo indiscutível que se não chegou a realizar qualquer trespasse de estabelecimento comercial situado na Av. da República, 264/278, em V.N.Gaia, da “Helena & Guimarães, Lda” para a impugnante, a factura em questão, ainda que se entendesse pretender consubstanciar a concretização de tal negócio jurídico, não podia deixar de ser qualificada como titularadora de operação simulada, pelo que, nesta perspectiva, era irrelevante a realização de prova no sentido de que as partes haviam acordado no mesmo.

Acrescentou que o certo é que sempre seria de concluir que a impugnante não logrou demonstrar a substancialidade do trespasse invocada, sendo certo que o respectivo ónus probatório, - em face dos elementos apurados pela AT, designadamente do teor da factura em questão complementada pelo referenciado a fls. 13/14/15 dos autos -, se lhe impunha a ela e não à AF, com entendeu a decisão recorrida, que demonstrasse que o negócio, em tal perspectiva, se não realizara.

Do acabado de expor resulta que entendeu o acórdão recorrido que não se chegou a realizar qualquer trespasse pelo que a factura 1289

não podia deixar de se qualificar como titulando operação simulada ao que acrescentou que a impugnante não logrou demonstrar a substancialidade do trespassse invocada, sendo certo que o respectivo ónus probatório lhe cabia.

E nesta perspectiva bem se entende que a fls. 284 tenha afirmado o acórdão recorrido que a razão assiste à recorrente FP, não podendo, por isso, a decisão recorrida e proferida em 1ª instância manter-se na ordem jurídica.

É este o sentido do acórdão recorrido, foi esta a interpretação que a recorrente lhe atribuiu e não poderá deixar de ser este o sentido de que terá de partir-se na apreciação do presente recurso apesar de a decisão de fls. 288 não o afirmar de forma expressa.

3.2. E nesta perspectiva é de confirmar o acórdão recorrido quanto à dita factura nº 1.289 no que se acompanha o parecer do EMMP quando afirma que o recurso não merece provimento devendo confirmar-se o julgado pois que, ao contrário do que a impugnante sustenta, o acórdão recorrido não estabeleceu que não houve trespassse do Café Mucaba apenas por não ser realizada a respectiva escritura pública pois que o acórdão considerou que houve antes operação simulada a partir da análise e ponderação da prova produzida.

Conforme ainda refere o EMMP a referência à falta de escritura pública é apenas um dos factos considerados para o tribunal chegar àquela conclusão de facto como anteriormente se deixou transcrita e que entendeu que na situação concreta ocorreu a dita operação simulada contrariamente ao defendido pela impugnante que continua a sustentar a ocorrência do alegado trespassse.

E tratando-se de conclusão factual não pode a mesma ser reapreciada por este STA.

Com efeito questiona a recorrente 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 asente 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 nº 2 do mesmo artº “o erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa não pode ser objecto de recurso de revista, salvo havendo ofensa duma disposição expressa de lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova”.

Como na situação dos autos não foi invocada ofensa duma disposição legal que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova resta-nos concluir que não pode a matéria factual fixada ser alterada no âmbito deste recurso.

Assim sendo, perante as questões enunciadas pela recorrente nas suas alegações, é de manter o acórdão recorrido.

4. Nos termos expostos nega-se provimento ao recurso e confirma-se o acórdão recorrido na parte questionada para este STA e em que não anulou a liquidação impugnada quanto à factura 1289.

Ordena-se, ainda, a remessa dos autos ao tribunal de 1ª instância para que seja dado cumprimento ao ordenado a fls. 288, referentemente às facturas 136 e 139 por força do entendimento que se deixou expresso no antecedente ponto 3.1.

Custas pela recorrente fixando-se em 50% a procuradoria e como valor da causa para efeito de custas o relativo à quantia impugnada e não anulada e referente à factura 1289.

Lisboa, 20 de Abril de 2004. — *António Pimpão* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 20 de Abril de 2004.

Assunto:

Reclamação de despacho do chefe de repartição de finanças na execução fiscal. Sujeição a prévia reclamação para o chefe da repartição.

Doutrina que dimana da decisão:

O despacho do chefe de repartição de finanças que, na execução fiscal, ordena a penhora, é imediatamente reclamável perante o tribunal, sem necessidade de, antes de tal reclamação, ser pedida ao mesmo chefe a respectiva reapreciação.

Recurso n.º 124/04; Recorrente: Auto-Rali, S. A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. Baeta de Queiroz.

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

1.1. AUTO-RALI, S.A, com sede em Lisboa, recorre do despacho do Mm.º Juiz da 2ª Secção do 3º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa que rejeitou liminarmente a reclamação deduzida contra a penhora efectuada em execução fiscal contra si instaurada, determinando “que a ”reclamação” seja apreciada pelo órgão de execução fiscal enquanto arguição de ilegalidade perante si”.

Formula as seguintes conclusões:

«A.

Em 10 de Julho de 2003, a Auto-Rali, ora Recorrente, apresentou oposição à penhora por meio de reclamação do acto de penhora descrito nos pontos 21 a 28 da respectiva petição, do qual resulta a penhora do imóvel sito na Avenida José Frederico Ulrich, freguesia de Cascais, concelho de Cascais, inscrito na matriz predial urbana sob os artigos 2361 e 2141, registado na Conservatória do Registo Predial de Cascais sob o n.º 06763, da freguesia de Cascais.

B.

Nessa reclamação, a Auto Rali veio invocar que (i) houve preterição de formalidades essenciais (cfr. pontos 30 a 35 da petição de reclamação), (ii) verificou-se a ilegalidade da penhora por inadmissibilidade da mesma quanto à sua extensão (cfr. pontos 38 a 100 da petição de reclamação); e (iii) foi atribuído erróneo o valor ao imóvel penhorado de acordo com os actos de penhora *sub judice* (cfr. pontos 102 a 111 da petição de reclamação).

C.

Por despacho de fls. 347 e seguintes, foi a reclamação que acima se descreveu liminarmente rejeitada pelo Tribunal *a quo*, pelo que é essa decisão que constitui objecto do presente recurso.

D.

O Tribunal *a quo* fundamentou essa decisão na circunstância de, “(...) *ao recorrer directamente para o tribunal (. . .)*” a Auto Rali estar, alegadamente a “(...) *usar meio processual inadequado (. . .)*”, na medida em deveria ter, previamente, suscitado a questão da ilegalidade na realização da penhora ao órgão da execução fiscal “(. . .) *só depois havendo possibilidade de reclamar para o tribunal do conteúdo da decisão por tal órgão tomada relativamente à questão*”.

E.

Isto é, considerou o mesmo Tribunal que a reclamação apresentada nos termos do disposto no artigo 276.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário caberia apenas das decisões proferidas pelo órgão da execução fiscal após a sua reapreciação por este órgão, na medida em que, segundo o Tribunal *a quo* “(. . .) *o próprio termo “reclamação” pressupõe uma reapreciação*” que consistiria, no caso *sub judice* num pedido de “arguição de ilegalidade” dos actos de penhora por parte da Auto-Rali junto do órgão da execução fiscal.

F.

Trata-se aqui de resolver uma questão de Direito (a interpretação do artigo 276.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário), porquanto os actos de penhora reclamados constituem matéria de facto assente, tal como constitui matéria assente que o que a Auto Rali pretende é a apreciação da ilegalidade desses actos, apenas estando em causa a possibilidade de reclamação imediata - isto é, sem prévia “reapreciação” ou “arguição de ilegalidade” perante o órgão da execução fiscal - dos referidos actos de penhora.

G.

O Tribunal *a quo* não denomina expressamente o acto que substanciaria a alegada “arguição de ilegalidade” perante o órgão da execução fiscal, nem esclarece de que tipo de requerimento se trataria, nem sequer veio indicar a base legal desse alegado pedido de reapreciação prévio à oposição à penhora por via da apresentação de reclamação nos termos e para os efeitos do disposto nos artigos 276.º e seguintes do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

H.

Ora, em lado algum da Lei - mormente no artigo 276.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, ora em análise - se faz depender a apresentação de uma reclamação de um acto - *in casu*, de penhora - da prévia reapreciação do mesmo pelo órgão da execução fiscal com fundamento na sua ilegalidade.

I.

O acto de penhora é um acto lesivo dos direitos e interesses legítimos da contribuinte que, ao menos, vê o seu direito de propriedade violado, sendo certo que o Tribunal *a quo* não coloca em causa tal lesão.

J.

De resto, dispõe o artigo 95.º, n.º 1, alínea j), da Lei Geral Tributária que podem ser lesivos para o contribuinte, nomeadamente “*os actos praticados na execução fiscal*”.

K.

O Tribunal *a quo* considera é que a Auto Rali deveria ter, antes de ter apresentado a reclamação *sub judice*, solicitado a reapreciação dos actos de penhora ao órgão da execução fiscal.

L.

Contudo, tal não decorre de qualquer preceito legal, em especial não se encontra expresso no referido artigo 276.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, tal alegado pressuposto de reclamação.

M.

O Código de Procedimento e de Processo Tributário não poderia, sequer, restringir o âmbito do exercício do direito do contribuinte de reclamar dos actos do órgão da execução fiscal impondo um prévio pedido de reapreciação desses actos pelo mesmo órgão quando a Lei a tal não só não obriga, como não o prevê, sob pena de preclusão do direito de apresentar a devida reclamação em tempo e, assim, impossibilitar a reacção pela via judicial aos actos do órgão da execução fiscal.

N.

A possibilidade de reclamação directa para o órgão da execução fiscal encontra-se expressamente consagrada no artigo 103.º da Lei Geral Tributária (o qual tem por base o n.º 29) do artigo 2.º da Lei n.º 41/98, de 4 de Agosto que autorizou o Governo a publicar a Lei Geral Tributária, de que resulta como princípio basilar do ordenamento tributário a garantia efectiva do exercício do direito dos particulares a uma intervenção do juiz no processo de execução fiscal) tendo as normas que prevêm as garantias dos particulares supra indicadas têm assento constitucional, em especial no artigo 268.º, n.º 4, da Lei Fundamental.

O.

Quanto à impugnação dos actos de penhora como aqueles que estão em causa nos autos por via da reclamação nos termos do disposto no artigo 276.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, *vide* Jorge Lopes de Sousa, *in Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado*, 2.ª Edição Revista e Aumentada, Vislis - Editores, 2000, pag. 962 e também Alfredo José de Sousa e José da Silva Paixão, *in Código de Procedimento e de Processo Tributário Comentado e Anotado*, Almedina, Outubro de 2000, pag 649.

P.

Também não procede a invocação dos artigos 10.º alínea f), e 151.º, ambos do Código de Procedimento e de Processo Tributário nos termos evidenciados pelo Tribunal *a quo*, na medida em que, dessas disposições legais decorre que aos tribunais tributários incumbe conhecer das matérias que exigem uma decisão de carácter jurisdicional, como não pode deixar de se considerar ser o caso do conhecimento das ilegalidades dos actos reclamados pela Auto Rali (neste sentido, *vide* Jorge Lopes de Sousa, *in Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado*, 2.ª Edição Revista e Aumentada, Vislis Editores, 2000, pag 693).

Q.

A Lei (artigos 276.º e 277.º ambos do Código de Procedimento e de Processo Tributário) prevê o prazo de 10 dias para o exercício

do direito de reclamação, sendo certo que, não sendo tal direito exercido nesse prazo, fica precluída a possibilidade de o contribuinte o exercer, pelo que, interpretar artigo 276.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário no sentido pretendido pelo Tribunal *a quo* - isto é, antes da apresentação da reclamação dos actos do órgão da execução fiscal dever a Auto-Rali ter solicitado a reapreciação desses actos por um meio que não se vislumbra qual seja corresponde a restringir a possibilidade de o contribuinte reagir aos actos do órgão da execução fiscal por via judicial.

R.

Com a decisão de fls. 247 e seguintes, o Tribunal *a quo* violou, além do mais, a letra da lei, o que não se coaduna com os princípios gerais da interpretação da Lei, constantes do artigo 9.º do Código Civil e aplicáveis às normas fiscais *ex vi* do artigo 11.º da Lei Geral Tributária.

S.

Face ao exposto, deverá a decisão de fls. 347 e seguintes, proferida pelo Tribunal *a quo*, na parte em que rejeitou a reclamação apresentada pela Auto-Rali, ser revogada e substituída por outra que admita tal reclamação e, em consequência, determine a baixa do processo àquele Tribunal a fim de o mesmo apreciar as questões suscitadas pela contribuinte quanto ao fundo da questão, isto é, quanto à ilegalidade da penhora, sob pena de violação do disposto nos artigos 10.º, 151.º, 276.º, 277.º e 280.º, todos do Código de Procedimento e de Processo Tributário, nos artigos 11.º, 95.º e 103.º, todos da Lei Geral Tributária, no artigo 9.º do Código Civil e nos artigos 266.º e 268.º, ambos da Constituição da República Portuguesa e também dos princípios gerais de interpretação da Lei.

Nestes termos, e nos demais de Direito, deverá o presente recurso obter provimento, revogando-se, em consequência, a decisão de fls. 347 e seguintes na parte que indeferiu liminarmente a reclamação dos actos de penhora *sub judice* apresentada pela Auto-Rali”.

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O M.^{mo} Juiz lavrou despacho mantendo a decisão recorrida.

1.4. O Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso merece provimento, pois ”a interpretação da norma constante do art. 276º CPPT efectuada na decisão impugnada (. . .) não tem na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expressa”.

1.5. O processo tem os vistos dos Ex.^{mos} Juízes-Adjuntos.

2.1. Revela o processo que a agora recorrente, face a uma penhora efectuada num processo de execução fiscal contra si instaurado, pretendeu reagir contra essa diligência, já que a considera a vários títulos ilegal. Assim, reclamou para o juiz, dirigindo a petição ao chefe da repartição de finanças, aonde dela fez entrega.

Entendeu, porém, o Tribunal, que a reclamante devia, antes, submeter a questão à reapreciação da entidade que ordenou a penhora, só cabendo reclamação para o Tribunal do despacho que sobre tal pedido recaísse. Isto porque a execução fiscal é tramitada por um órgão da Administração, a quem cabem as decisões que nele haja a tomar, e porque ”o próprio termo ”reclamação” pressupõe uma reapreciação”.

Saber se é assim ou se, pelo contrário, podia a ora recorrente fazer como fez - reclamar para o tribunal, sem mais, logo que notificada da penhora - é o exclusivo tema do presente recurso jurisdicional.

2.2. A reclamação foi junta ao processo executivo em 10 de Julho de 2003, em plena vigência do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Nos termos do seu artigo 276º, na redacção que lhe foi dada pela lei nº 109-B/2001, de 27 de Dezembro, ”as decisões proferidas pelo órgão da administração fiscal (. . .) 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”.

Esta norma integra a Secção XI - Das reclamações e Recursos das decisões do órgão da execução fiscal - do capítulo II - Do processo - do título IV - Da execução fiscal - do diploma referido.

É, pois, uma norma específica para a situação que se nos apresenta: no processo de execução fiscal foi proferida uma decisão, pelo órgão da administração que o dirige, que afecta os direitos da reclamante.

A execução fiscal é um processo de natureza judicial, tramitado, porém, num serviço da Administração Fiscal, e dirigido por um seu órgão, como se estabelece no artigo 103º, nº 1, da Lei Geral Tributária.

Mas todo ele decorre sob o controlo de um juiz, que é chamado a intervir nos actos que assumem natureza jurisdicional.

Assim, quando um interessado pretenda questionar a legalidade da prática de qualquer acto materialmente administrativo na execução fiscal, é-lhe ”garantido (. . .) o direito de reclamação para o juiz de execução fiscal”, de acordo com o nº 2 do apontado artigo do CPPT.

A lei não faz depender o exercício deste direito de uma prévia reclamação, autónoma, para o órgão da Administração que praticou o acto com o qual o reclamante se não conforma.

Nem ela se apresenta como necessária, ou, sequer, vantajosa, pois corresponderia a exigir que a mesma questão fosse suscitada repetidamente perante o mesmo órgão. Tal é evidente nos casos em que o acto reclamado recaiu sobre pretensão formulada pelo reclamante, já apreciada e desatendida; mas é, também, verdadeiro naqueles outros casos em que aquele órgão praticou o acto reclamado espontaneamente, na sequência da vontade que nesse sentido formou. Daí que careça de relevo o argumento do despacho recorrido, segundo o qual ”o próprio termo ”reclamação” pressupõe uma reapreciação”: ainda que tal afirmação seja correcta, a verdade é que aquele nº 2 assegura essa reapreciação, ao estabelecer que a reclamação é apresentada ao órgão que dirige a execução, o qual deve voltar a apreciar a questão, podendo revogar o acto reclamado - no caso, o acto de penhora contra o qual se insurge o reclamante.

Só se impõe que a questão seja, primeiro, posta àquele órgão nos casos em que o acto em causa não é directamente praticado por ele, por então não ser suposto que se tenha já debruçado sobre o problema - é o caso do pedido de reforma da conta, nos termos do disposto no nº 2 do artigo 23º do Regulamento das Custas dos Processos Tributários, aprovado pelo Decreto-Lei nº 29/98, de 11 de Fevereiro.

De resto, e como nota JORGE LOPES DE SOUSA, a pág. 1043 do *CODIGO DE PROCEDIMENTO E DE PROCESSO TRIBUTARIO ANOTADO*, 4ª edição, a denominação ”reclamação”, em lugar de ”recurso”, é de discutível adequação ao caso, e o próprio legislador utiliza os dois termos para se referir à mesma realidade. Ou seja, ainda que, no artigo 276º se fale de ”reclamação”, estamos perante um meio de reacção que se não distingue do recurso judicial consagrado pelo anterior Código de Processo Tributário - o que mais enfraquece o argumento retirado do facto de, em regra, a ”recla-

mação” pressupor uma reapreciação por parte do autor do acto reclamado.

Deste modo, de acordo com o parcialmente transcrito artigo 276º, e ao contrário do que decidiu o despacho recorrido, daquela decisão cabe imediata reclamação para o juiz. Esse o significado, que se nos afigura inequívoco, da expressão ”para o tribunal”.

Procedem, pelo exposto, as conclusões das alegações do recurso.

3. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, concedendo provimento ao recurso, revogar a decisão impugnada, para ser substituída por outra que não seja de rejeição liminar da reclamação pelo motivo ora afastado.

Sem custas.

Lisboa, 20 de Abril de 2004. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Branhão de Pinho* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 20 de Abril 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 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/00, de 4/4, assumem a natureza de verdadeiros impostos, na medida em que constituem prestações pecuniárias, coactivas, sem carácter de sanção, exigidas por um ente público com vista à realização de fins públicos, inexistindo o vínculo sinalagnático 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 artº 72º da Lei nº 3-B/00, 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 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 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.*

Recurso nº 1730/03-30; Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Johnson & Johnson, Lda. 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 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 Março de 2001, no montante de € 4.383,88, vem deduzir o presente recurso, 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, porque 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 douta sentença erradamente entende, se os sujeitos passivos da taxa fossem taxados sempre pelo valor de venda do produto ao consumidor final, estar-se-ia perante uma solução contrária a todo e qualquer dos mais elementares princípios constitucionais e legais de justiça tributária que o INFARMED igualmente tem de observar, visto que, numa tal situação, como os produtos em causa não têm preço fixado por lei, podendo cada agente económico praticar um preço diferente, os sujeitos passivos poderiam ser colocados na situação de pagar uma taxa cujo valor poderia ser bastante superior ao próprio benefício económico decorrente da colocação do produto no mercado, o que contraria tudo o que são princípios de justiça fiscal;

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 nº 30-C/2000, de 29 de Dezembro, no artigo 55º da Lei nº 109-B/2001, de 27 de Dezembro, e nos artigos

1º, nº 3, e 3º, nº 2, do Decreto-Lei nº 312/2002, de 20 de Dezembro, que constituem leis interpretativas do citado pelo artigo 72º da Lei nº 3-B/2000, de 4 de Abril, e por isso se integram na lei interpretada (artigo 13º, nº 1, do Código Civil).

A recorrida contra-alegou, concluindo que:

1. A denominada "taxa sobre comercialização de produtos de saúde" 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 da 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. 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.

4. 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.

5. 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.

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

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, que cita.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

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 Março de 2001, na importância de 4.383,88 (878.890\$00), conforme douta petição de fls. 4 a 18;

B)- A impugnante depositou no Banco Espírito Santo, na conta com o NIB nº 0007.0096.00003240007.02, a favor do INSTITUTO NACIONAL DA FARMÁCIA E DO MEDICAMENTO, com data valor de 27.04.2001, a importância de 878.890\$00 (4.383,88), relativa à cobrança da taxa correspondente ao volume de vendas de Dispositivos Médicos para Diagnóstico *In Vitro*, no valor total de 219.722.400\$00, realizadas no mês de Março/2001, conforme documentos de fls. 21 a 22, que se dão por reproduzidos;

C)- No dia 20 de Fevereiro de 2001 o INFARMED remeteu à impugnante a carta de fls. 24, notificação única, a que juntou os documentos de fls. 25 a 26, todos relativos à cobrança e depósito

da taxa sobre comercialização de produtos de saúde, no que respeita ao ano de 2001, no âmbito do processo de cobrança da taxa prevista no artigo 72º da Lei nº 3-B/2000, de 04/04, e art. 58º da Lei 30-C/2000, de 29/12, dando-se os mesmos documentos por totalmente reproduzidos;

D)- Com data de 10 de Maio de 2000, o INFARMED emitiu a CIRCULAR nº 1/2000, sobre Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde, conforme documento de fls. 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. 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 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.publico@infarmed.pt.

Com os melhores cumprimentos Lisboa, 2000/05/10";

E)- Dão-se por reproduzidos todos os documentos de fls. 34 a 479.

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. artº 8º, nº 3 do CC).

Assim e a propósito da natureza da "taxa" em causa, refere-se no Acórdão de 4/6/03, *in rec.* nº 61/03-30, que são elementos essenciais do conceito de taxa a prestação pecuniária imposta coactiva ou autoritariamente, pelo Estado ou outro ente público, sem carácter sancionatório, pela utilização individualizada pelo contribuinte, solicitada ou não, de bens públicos ou semi-públicos, com contrapartida numa actividade do credor especialmente dirigida ao mesmo contribuinte.

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

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

Ora, nos termos do preâmbulo do Decreto-Lei 455/99, de 18 Nov, que regula a orgânica e funcionamento do INFARMED, a criação do instituto procurou responder às necessidades "de assegurar um elevado nível de protecção da saúde pública em matéria de medicamentos e produtos de saúde e de desenvolver a informação ao público" bem como "reforçar as regras e o controlo dos produtos sanitários que passarão a designar-se por produtos de saúde, em termos de protecção de saúde pública".

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 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 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 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 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".

Aliás e no sentido da constitucionalidade do pré-dito artº 72º, nº 3, da Lei nº 3-B/00, se pronunciou, muito recentemente, o Tribunal Constitucional no acórdão de 3/3/04, in *DR II Série*, de 12/4/04.

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 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 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, 20 de Abril de 2004. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Fonseca Limão* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 20 de Abril de 2004.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Omissão absoluta de julgamento em matéria de facto. Nulidade de acórdão.

Doutrina que dimana da decisão:

I — *Aos 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, nº 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 827/03-30. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Centrocar - Centro de Equipamentos Mecânicos, Ld.; Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **CENTROCAR - Centro de Equipamentos Mecânicos, Ld.º**, com os demais sinais dos autos, impugnou, junto do Tribunal de 1ª Instância de Coimbra, a liquidação adicional de Contribuição Industrial, Grupo A, e Imposto Extraordinário sobre Lucros, que lhe foi efectuada, relativamente aos exercícios de 1986, 1987 e 1988.

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

Este, por acórdão de 8/4/03, concedeu provimento ao recurso, julgou procedente a impugnação e anulou as liquidações impugnadas.

Inconformada, a **FAZENDA PÚBLICA** interpôs recurso para este Supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. Releva, no caso em recurso, o respeito, ou, não, do princípio da especialização dos exercícios, que é um imperativo contabilístico de base.

2. A consideração dos custos financeiros em causa como custos fiscais, unicamente, em relação aos anos de 1987 e 1988 não é conforme com a realidade.

3. E por isso foram imputados em relação ao quadriénio 84/87.

4. A impugnante sustenta que os montantes tomados certos, líquidos e exigíveis apenas em 1987 e 1988 foram negociados entre ela e o banco pelo que os não poderia ter imputado a exercícios diferentes, mas subsiste a dúvida sobre essa possibilidade ou não.

5. E esta dúvida tem de ser resolvida contra a impugnante por lhe competir o ónus da prova.

6. O mesmo se diga quanto à contabilização dos juros vencidos por à data da propositura da acção estarem vencidos e determinados e configurarem créditos sobre devedores perfeitamente determinados.

7. E o mesmo deve dizer-se, ainda no que diz respeito a créditos incobráveis.

8. De acordo com o disposto no art. 34º do CCI os créditos incobráveis só são de considerar como custos ou perdas do exercício na medida em que isso resulte de processo de execução, falência ou insolvência.

9. Na venda com reserva de propriedade, a condição suspensiva transforma o comprador em possuidor precário os créditos, nestas circunstâncias nunca podem ser considerados de cobrança duvidosa perante a garantia de que dispõem, e que é afinal a manutenção da propriedade da coisa.

10. A não consideração nos custos finais de algumas despesas de reparação de viaturas, na ausência de qualquer contrato de garantia decorre directamente do disposto no art. 26º do CCI.

Ao decidir de modo diferente o MD Acórdão fez errada interpretação dos factos e, também, errada interpretação e aplicação da lei, nomeadamente dos art. 22º, 23º, 26º e 33º do CCI, pelo que deve ser revogado e substituído por outro que mantenha as liquidações (correções) efectuadas.

Não houve contra-alegações.

Neste STA o EPGA defende que o acórdão é nulo.

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 - suscitada aliás pelo EPGA - 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, al. 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, 20 de Abril de 2004. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Fonseca Limão* — *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 20 de Abril de 2004.

Assunto:

Oposição à execução. Prescrição do direito de exigir o pagamento do preço de fornecimento de água, no âmbito da Lei nº 23/96, de 26 de Julho.

Doutrina que dimana da decisão:

Nos termos do artigo 10º, nº 1, da Lei nº 23/96 é de seis meses o prazo de prescrição da dívida de fornecimento de água, cessando o direito do credor de exigir tal pagamento.

Recurso n.º 1867/03-30. Recorrente: Câmara Municipal do Porto; Recorrida: AXA Portugal — Companhia de Seguros, S.A.; Relator: Ex.ºmº Juiz Cons.º Dr. Vítor Meira.

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

AXA Portugal - Companhia de Seguros, S.A., deduziu no Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto oposição à execução invocando prescrição da dívida e a sua ilegitimidade.

Por sentença do Mº Juiz daquele Tribunal foi tal oposição julgada procedente e determinada a extinção da instância executiva.

Não se conformando com tal decisão recorreu a Câmara Municipal do Porto (CMP) para este Supremo Tribunal Administrativo formulando as seguintes conclusões:

A douta Sentença recorrida não atentou, salvo o devido respeito, no disposto no n.º 3 do art. 34º do C.P.T., aprovado pelo DL 154/91, de 23.04, vigente à data dos consumos verificados, nem no disposto no art. 14º da Lei 23/96, de 26.07.

Fez, consequentemente, errada aplicação do art. 49º da L.G.T. que apenas entrou em vigor em 1.01.1999 - e do art. 323, n.º 1, do Código Civil, que não era aplicável ao caso.

3. A consideração dos normativos invocados implicaria decisão diversa, no sentido de considerar não prescritas pelo menos as dívidas referentes à execução n.º 5922, sendo certo que, conforme refere a douta Sentença recorrida, a execução foi instaurada em Março de 1997 e nessa data não haviam decorrido mais de 6 meses da entrada em vigor da Lei 23/96, de 26.07.

4. Por outro lado, poderá entender-se o prazo previsto no art. 10º da Lei 23/96, de 26.07 como um prazo de caducidade.

5. Nenhum obstáculo legal existe para a qualificação de tal prazo como de caducidade (cfr. *Abílio Neto, Anotação ao art. 298.º do Código Civil*, 11ª Edição, 1997, pág. 187).

6. Seria uma incoerência do sistema jurídico que a lei consagrasse, ao mesmo tempo, para o tipo de dívidas tributárias em causa (tarifas), um prazo de prescrição de 6 meses e um prazo de caducidade das mesmas dívidas de 4 anos (cfr. art. 10.º da Lei 23/96, de 26.07, e art. 45.º, n.º 1, da L.G.T.).

7. Aceitando a interpretação correctiva supra referida, carecerá 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.

Não houve contra-alegações.

Pelo Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido de que se atribuisse efeito suspensivo ao recurso e de que o recurso não merecia provimento por se ter feito boa interpretação das normas que regulam a prescrição.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

1 - Para cobrança coerciva de dívida referente a consumo de água de Janeiro de 1993, Novembro de 1994, e Março de 1996, a entidade exequente emitiu as certidões de relaxe de que há cópia a fls. 39, 40 e 41 destes autos, em 30 de Dezembro de 1996, onde menciona que são devidos juros de mora desde Março de 1993, Janeiro de 1995 e Maio de 1996, respectivamente;

2 - Com base nessas certidões de relaxe foi instaurado em 31 de Março de 1997 o processo de execução fiscal nº 5922/97;

3 - Para cobrança coerciva de dívida referente a consumo de água de Novembro de 1996, Janeiro de 1997, Março de 1997, Maio de 1997, Agosto de 1997, Setembro de 1997, Novembro de 1997, Janeiro de 1998, e Março de 1998, a entidade exequente emitiu as certidões de relaxe de que há cópia a fls. 42 a 50 destes autos, em 13 de Maio de 1998, onde menciona que são devidos juros de mora desde Janeiro de 1997, Março de 1997, Maio de 1997, Setembro de 1997, Outubro de 1997, Dezembro de 1997, Fevereiro de 1998, Abril de 1998, respectivamente;

4 - Com base nessas certidões de relaxe foi instaurado em 26 de Setembro de 1998 o processo de execução fiscal nº 11 163/98 que veio a ser apenso ao processo de execução fiscal nº 5 922/97, em 16 de Março de 1999;

5 - A oponente foi citada para a oposição por carta registada enviada em 23 de Abril de 1999;

6 - Anteriormente havia sido tentada a citação da executada, sem sucesso por a morada indicada pela entidade exequente estar errada;

7 - O local do consumo foi dado de arrendamento pela oponente à empresa Transitária Oceânica, com quem a entidade exequente, ao longo do tempo foi trocando correspondência relativa ao contrato de fornecimento de água que celebrara com a empresa a que sucedeu a oponente;

8 - A oposição foi instaurada em 24 de Maio de 1999.

Assentes tais factos apreciemos o recurso.

Nas suas alegações começa a recorrente por suscitar uma questão prévia relativa ao efeito do recurso que entende dever ser suspensivo e não devolutivo. Afigura-se-nos que efectivamente lhe assiste razão. A exigência de garantia para que o recurso tenha efeito suspensivo

só se justifica, como refere Jorge de Sousa citado pela recorrente, nos casos em que na sequência da decisão se possa ser obrigado a pagar uma quantia. Não é esse o caso dos recursos interpostos pelo Ministério Público ou pela Fazenda Pública, nem o será no caso vertente em que a recorrente Câmara Municipal do Porto se apresenta como credora da dívida controvertida. Não estando o tribunal superior vinculado à decisão da 1ª instância quanto ao efeito do recurso, atento o artigo 687º nº4 do Código de Processo Civil, determina-se o efeito suspensivo para o recurso.

Entrando agora na apreciação do objecto do recurso vemos que a recorrente questiona a decisão recorrida em duas vertentes: não prescrição da dívida por inaplicabilidade da Lei nº 23/96, de 26 de Julho, e consideração do prazo previsto no artigo 10º dessa lei como de caducidade.

Segundo a recorrente o julgador não atentou no disposto no artigo 34º do Código de Processo Tributário e aplicou erradamente os artigos 49º da Lei Geral Tributária e 323º nº1 do Código Civil. Vejamos se assim é.

A sentença recorrida entendeu aplicável ao caso o disposto na Lei nº 23/96 e decidiu que estava prescrito, nos termos do seu artigo 10º, o direito de exigir o pagamento do preço do serviço prestado, sendo tal prazo de seis meses após a sua prestação. Assentou, de acordo com os factos que dera como provados, que os consumos se referiam a um período entre Janeiro de 1993 e Março de 1998, só vindo a oponente a ser citada em Abril de 1999 para o pagamento desses montantes, tendo os processos de execução sido instaurados em Março de 1997 e Novembro de 1998, não tendo sido conseguida a citação no primeiro desses processos em 11 de Julho de 1997 por errada indicação da sede da executada.

O artigo 34º do Código de Processo Tributário que a recorrente pretende ser aplicável ao caso vertente - tal como o artigo 48º da Lei Geral Tributária - não pode sê-lo pois se reporta à prescrição das obrigações tributárias e a dívida de consumo de água aqui em causa não o é manifestamente, não obstante a oposição correr termos pelos tribunais tributários. Assim sendo, o prazo prescricional relativo às facturas de água, como prestações periódicas renováveis que eram, seria o constante do artigo 310º, alínea g), do Código Civil, de cinco anos, convertendo-se a partir de então a obrigação civil em obrigação natural (cf. Calvão da Silva, *RLJ* 3901/3902, fls. 151). Com a entrada em vigor da Lei 23/96 tal prazo prescricional foi reduzido para seis meses. Prescreve o artigo 323º do Código de Processo Civil que a prescrição se interrompe pela citação ou notificação judicial de qualquer acto que exprima, directa ou indirectamente, a intenção de exercer o direito, sendo equiparado à citação ou notificação para tal efeito qualquer outro meio judicial pelo qual se dê conhecimento do acto àquele contra quem o direito pode ser exercido. Ora como se refere no probatório a citação para a oposição teve lugar em 23 de Abril de 1999, não se mostrando que o devedor tenha tido conhecimento por via judicial da intenção da recorrente de exercer o seu direito. Nessa data já vigorava há mais de três anos a Lei nº 23/96. Assim sendo, o prazo prescricional, que não sofrera interrupção, já teria de ser calculado no âmbito de tal lei.

Pretende ainda a recorrente que o prazo a que se refere o nº1 do artigo 10º deve ser entendido como um prazo de caducidade e não de prescrição. Mas não tem razão. O art 10º da Lei nº 23/96

consigna expressamente no seu nº1 um prazo de prescrição e no nº 2 um prazo de caducidade. Nada autoriza a que se diga que o legislador não sabia a diferença entre um prazo de caducidade e de prescrição quando redigiu a lei e considerou, para duas situações diferentes, modos e prazos diversos de extinção do direito a cada uma das prestações: no nº 1 o direito de exigir o pagamento e no nº 2 o de receber a quantia paga a menos por erro do prestador do serviço. No primeiro caso o objecto da prescrição são direitos já vencidos mas insatisfeitos, no segundo o objecto da caducidade são direitos potestativos ou instrumentais que uma vez exercidos geram novos direitos limitados pelos prazos previstos para o seu exercício (cfr. Aníbal de Castro, *A Caducidade*, fls. 64/65). No caso vertente estamos pois, como refere Calvão da Silva (*ob. cit.*), perante uma prescrição extintiva da obrigação civil pelo decurso do prazo de seis meses, subsistindo apenas uma obrigação natural.

Tendo em conta os elementos constantes do probatório que referem ser as dívidas de vários meses de 1993 a 1998, com execuções instauradas em 31 de Março de 1997 e 26 de Setembro de 1998, tendo a oponente sido citada em 23 de Abril de 1999, dúvidas não restam de que decorreu, sem que tenha sido interrompido, o prazo prescricional consignado no artigo 10º, nº 1, da Lei nº 23/96, pelo que terá de ser confirmada a sentença recorrida. No mesmo sentido se pronunciou já este Supremo Tribunal Administrativo no recurso nº 1463/03, de 10.12.2003.

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

Sem custas.

Lisboa, 20 de Abril de 2004. — Vítor Meira (relator) — Alfredo Madureira — Brandão de Pinho.

Acórdão de 20 de Abril de 2004.

Assunto:

IRC. Despacho do Subdirector-Geral dos Impostos. Recurso contencioso. Recurso de revisão.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — *O despacho do Subdirector-Geral dos Impostos que indefere o pedido de alteração do regime de determinação do lucro tributável (pedido de alteração do regime simplificado para o regime geral), é sindicável através de um recurso contencioso.*
- II — *Tal pedido, formulado nesses precisos termos, não é de considerar como um pedido de revisão de acto tributário, com previsão no art. 78º da LGT.*

Recurso n.º 1869/03-30. Recorrente: Subdirector-Geral dos Impostos; Recorrida: COMTERRONHAS, Comércio de Combustíveis e Lubrificantes, L.ª; Relator: Ex.º Juiz Cons.º. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **COMTERRONHAS, Comércio de Combustíveis e Lubrificantes, L.ª**, com sede na Rua Jacinto Cândido, 14, Angra do Heroísmo, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, o despacho do Subdirector-Geral dos Impostos que lhe indeferiu o seu pedido para que, relativamente ao exercício de 2001, fosse abrangida pelo regime geral no tocante a IRC.

O M.º Juiz do 3º Juízo daquele Tribunal entendeu que se estava perante um recurso de revisão, julgando procedente o dito recurso, anulando, em consequência, o despacho recorrido.

Inconformado, o **SUBDIRECTOR-GERAL DOS IMPOSTOS** interpôs recurso para este Supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1.ª A Empresa Comterronhas, Comércio de Combustíveis e Lubrificantes, L.ª, apresentou uma exposição pedindo que a título excepcional a administração consentisse na aplicação do regime geral de tributação, quando por aplicação dos dispositivos legais ao seu caso estava sujeita ao regime de tributação simplificada por um período de três anos;

2.ª A referida pretensão foi rejeitada pelos serviços, sendo tal rejeição (por, ao pretender a desaplicação da lei vigente, ser manifestamente ilegal) confirmada pelo subdirector-geral dos Impostos;

3.ª A interessada impugnou a decisão do subdirector geral, invocando agora ilegalidade e inconstitucionalidade, com fundamento, basicamente, na desproporção do resultado de tributação obtido no seu caso, por culpa do Estado, que se abstivera de uma adequada regulamentação dos critérios de base científica, a aprovar, segundo a LGT, para aplicação do regime simplificado;

4.ª A dita sentença recorrida anulou o despacho impugnado por entender que a administração não analisara a questão da injustiça grave e notória, à luz do artigo 78º, nº 3, da LGT, violando o princípio da decisão previsto no artigo 56º da LGT;

5.ª Verifica-se, porém, e por um lado, que a administração não foi solicitada a aplicar o artigo 78º da LGT mas sim a aplicar o artigo 53º, nº 7 do CIRC, apesar de a exponente reconhecer que não se encontrava nas condições previstas na lei;

6.ª Verifica-se, por outro lado, que o artigo 78º, nº 3, da LGT, ao prever a possibilidade de o dirigente máximo do serviço autorizar, a título excepcional, a revisão da matéria tributável apurada, com fundamento em injustiça grave e notória não pretendeu criar uma válvula no sistema para a administração ou os tribunais fazerem interpretação livre do direito fiscal, julgando segundo a equidade;

7.ª Porém, no presente caso - e a administração tributária até analisou a questão da injustiça grave invocada pela empresa (sem, contudo, ver nisso, e muito bem, um fundamento para revisão segundo o art. 78º, nº 3, da LGT);

8.ª Só que não podia aceitar que a injustiça decorrente da mera aplicação da lei pudesse levar ao resultado pretendido pela contribuinte pelo que, respondeu-lhe, explicando que a eventual injustiça sentida no caso concreto, não podia ser ultrapassada com violação da lei;

9.ª A dita sentença recorrida fez uma errada interpretação e aplicação da lei, violando os artigos 56º e 78º da LGT.

Contra-alegou a recorrida, que formulou as seguintes conclusões nas respectivas contra-alegações:

1.^a A expressão "impugnação judicial", utilizada no recurso, não deve ser interpretada no sentido estrito de "processo de Impugnação", devendo antes sê-lo no sentido amplo de fazer apreciar (isto é, impugnar), por via judicial, um acto ou uma conduta da Administração.

2.^a A rejeição de um qualquer pedido configura um acto de indeferimento, e, como tal, é impugnável judicialmente, pelo que a sentença entendeu, de modo absolutamente esclarecedor e peremptório, que a interposição do recurso não sofreu de qualquer ilegalidade.

3.^a No requerimento apresentado à autoridade fiscal, a empresa invocou a ilegalidade decorrente da omissão dos indicadores de base científica, como causa da situação de injustiça que a afectou.

4.^a A empresa, no seu requerimento, como depois na petição recurso, expressamente invocou a injustiça gritante que, em concreto, para a situação dela, resultava da aplicação do regime simplificado e cuja demonstração se encontra feita nas peças destes autos.

5.^a Ao pedir que lhe fosse aplicado o regime do art. 53º, nº 7, do CIRC, a requerente apontou para o critério alternativo de apuramento do imposto devido, no âmbito da pretendida correcção da clamorosa injustiça de que era vítima.

6.^a Por via do seu requerimento, a empresa pediu à autoridade fiscal que, muito embora a título excepcional, agisse no sentido de emendar, alterar, corrigir, rever uma situação de flagrante injustiça, caracterizada por uma tributação desmesurada, inadmissível e manifestamente excessiva, decorrente da mera aplicação formal do regime tributário simplificado.

7.^a A essa pretensão o despacho impugnado não deu qualquer resposta.

8.^a O que justifica a conclusão do Meritíssimo Juiz, no sentido de que tal despacho não observou o disposto nos arts. 56º e 78º, nº 3, da LGT. Acresce que

9.^a O entendimento da autoridade fiscal acerca da pretensão da empresa de corrigir uma grosseiríssima injustiça, materializada no clamoroso excesso de tributação, levaria a que nunca a Administração Fiscal estivesse em condições de corrigir as distorções inerentes à aplicação formal das normas tributárias, quando é certo que o ordenamento jurídico não só o permite como o impõe. Em qualquer caso

10.^a São inconstitucionais os n.ºs 1 e 7, conjugados, do art. 53º do CIRC, quando interpretados no sentido de que fazem depender a medida do tributo a suportar pelo particular do mero exercício de uma mera opção formal, a exercer em certo prazo; por outro lado

11.^a O despacho impugnado violou os princípios da justiça, boa fé e proporcionalidade, constitucionalmente consagrados e directamente-aplicáveis. Por outro lado ainda

12.^a A autoridade fiscal tinha o dever de anulação da tributação, por dúvidas sobre a quantificação do facto tributário, nos termos dos n.ºs 1 e 3, *in fine*, art. 100º do CPPT, analogicamente aplicável, dever que o despacho impugnado não observou, violando tais preceitos. Pelo exposto:

13.^a Deve o recurso ser julgado improcedente. E conseqüentemente,

14.^a Deve a sentença ser mantida, com os respectivos efeitos legais.

O EPGA junto deste Supremo Tribunal defende que o recurso merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1) No exercício de 2000 a recorrente declarou um volume total anual de proveitos de 98.696,87;

2) Porque não efectuou qualquer declaração em sentido contrário, foi considerada integrada no regime de tributação simplificado em IRC a partir do exercício de 1991, nos termos do art. 53º do CIRC;

3) De acordo com tal regime foi-lhe liquidado IRC91 no montante de 202.936,64;

4) Imposto que a recorrente pagou em 13SET02;

5) Em 17SET02 a recorrente apresentou requerimento dirigido ao Director de Finanças de Angra do Heroísmo, constante de fls. 11 a 13, solicitando que aquela tributação pelo regime simplificado fosse excepcionalmente considerada sem efeito, aplicando-se antes a regras do regime geral;

6) Invocando, para sustentar o seu pedido, que tendo sido a sua actividade de comercialização de combustíveis a retalho uma margem bruta de comercialização de 4%, redundaria em clamorosa injustiça a sua tributação pelo regime simplificado através do coeficiente 0,20, estabelecido no nº 4 do referido art. 53º.

7) Tal requerimento foi indeferido por despacho do Subdirector-Geral dos Impostos, José Rodrigo Castro, de 17DEZ2002, com fundamento em que a recorrente não havia feito, em tempo oportuno, a declaração de opção pelo regime geral de determinação do lucro tributável em IRC.

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

O M.^{mo} Juiz entendeu que se estava perante um recurso contencioso do acto do Subdirector-Geral dos Impostos e interpretou o pedido como sendo um pedido de revisão.

Será assim?

Que se trata de um recurso contencioso de um acto administrativo em matéria tributária e não de uma impugnação judicial afigura-se-nos efectivamente correcto.

Mas será que se está perante um recurso de revisão?

Entendemos que não.

Na verdade, e na esteira do EPGA, afigura-se-nos que a ora recorrida questiona o art. 53º do CIRC.

O que a recorrida pretende, com efeito, e tão-só, é a aplicação do regime geral de tributação e não do regime de tributação simplificado.

Em momento algum a ora recorrida pretende a revisão do acto tributário de liquidação.

Não faz a recorrida qualquer apelo ao art. 78º da LGT, norma que prevê a revisão do acto tributário.

E, representada por mandatário forense, não deixaria, por certo, de fundamentar a sua pretensão neste dispositivo legal, se fosse essa a sua pretensão.

Não. O que a recorrida questiona é que se lhe aplique o regime geral de tributação e não o regime simplificado de determinação do lucro tributável, por isso que, na sua óptica, a aplicação deste regime será desproporcionada, e gravemente lesiva da sua fazenda.

A autoridade tributária, ora recorrente, indeferiu-lhe tal pretensão, com fundamento primacial na sua extemporaneidade.

E é desse despacho que a recorrida interpôs recurso contencioso. Pois bem.

É sobre esse despacho que o tribunal é solicitado a emitir pronúncia. Não como vimos na perspectiva da revisão do acto tributário, que a recorrida não peticionou, mas sim na perspectiva daquele outro acto que lhe indeferiu a sua pretensão de se submeter ao regime geral de tributação. É certo que, pedindo a aplicação deste regime ao exercício de 1991, a procedência do seu pedido, levaria eventualmente à "revisão" do acto de liquidação.

Mas isso seria uma consequência mediata daquela pretensão, que não consequência de um pedido principal, "autónomo", que tenha como escopo a revisão do acto tributário.

É assim nesta perspectiva que deve ser entendida a pretensão da ora recorrida.

E isso não invalida que, soçobrando a sua pretensão, interpretada neste sentido, não venha posteriormente a questionar a matéria tributável, pedindo a sua revisão, agora com fundamento em injustiça grave e notória - art. 78º, n.º 3, da LGT - ou até com fundamento em qualquer ilegalidade, como lho consente o n.º 1 do referido normativo. Isto, porém, se tal pedido for ainda tempestivo.

A decisão recorrida não pode pois manter-se.

O M.^{mo} Juiz haverá assim de apreciar o recurso para si interposto. Não na óptica de um pedido de revisão de acto tributário, mas antes na perspectiva de um recurso contencioso que teve como escopo o indeferimento da sua pretensão de aplicação do regime geral de tributação. Ou seja: deve apreciar a pretensão que lhe foi formulada pela então recorrente, ora recorrida, na perspectiva do art. 53º, do CIRC, e nomeadamente do seu n.º 7.

4. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, devendo ser proferida, em sua substituição, nova sentença que tenha em conta o acima decidido.

Custas pela recorrida, apenas neste STA, fixando-se a procuradoria em 40%.

Lisboa, 20 de Abril de 2004. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Vitor Meira* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 20 de Abril de 2004.

Assunto:

IRS. Artº 10º, nº 5, do CIRS. Reinvestimento do produto da venda de um imóvel destinado à habitação na compra de outro imóvel com idêntico fim.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *Nos termos do disposto no artº 10º, nº 5, do CIRS são pressupostos da exclusão da tributação em IRS [artº 10º, nº 1, al. a), do CIRS] que os ganhos obtidos na trans-*

missão onerosa de imóveis destinados à habitação do sujeito passivo ou do seu agregado familiar sejam, no prazo de 24 meses, reinvestidos na aquisição de outro imóvel destinado, exclusivamente, ao mesmo fim.

2 — *O reinvestimento a que se reporta o prébito nº 5 do artº 10º do CIRS (redacção de 1996) é tão só o reinvestimento do produto da alienação e não o reinvestimento de um empréstimo bancário.*

Recurso nº 1876/03-30. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: José Luís de Jesus Gomes. Relator: Ex.^{mo} 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 1ª Instância do Porto que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por José Luís de Jesus Gomes e mulher Rosa Maria Cerqueira dos Santos contra o acto de liquidação de IRS de 1996 e respectivos juros compensatórios, no valor global de 3.496,51 euros, vem deduzir o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1. Estando em causa a interpretação dada ao requisito contido no Art.º 10º, nº 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.º 11º, nº 3, da LGT.

4. O emprego do vocábulo reinvestimento, implica, em si mesmo, a reafectação 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 nº 5 do Art.º 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 douda sentença recorrida violou o disposto nos arts.1º e 10º, nºs 1 e 5, a) do CIRS.

Os impugnantes não contra-alegaram.

O Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser concedido provimento ao recurso.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

a) Por escritura pública de 22-08-1989 os impugnantes adquiriram pelo preço de quatro milhões e quinhentos mil escudos a fracção autónoma designada pela letra "DH" correspondente a uma habitação do bloco A, no sexto andar esquerdo, com entrada pelo nº 726 do prédio sito na Av. da República, freguesia e concelho de Matosinhos - cfr. fls. 8 a 13.

b) Por escritura pública de 27-12-1989 os impugnantes adquiriram pelo preço de duzentos mil escudos a fracção autónoma designada pela letra "HO" correspondente a um lugar de estacionamento na sub-cave, com entrada pelo nº 720 do prédio sito na Av. Serpa Pinto, freguesia e concelho de Matosinhos, a qual foi posteriormente avaliada em esc. 346.500\$00 - cfr. fls. 14 a 19.

c) Por escritura pública de 16-01-1996 os impugnantes venderam a fracção autónoma referida em a) pelo preço de onze milhões de escudos - cfr. fls. 21 a 24;

d) Por escritura pública de 01-02-1996 os impugnantes venderam a fracção autónoma referida em b) pelo preço de quatrocentos e cinquenta mil escudos - cfr. fls. 25 a 27;

e) Por escritura pública de 05-03-1996 os impugnantes adquiriram pelo preço de doze milhões de escudos a fracção autónoma designada pela letra "AS" correspondente a uma habitação no 2º, 3º e 4º andares com entrada pelo nº 105 e garagem individual com acesso pelo nº 126 do prédio sito na Rua Afonso Baldaia, Leça da Palmeira, Matosinhos - cfr. fls. 28 a 33.

f) Na mesma escritura referida em e) os impugnantes confessaram-se devedores ao banco de Comércio e Indústria do valor de doze milhões e quinhentos mil escudos - cfr. fls. 28 a 43.

g) Em 15-02-2001 os impugnantes apresentaram declaração de rendimentos de substituição referente ao ano de 1996, para efeito de IRS, declarando no anexo G que em 16-01-1996 e 01-02-1996 haviam vendido as fracções "DH" e "HO" pelo preço de esc. 11.000.000\$00 e 450.000\$00, respectivamente, as quais haviam adquirido por esc. 4.500.000\$00 e 346.500\$00 respectivamente e declararam ter reinvestido em 05-06-1996 esc. 11.450.000\$00 - cfr. fls. 34 a 39 do processo administrativo apenso.

h) Em 07-12-2001 a Administração fiscal procedeu à liquidação aos impugnantes de IRS referente ao ano de 1996 no valor a pagar de esc. 3.496,51 euros, sendo a data limite para o efeito 23-01-2002, porquanto considerou que não tinha havido reinvestimento dado que na aquisição da fracção referida em e) tinha havido recurso ao crédito - cfr. fls. 7 destes autos e fls. 42 do proc. adm. apenso.

i) Em 19-04-2002 foi apresentada a presente impugnação judicial cfr. fls. 2.

3 - Dispõe o artº 10º, nº 1, al. a), do CIRS que "constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos comerciais, industriais, agrícolas ou de capitais resultem de: alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis . . .".

Por sua vez e na redacção que lhe foi introduzida pelo Decreto-Lei nº 206/90, então vigente, estabelecia o nº 5 deste preceito legal que "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 a construção de imóvel ou na construção, ampliação ou melhoramento de outro imóvel exclusivamente com o mesmo destino".

Do que fica exposto e na parte que agora interessa, ressalta, desde logo, que são pressupostos da exclusão da tributação em IRS que os ganhos obtidos na transmissão onerosa de imóveis destinados à habitação do sujeito passivo ou do seu agregado familiar sejam, no prazo de 24 meses, reinvestidos na aquisição de outro imóvel destinado exclusivamente ao mesmo fim.

Ora, no caso em apreço, resulta da matéria fáctica dada como provada que os impugnantes adquiriram, por escritura pública e pelo valor de doze milhões de escudos, a fracção em causa, para cujo pagamento e obras contraíram um empréstimo bancário, no valor de doze milhões e quinhentos mil escudos [vide als. e) e f) e doc. de fls. 28 a 43].

Sendo assim, é patente que não pode operar a referida exclusão uma vez que não se verificam os citados pressupostos.

Por outro lado, também não cabe aqui o entendimento sufragado pelo M.^{mo} Juiz *a quo* de que o empréstimo bancário caberia também na previsão do prébito artº 10º, nº 5.

A este propósito, escreveu-se no acórdão desta Secção do STA de 12/3/03, *in rec.* nº 1.721/02, tirado em situação idêntica que "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 nexos 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 artº 55º, nº 1, al. e)-1) 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 DGCI, de 1990. Pág. 120).

E a prova de que é esta a melhor interpretação daquele tipo de reinvestimento está no nº 7 daquele artº 10º, nos termos do qual "no caso de reinvestimento parcial do valor da 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.º 11.º, 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”.

No mesmo sentido, pode ver-se Acórdãos desta Secção do STA de 14/1/04, *in rec.* n.º 1.357/03; de 3/3/04, *in rec.* n.º 1.774/03, e de 24/3/03, *in rec.* n.º 2.053/03.

4 - Nestes termos, acorda-se em conceder provimento ao presente recurso e revogar a decisão recorrida, julgando-se, em consequência, improcedente a impugnação judicial.

Custas pelos impugnantes na primeira instância.

Lisboa, 20 de Abril de 2004. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Fonseca Limão* — *Vítor Meira*.

Acórdão de 20 de Abril de 2004.

Assunto:

Recurso hierárquico que aprecia a liquidação. Impugnação judicial. Convolação. Ampliação da matéria de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — Do indeferimento da reclamação ou do recurso hierárquico que aprecie acto de liquidação, cabe impugnação judicial e não recurso contencioso.*
- II — Interposto recurso contencioso pelo interessado, tal não impede que o tribunal convole o erro na forma de processo para impugnação, se se verificarem os pressupostos legais que o permitam.*
- III — Não constando dos autos a data em que o recorrente foi notificado do indeferimento do recurso hierárquico, não pode o Supremo Tribunal Administrativo proceder a tal convolação, devendo anular-se a sentença recorrida em ordem à ampliação da matéria de facto e posterior decisão em conformidade com o apurado, tendo em atenção o quadro jurídico definido pelo tribunal superior.*

Recurso n.º 2031/03-30. Recorrente: Campião & Companhia Sucessores José Dias & Dias, L.ª; Recorrido: Subdirector-Geral dos Impostos. Relator: Ex.º Juiz Cons.º. Dr. Vítor Meira.

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

Campião & C.ª, Sucessores José Dias & Dias, L.ª deduziu no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa recurso contencioso do despacho de 12/9/2002 do Subdirector-Geral dos Impostos que indeferiu recurso hierárquico relativo ao indeferimento de reclamação

graciosa incidente sobre a liquidação adicional de IRC relativo ao ano de 1992.

Por sentença do M.º Juiz daquele Tribunal foi julgada procedente a questão prévia consistente na ilegalidade de interposição da acção por falta de pressupostos da mesma, consistente na impropriedade do meio utilizado, absolvendo-se a entidade recorrida da instância e não se conhecendo do mérito da causa.

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

1. Do despacho de indeferimento da reclamação graciosa deduzida pela aqui Recorrente, que não compreendeu a realidade fáctica do sujeito passivo enquadrada no seu objecto social, e convicto de que a Administração Fiscal estava submetida ao princípio da imparcialidade e obrigada a trazer ao procedimento toda a verdade material e proceder, como estava incumbida por dever de sujeição ao princípio da legalidade, ao correcto enquadramento jurídico, ainda que contrário ao anterior entendimento que originou as correcções à matéria tributável, interpôs a Recorrente recurso hierárquico e não impugnação judicial e, da decisão que negou provimento ao recurso hierárquico, porque não impugnou, deduziu recurso contencioso nos termos do n.º 2 do art. 76.º do CPPT.

2. Com efeito, a reclamação graciosa oportunamente deduzida vivia sem dúvida a anulação do acto tributário, mas o fundamento invocado consistiu na errada interpretação da realidade fáctica do sujeito passivo e conseqüente erro de interpretação de lei, concretamente a não consideração como enquadrável na actividade da empresa a emissão de três cheques entregues por um cauteleiro à aqui Recorrente e que tinham sido devolvidos por falta de cobertura, facto que levou a Administração Fiscal a não considerar como custo fiscal a contabilização da respectiva provisão no exercício do ano de 1992.

3. A Recorrente não deduziu impugnação judicial do indeferimento total da reclamação graciosa mas sim recurso hierárquico, na convicção de que a Administração Fiscal é uma pessoa de bem no exercício das suas atribuições ao prosseguir o interesse público, de acordo com os princípios da legalidade e da imparcialidade, no respeito pelas garantias dos contribuintes e demais obrigados fiscais.

4. No procedimento tributário, os actos tributários de liquidação são impugnados graciosa ou contenciosamente, consoante a opção do sujeito passivo, nos termos dos artigos 70.º, n.º 1, e 97.º, n.º 1, alínea a), do CPPT e, da decisão proferida na reclamação graciosa, que visa a anulação total ou parcial dos actos tributários (art. 68.º do mesmo Código de Processo), cabe recurso hierárquico, nos termos do art. 76.º do referido Código, o qual é meramente facultativo, pois o sujeito passivo pode interpor impugnação judicial tendo por objecto a mesma decisão, nos termos do art. 97.º, n.º 1, alínea c), e art. 102.º, n.º 2 do mesmo Código de Processo.

5. Porém, se o contribuinte não tiver deduzido impugnação judicial com o mesmo objecto, tem sempre a possibilidade de interpor recurso contencioso da decisão do recurso hierárquico de decisão de indeferimento de reclamação graciosa, nos termos do art. 76.º, n.º 2, que tem por epígrafe “Recurso hierárquico. Relações com o recurso contencioso”, dispondo o n.º 2 no sentido de 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”.

6. Na verdade, o legislador deixou ao arbítrio do contribuinte que apresentou reclamação graciosa a possibilidade de escolher entre a impugnação e o recurso hierárquico, mas, se por ele tiver sido deduzida impugnação judicial ou contenciosa e, simultaneamente, recurso hierárquico do indeferimento da reclamação, o legislador quis impedir que, do indeferimento do recurso hierárquico fosse interposto recurso contencioso, com vista a obstar que ocorresse a litispendência ou a eventual contradicção de julgados sobre o mesmo acto tributário, dado que o órgão de recurso a quem é dirigida a impugnação judicial (meio processual que anteriormente era considerado um verdadeiro recurso contencioso) e o recurso contencioso é o mesmo: o Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância [arts. 108º, n.º 1, do CPPT e 62º, n.º 1, alínea e), do ETAF].

7. É, pois, neste sentido que deve ser interpretado o n.º 2 do art.º 76º do CPPT, como referem os Juizes Conselheiros ALFREDO JOSÉ DE SOUSA e JOSÉ DA SILVA PAIXÃO, em anotação ao art. 76º do CPPT, *Comentado e Anotado*, Livraria Almedina, Edição 2000, página 178: *“Se o recurso hierárquico for improcedente, não poderá o contribuinte interpor recurso contencioso da respectiva decisão, por a tal obstar a pendência de impugnação judicial sobre o mesmo acto tributário”*.

8. Nesse sentido, não poderá manter-se o entendimento expresso na douta decisão recorrida porque não se poderá extrair da disposição contida no n.º 2 do art. 76º do CPPT que o legislador teria inserido no referido Código uma disposição inútil, uma vez que abria, por um lado, a possibilidade aos obrigados fiscais de interpor recurso contencioso da decisão sobre recurso hierárquico e, por outro lado, como expendeu a referida decisão ora objecto de recurso, negaria tal possibilidade, considerando como não escrito o preceito em análise.

9. Além disso, o próprio legislador só excepciona a utilização do recurso contencioso como meio processual de ataque à decisão de indeferimento do recurso hierárquico quando, com o mesmo objecto, tiver sido deduzida impugnação judicial e só neste caso.

10. Ora, se houvesse qualquer outra restrição, designadamente a referida na douta sentença recorrida, seria o mesmo legislador a mencioná-la, o que não parece ser o entendimento a colher, já que a disposição citada expressa claramente as relações do recurso hierárquico com o recurso contencioso.

11. Acresce, ainda, que nunca poderá ser negado aos obrigados fiscais o direito de acesso à justiça tributária previsto no art. 9º da LGT, garantia consagrada no art. 20º da Constituição da República, até porque o órgão material e territorialmente competente para apreciar e decidir quer a impugnação judicial quer o recurso contencioso sobre a questão material controvertida é o mesmo, não sendo relevante neste caso concreto o meio processual escolhido.

12. Daí que, sendo o Tribunal Tributário de 1ª Instância o Tribunal competente para apreciar quer a impugnação judicial, que não foi deduzida, quer o recurso contencioso oportunamente interposto, não poderá ser negado à Recorrente a garantia da sua defesa dos direitos tutelados em processo tributário.

13. Foram, assim, violadas as disposições contidas no n.º 2 do art. 76º do CPPT, no art. 9º da LGT e no art. 20º da Constituição que consagram as garantias de acesso ao Tribunal dos obrigados fiscais.

A entidade recorrida contra-alegou no sentido da manutenção da decisão recorrida que entende ter feito correcta interpretação e aplicação da lei aos factos.

Pelo Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do não provimento do recurso por o artigo 76º n.º 2 do Código de Procedimento e Processo Tributário dever ser lido conjuntamente com o artigo 101º, alíneas a) e j) da Lei Geral Tributária, daí resultando que quando está em causa a apreciação da legalidade de um acto tributário é a impugnação e não o recurso contencioso o meio de reacção a usar, conforme jurisprudência unânime deste Supremo Tribunal Administrativo e da doutrina que cita.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos: 1-Em 5/7/1996, a Administração Fiscal estruturou liquidação de I.R.C., relativa ao ano fiscal de 1992, na qual surge como sujeito passivo a firma recorrente, “Campião & Cª, Sucessores José Dias & Dias, Lda.”, a qual teve por fundamento a não aceitação como custo fiscal do referido exercício, nos termos do art.º 33, n.º 1, al.a), do C.I.R.C., de provisão para créditos de cobrança duvidosa, no montante de 235.512,80, a qual respeitava à emissão de cheques sem cobertura passados José Miguel Oliveira Marques (cfr. documentos juntos a fls.14 e 33 do apenso de reclamação; informação exarada a fls.12 a 21 do apenso de recurso hierárquico);

2-Em 22/11/1996, a recorrente deduziu reclamação graciosa, ao abrigo do art.º 95, do C. P. Tributário, tendo por objecto a liquidação identificada no n.º 1 (cfr. data aposta a fls.2 do apenso de reclamação);

3-Em 19/3/1998, a Direcção Distrital de Finanças de Lisboa indeferiu a reclamação graciosa identificada no n.º 2 (cfr. documento junto a fls.51 e seg. do apenso de reclamação);

4-Em 26/3/1998, a recorrente foi notificada do despacho identificado no n.º 3 (cfr. documentos juntos a fls.49 e 50 do apenso de reclamação);

5-Em 24/4/1998, a firma “Campião & Cª, Sucessores José Dias & Dias, Lda.” deduziu recurso hierárquico tendo por objecto a decisão de indeferimento identificada no n.º 3 (cfr. data aposta a fls.33 do apenso de recurso hierárquico);

6-Em 12/9/2002, o Subdirector - Geral dos Impostos indeferiu o recurso hierárquico deduzido pela recorrente (cfr. documento junto a fls.3 e seg. do apenso de recurso hierárquico);

7-Em 28/11/2002, a firma “Campião & Cª, Sucessores José Dias & Dias, Lda.” deduziu o presente recurso tendo por objecto o despacho identificado no n.º 6, no qual termina pugnando pela anulação da liquidação adicional de I.R.C. relativa ao ano fiscal de 1992 (cfr. data aposta a fls.1 deste processo).

Assentes tais factos passemos agora à apreciação do recurso.

A sentença recorrida assentou na consideração de que, sendo a impugnação o meio próprio para atacar o acto de liquidação do IRC e tendo a recorrente interposto recurso contencioso, utilizara meio impróprio, não conhecendo por isso do recurso. Vejamos se assim é.

O presente recurso foi interposto na vigência do Código de Procedimento e Processo Tributário pelo que é este o diploma que regula a situação em causa. O artigo 66º permite o recurso hierárquico das decisões dos órgãos da administração tributária, consignando o artigo 76º do mesmo diploma a possibilidade da sua interposição relativamente ao indeferimento total ou parcial da reclamação graciosa, permitindo ainda recurso contencioso da decisão do recurso hierárquico se não tiver sido deduzida impugnação judicial. Foi baseado neste artigo que o recorrente interpôs este recurso. Tal norma não pode porém ser apreciada isoladamente. Como refere Jorge de Sousa

(Código de Procedimento e Processo Tributário, nota 7 ao artigo 76º), "apesar da referência a "recurso contencioso" feita no nº 2 deste art. 76º, a impugnação contenciosa dos actos administrativos proferidos em recurso hierárquico interposto de indeferimento de reclamação graciosa, comportando a apreciação da legalidade de actos de liquidação, deve ser feita através do processo de impugnação judicial e não através do processo de recurso contencioso, que é reservado para a impugnação de actos que *não comportem a apreciação de actos de liquidação* [arts. 101º, alíneas a) e j), da L.G.T. e 97º, nº1, alíneas d) e p), deste Código]". E mais adiante "Por isso, a redacção do nº2 deste art 76º, que reproduz o nº 2 do art 100º do C.P.T., mostra-se deficiente, pois não teve em atenção que agora, à face dos arts. 101º, alíneas a) e j), da L.G.T. e 97º, alíneas d) e p), deste Código, 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". Ora as alíneas do artigo 101º da Lei Geral Tributária referidas enumeram como meios processuais tributários a impugnação judicial [al. a)] e o recurso contencioso de actos relativos a questões tributárias que não impliquem a apreciação do acto de liquidação [al. j)], enquanto o artigo 97º do Código de Procedimento e Processo Tributário diz que o processo judicial tributário compreende a impugnação de actos administrativos em matéria tributária que comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação [al. d)] e o recurso contencioso de actos administrativos relativos a questões tributárias que não comportem apreciação da legalidade do acto de liquidação [al. p)]. É pois com base nesta distinção dos actos que terá de se apreciar se cabe impugnação ou recurso contencioso.

No caso vertente o recurso hierárquico respeitava a acto administrativo sobre a legalidade do acto de liquidação pelo que seria a impugnação judicial o meio próprio para atacar tal despacho. A recorrente não deduziu impugnação mas veio antes interpor recurso contencioso atendo-se exclusivamente à letra do artigo 76º, nº 2, do Código de Procedimento e Processo Tributário. Por isso a sentença considerou que o meio utilizado não era o próprio e não conheceu do mérito da causa. Mas será que a consequência do erro na forma do processo usado pela recorrente deveria ter como consequência a absolvição da instância da entidade recorrida ou poderia convolar-se o processo para a forma apropriada? O artigo 97º, nº 3, da Lei Geral Tributária manda ordenar a correcção do processo quando o meio usado não for o adequado segundo a lei. Não constituindo tal erro uma nulidade insanável na lei adjectiva fiscal haverá que seguir o que dispõe o art 199º do Código de Processo Civil no qual se preconiza que tal erro só importa a anulação dos actos que não possam ser aproveitados, devendo praticar-se os que forem estritamente necessários para que o processo se aproxime, quanto possível, da forma estabelecida pela lei. No caso concreto, deverá analisar-se se o processo poderá ser convolado para a forma correcta, aproveitando-se os actos que estejam conformes e praticando os necessários para o efeito. Posto é que da convalidação não resulte que a impugnação seja intempestiva. Ora nem do probatório da sentença nem da consulta do processo administrativo se alcança quando foi a recorrente notificada do indeferimento do recurso hierárquico e só com tal elemento factual se pode apreciar se a impugnação seria tempestiva. Haverá por isso que revogar a sentença recorrida para que, ampliando-se

a matéria de facto para apurar a data da notificação, se aprecie se a impugnação será tempestiva e, caso o seja, se determine a convalidação com o prosseguimento dos demais termos processuais se não ocorrer outro motivo relevante que o impeça.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, anulando a sentença recorrida, nos termos dos artigos 729º e 730º do Código de Processo Civil, para que, atenta a situação jurídica atrás definida, seja ampliada a matéria de facto em ordem a apurar a data em que a recorrente foi notificada do indeferimento do recurso hierárquico, verificando-se se a impugnação é tempestiva e, se tal ocorrer, convolvendo-se a forma do processo para impugnação, ou decidindo-se em conformidade com o que for apurado, caso assim não aconteça.

Sem custas.

Lisboa, 20 de Abril de 2004. — Vítor Meira (relator) — António Pim-pão — Brandão de Pinho.

Acórdão de 29 de Abril de 2004.

Assunto:

Recurso. Deserção. Falta de alegações. Sucessão de leis.

Doutrina que dimana da decisão:

Tendo o recurso sido interposto depois da entrada em vigor da Lei nº 15/01 é-lhe aplicável o Código de Procedimento e Processo Tributário pelo que não pode alegar no tribunal de recurso, nos termos do artigo 282º desse diploma, sendo irrelevante a intenção manifestada nesse sentido, tendo a falta de alegações como consequência a deserção do recurso.

Recurso n.º 25/04-30. Recorrente: Câmara Municipal de Viana do Castelo; Recorrido: Hilário Torres Azevedo Marques; Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. Vítor Meira.

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

Hilário Torres Azevedo Marques impugnou no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viana do Castelo a liquidação que lhe foi efectuada a título de infra-estruturas urbanísticas.

Por sentença do M.º Juiz daquele Tribunal foi a impugnação julgada procedente.

Não se conformando com tal decisão recorreu a Fazenda Pública em representação da Câmara Municipal de Viana do Castelo, declarando pretender alegar no tribunal de recurso. Não tendo porém apresentado alegações foi tal recurso julgado deserto no Tribunal recorrido.

Inconformada com esta decisão, dela recorreu a Câmara Municipal referida para o Tribunal Central Administrativo, tendo-se este de-

clarado incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso por tal competência caber ao Supremo Tribunal Administrativo.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

1ª) Salvo o devido respeito, ao caso vertente não é aplicável o disposto no artigo 282º, nº 3, do CPPT;

2ª) É que, no requerimento de interposição de recurso, a Recorrente havia manifestado a intenção de alegar no Tribunal recorrido - artigo 171º, nº 1, do Código de Processo Tributário;

3ª) Não obstante o acto de interposição do recurso ter ocorrido na vigência da nova lei, depois de 5 de Julho de 2001, tal sucedeu em virtude e na sequência de decisões nesse sentido tomadas pelo Tribunal Central Administrativo, a propósito de situações similares à dos presentes autos;

4ª) Designadamente, a Recorrente seguiu o entendimento consagrado pelo douto Acórdão de 19 de Março de 2002, proferido no Recurso Jurisdicional nº 4754/01, da 2ª Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo;

5ª) No citado Acórdão, decidiu-se que a problemática da sucessão de leis adjectivas no tempo em sede de processos pendentes resolve-se por aplicação aos actos jurídicos - quer das partes, da secretaria e do Tribunal - das disposições legais vigentes à data do respectivo início da instância;

6ª) Igual entendimento foi consagrado pelo mesmo Tribunal Central, designadamente nos Acórdãos de 05/06/2001 e 01/12/01, proferidos nos Recursos de Agravo n.ºs 4934/01 e 4935/01.

7ª) Foi louvando-se no douto entendimento expandido nos citados Acórdãos, que se evidenciava pacífico, que a Recorrente aplicou as regras do regime anterior ao estabelecido pelo CPPT;

8ª) Daí que, nos termos do artigo 171º, nº 1, do Código de Processo Tributário, tivesse declarado que pretendia alegar no Tribunal de recurso;

9ª) Possibilidade que se deverá considerar processual e legalmente possível, sob pena da Recorrente ser grave e absurdamente penalizada;

10ª) É que o recurso ao regime processual anterior foi-lhe determinado por douta jurisprudência ditada pelo douto Tribunal Central Administrativo, que assim a induziu, na pessoa do seu mandatário, a respeitar um entendimento legal aparentemente pacífico, tendo-a levado a adoptar as regras cuja aplicação o Meritíssimo Juiz *a quo* lhe nega, assim a impedindo de ver apreciada a tese que defende nos autos em apreço;

11ª) Sem prejuízo, mesmo que ao Meritíssimo Juiz *a quo* assistisse a razão, o despacho consequente, de admissão do recurso, deveria conter a correcção do erro em que o Recorrente incorrera - artigo 687º, nº 3, do Código de Processo Civil -, mandando seguir os termos apropriados ao recurso interposto;

12ª) A douta decisão recorrida violou o disposto no artigo 4º do Decreto-Lei 433/99, de 26 de Outubro, no artigo 171º, nº 1, do Código de Processo Tributário, e no artigo 687º, nº 3, do Código de Processo Civil, devendo ser revogada;

13ª) Consequentemente, deve reconhecer-se à Recorrente o direito de alegar no Tribunal de recurso; ou, quando assim se não entenda, deve ser proferido despacho a corrigir o erro em que a mesma, nas circunstâncias atrás indicadas, veio a incorrer, concedendo-se-lhe prazo para apresentar as respectivas alegações.

O recorrido contra-alegou no sentido da manutenção da decisão, formulando as seguintes conclusões:

1- Em obediência ao normativo do artigo 280º, nº 1, do CPPT, e artº 21º, nº 4, e 32º, nº 1, alínea e), do ETAF, *in casu*, o Recurso deveria ter sido interposto para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, uma vez que está em causa tão somente matéria de direito.

2- Como o Recurso foi interposto para o Tribunal Central Administrativo, é este Tribunal materialmente incompetente para decidir a questão levantada.

3- O douto Acórdão de 19 de Março de 2002, invocado pela recorrente para fundamentar a sua tese, é contraproducente para a mesma, uma vez que acabou por decidir pela intempestividade das contra-alegações. Não pode o recorrido pronunciar-se sobre a restante Jurisprudência invocada, dada a ausência de transcrições.

4- Após a entrada em vigor da Lei nº 15/2001, de 5 de Junho, todos os actos a praticar em qualquer processo, mesmo nos pendentes, passaram a regular-se pelo CPPT, como expressamente resulta do disposto no artigo 12º da referida Lei.

5- Assim, o artigo 4º da Lei nº 433/99, de 26 de Outubro, invocado no douto Acórdão referido pela recorrente foi revogado pelo artigo 12º atrás mencionado.

6- Consequentemente, como o acto de interposição do Recurso em análise foi praticado após a entrada em vigor da citada Lei nº 15/2001, aplicam-se as normas do CPPT e não do revogado CPT.

7- O disposto no artigo 687º, nº 3, do Cod. Proc. Civil refere-se a espécies de recurso e não a local ou Tribunal onde se pode ou deve alegar, como resulta até da parte transcrita pela recorrente: "tendo-se interposto recurso diferente do que competia . . .".

8- Por tudo, a decisão recorrida não merece a mínima censura. O Ministério Público manteve o parecer emitido na 2ª instância no sentido da deserção do recurso.

Apreciemos então o recurso.

A decisão recorrida julgou deserto o recurso por falta de alegações, não obstante a declaração da recorrente de que pretendia alegar no tribunal de recurso. Vejamos se lhe assiste razão.

Os processos em causa teve o seu início em 1996 e o recurso agora em apreciação foi interposto em 14 de Março de 2002. Haverá pois que equacionar as leis que se sucederam para decidir a questão vertente.

O Código de Processo Tributário vigorou até 1 de Janeiro de 2000, data em que foi substituído pelo Código de Procedimento e Processo Tributário. O artigo 4º do DL 433/99, de 26 de Outubro, que põe em vigor este diploma, consigna no seu artigo 4º que o mesmo só se aplica aos procedimentos iniciados e aos processos instaurados a partir dessa data. Todavia, por virtude do artigo 12º da Lei nº 15/01 de 5 de Junho, os procedimentos e processos pendentes regulados pelo Código de Processo Tributário passaram a reger-se pelo Código de Procedimento e Processo Tributário sem prejuízo do aproveitamento dos actos já realizados. Temos pois que, atenta a data em que o recurso foi interposto, era ao mesmo aplicável o Código de Procedimento e Processo Tributário.

Assente a aplicabilidade do Código de Procedimento e Processo Tributário vejamos agora se a recorrente poderia, como pretende, alegar no tribunal de recurso. Prescreve o artigo 282º que a inter-

posição se faz por meio de requerimento (n.º 1), que o prazo para alegações a efectuar no tribunal recorrido é de 15 dias a contar da notificação da admissão do recurso (n.º 3) e que a falta de alegações implica que se julgue logo deserto o recurso no tribunal recorrido (n.º 4). Quer isto dizer que a norma do artigo 171.º, n.º 1, do Código de Processo Tributário que permitia alegar no tribunal de recurso desde que manifestasse a sua intenção nesse sentido já estava revogada à data da interposição do recurso. Era por isso irrelevante, à data em que foi feita, a pretensão de alegar no tribunal de recurso, sendo para o efeito irrelevante o alegado pela recorrente de que o Tribunal Central Administrativo já decidiu no sentido que pretende porquanto, mesmo que tal tivesse acontecido, as decisões judiciais não têm a virtualidade de revogar a lei. A não apresentação das alegações no prazo e local legalmente consignados não pode deixar de levar a que o recurso seja julgado deserto. Tendo sido essa a decisão do tribunal recorrido nenhuma censura merece o seu julgamento.

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

Sem custas por a recorrente delas estar isenta.

Lisboa, 29 de Abril de 2004. — *Vitor Meira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 29 de Abril de 2004.

Assunto:

Verificação e graduação de créditos. Contribuição autárquica. Art. 24.º, n.º 1, do CCA. Privilégio imobiliário. Crédito posterior à penhora. Art. 744.º, 1, do CC.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — *A entender-se, como parece correcto, que o art. 230.º, § 2.º, do CCP, está revogado, é de considerar que o legislador (art. 24.º, n.º 1, do CCA) disse menos do que queria.*
- II — *O dito art. 24.º, 1, do CCA, deve interpretar-se no sentido de que os créditos por contribuição autárquica, posteriores à data da penhora e liquidados antes da venda ou adjudicação de bens, beneficiam do privilégio imobiliário previsto no art. 744.º, n.º 1, do CC.*
- III — *Assim, tais créditos, reclamados no processo de verificação e graduação de créditos, são de graduar no respectivo processo.*

Recurso n.º 113/04-30. Recorrente: Ministério Público; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.ºmº Juiz Cons.º. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. O **MINISTÉRIO PÚBLICO** interpõe recurso para este Supremo Tribunal da sentença proferida pelo M.ºmº Juiz do 2.º Juízo do Tribunal

Tributário de 1.ª Instância de Lisboa, que, nos presentes autos de verificação e graduação de créditos, admitiu e graduou créditos de Contribuição Autárquica dos anos de 1991 a 1998.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

O Código da Contribuição Predial, e nomeadamente o § 2.º do seu art. 230.º 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.

Também do D. 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, veio 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.

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.

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.

Na verdade a Fazenda Nacional reclamou créditos respeitantes a contribuição autárquica dos anos de 1991 a 1998, com inscrição dos mesmos para cobrança em 1992 a 1999, conforme fls. 16 e 17, e tendo a penhora sido efectuada em 17 de Maio de 1991, conforme fls. 38 do processo de execução apenso.

Estes créditos não deveriam assim ter sido admitidos nem graduados já que os mesmos não gozam do privilégio 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.

A douda 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 dos mesmos créditos.

Não houve contra-alegações.

Foram colhidos os vistos legais.

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

Em 6/12/79, 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.38 do processo de execução principal, com vista à garantia de empréstimo para aquisição de habitação própria concedido pela mesma a Samuel Maria Silva e esposa, Vitória da Conceição Calado Silva, no montante de Esc. 960.000\$00, juro anual até 22,25% e despesas emergentes do contrato de mútuo.

Em 14/2/91, a "Caixa Geral de Depósitos" instaurou contra Samuel Maria Silva e esposa, Vitória da Conceição Calado Silva, por dívida derivada do empréstimo identificado no n.º 1, no montante de Esc.3.502.377\$00, acrescida de juros vincendos, a execução fiscal n.º.1520-91/700054.5, 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;

Em 17/5/91, no âmbito do processo de execução identificado no n.2, para pagamento da dívida nele referida, foi penhorada a fracção autónoma devidamente identificada no auto de penhora de fls.38 do processo de execução principal;

Em 31/5/91, a penhora identificada no n.3 foi registada a favor da Fazenda Nacional, tudo conforme cópia de certidão da C. R. P. junta a fls.40 a 45 do processo de execução principal;

Em 16/11/2000, foi autorizada a venda através de negociação particular da fracção autónoma identificada no n.3, pelo preço de Esc. 8.500.000\$00, tudo conforme documentos juntos a fls.75, 79 e 81 do processo de execução principal, os quais se dão aqui por integralmente reproduzidos;

Os executados são devedores à Fazenda Nacional de créditos de contribuição autárquica, incidentes sobre a fracção autónoma penhorada e vendida no processo de execução principal, relativos aos anos de 1991 a 1998, e inscritos para cobrança nos anos de 1992 a 1999, no montante global de Esc. 85.331\$00, acrescido de juros de mora computados a partir das datas constantes das certidões juntas aos presentes autos.

3. A questão nuclear a resolver nos presentes autos tem a ver com a admissão e graduação de créditos de contribuição autárquica relativos aos anos de 1991 a 1998, inscritos para cobrança nos anos de 1992 a 1999.

O M.^{mo} Juiz admitiu-os e graduou-os.

É contra esta decisão que se insurge o recorrente, sustentando que os mesmos não deviam ser admitidos e graduados, por isso que a penhora é de 1991, sendo apenas de admitir tais créditos se fossem inscritos para cobrança no ano corrente na data da penhora e nos dois anos anteriores.

Quid juris?

Vejam os.

Dispõe o art. 744º, n.º 1, do CC:

«Os créditos por contribuição predial devida ao Estado ou às autarquias locais, 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.»

É sabido que a contribuição predial foi extinta e substituída pela contribuição autárquica.

Ora, dispõe o art. 24º, 1, do CCA:

«A contribuição autárquica goza das garantias especiais previstas no Código Civil para a contribuição predial.»

E é em função destes dois textos legais que o recorrente pretende que a reclamação que teve por base a CA dos anos de 1991 a 1998, com inscrição para cobrança em 1992 a 1999, está fora deste preceito legal, pelo que a admissão e graduação dos créditos referidos viola os citados normativos.

Isto porque, na tese do recorrente, está revogada a norma constante do § 2º do art. 230º do CCP (na redacção do DL n.º 764/75, de 31/12), que reza assim:

“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 dever ser liquidada pelos meses decorridos até à data da venda ou da adjudicação do prédio”.

É este preceito que o recorrente pretende estar revogado.

Terá razão?

Vejam os.

Compreende-se que, sendo a contribuição autárquica de trato sucessivo, não se entenderia que a mesma ficasse desprovida da respectiva garantia (privilégio imobiliário), só pelo facto de haver dilação na venda do imóvel. Por outro lado, o que se compreende no limite fixado a montante (crédito inscrito para cobrança no ano corrente na data da penhora e nos dois anos antecedentes) já não teria a mesma compreensão nesse limite fixado a jusante (créditos posteriores à penhora).

É certo que a referida disposição do CCP (art. 230º) parece estar revogada. Na verdade, o CCA, que ressalva expressamente algumas disposições do CCP, não ressalva aquela.

Porém, parece-nos que o legislador do CCA disse menos do que queria. Pelas razões atrás apontadas, que estiveram por certo na génese daquele § 2º do art. 230º do CCP, afigura-se-nos evidente que o legislador não quis deixar de fora as situações já referidas, a saber: os créditos por contribuição autárquica posteriores à penhora mas anteriores à data da venda ou adjudicação do prédio.

É pois a esta luz que há-de ser interpretado o predito art. 24º, n.º 1, do CCA, devendo pois entender-se que os referidos créditos por contribuição autárquica beneficiam do privilégio imobiliário previsto no art. 744º, n.º 1, do CC.

A revogação do § 2º do art. 230º do CCP, não pode pois ter o alcance e a dimensão que o recorrente lhe dá.

E porque assim é, o recurso está condenado ao insucesso.

Aliás, em sentido coincidente se pronunciou recentemente este Supremo Tribunal (1).

4. Face ao exposto, acorda-se em negar provimento ao recurso. Sem custas, por delas estar isento o recorrente.

Lisboa, 29 de Abril de 2004. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Fonseca Limão* — *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 29 de Abril de 2004.

Assunto:

Omissão de pronúncia. Nulidade da sentença.

Doutrina que dimana da decisão:

I — *Enferma do vício de limite de omissão de pronúncia a sentença proferida em recurso judicial de despacho aplicativo de coima que não conhece da questão prévia da extemporaneidade de tal meio reactivo da sociedade sancionada, oportunamente suscitada pelo Ministério Público.*

II — *Como assim, é nula, nos termos do artigo 379º, n.º 1, al. c), 1ª parte, do CPP, subsidiariamente aplicável, ex vi artigos 3º, al. b), do RGIT e 41º do RGCO.*

(1) Vide acórdão deste STA de 10/03/2004 (rec. n. 117/04).

Recurso n.º 298/04-30, em que são recorrente o Ministério Público, recorrida Transportes Águia — Transporte Internacionais Rodoviários, Lda, e que foi relator o Ex.º Juiz Cons.º Dr. Mendes Pimentel.

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

O Ministério Público recorre da sentença do M.º Juiz de Direito do TT de 1ª Instância de Coimbra de fls. 63-67, assim rematando a atinente alegação:

1. *Transportes Águia, L.ª*, interpôs o presente recurso judicial do despacho através do qual lhe foi aplicada a coima em causa em 24.XI.99, conforme foi julgado provado.

2. Aquele despacho foi notificado à referida sociedade em 05.XI.99, como também foi considerado provado.

3. Daí que o ora recorrente se tenha pronunciado, no seu parecer de fls. 42, pela extemporaneidade daquele recurso, por ter sido ultrapassado o prazo de 15 dias previsto no n.º 1 do art.º 213.º do CPT, então em vigor, para a respectiva interposição.

4. Contudo, o M.º Juiz *a quo* reincidiu em não se pronunciar sobre tal questão prévia.

5. Assim, ao não conhecer dessa questão que, a concluir-se pela invocada extemporaneidade, prejudica o conhecimento de todas as outras, incorreu o Mmo. Juiz a quo em omissão de pronúncia na sentença recorrida, inquinando esta da nulidade prevista na 1ª parte da alínea c) do n.º 1 do art. 379º do CPPenal, aplicável supletivamente, nos termos atrás referidos, conforme, de resto, já se decidiu no acórdão de fls. 55-58 destes autos.

6. Deve, pois, declarar-se tal nulidade, que ora se argui novamente, com todas as consequências legais.

Não houve contra-alegação.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

Em sede factual, remetemos para a materialidade fixada pelo tribunal *a quo*, a fls. 65 - artigos 713º, n.º 6, e 726º do CPC, *ex vi* alínea e) do art.º 2º do CPPT.

A questão decidenda é a de saber se a sentença recorrida, proferida em 19.VI.2003, se mostra inquinada da nulidade prevista na 1ª parte da alínea c) do n.º 1 do artigo 379º do CPP, subsidiariamente aplicável, *ex vi* artigos 3º, b), do RGIT e 41º do RGCO - omissão de pronúncia: *é nula a sentença quando o tribunal deixe de pronunciar-se sobre questões que devesse apreciar* . . .

No acórdão desta Secção de fls. 55-58, deu-se provimento a idêntico recurso do EMMP referente à sentença de fls. 43-45 vº, aí se proclamando a nulidade desta, por isso que inquinada de tal vício. Sucede que na sentença proferida em consequência de tal, não obstante se consignar no relatório que “o M.P. . . sustenta que o recurso foi apresentado extemporaneamente, razão pela qual, desde logo, deve ser rejeitado”, não se conheceu desta questão. **Prévia**, pois como bem se realça no sobredito aresto, “a questão da tempestividade do recurso judicial, contendendo naturalmente com a admissibilidade do respectivo recurso e consequente possibilidade de dele se conhecer em sede judicial, sempre se revelaria prévia a tudo o mais, designadamente à oficiosamente apreciada e decretada prescrição.”

Temos, pois, que o M.º Juiz de Direito *a quo* reincidiu na sobredita omissão de pronúncia, assim postergando objectivamente o dever de

acatamento das decisões dos Tribunais Superiores afirmado no artigo 4º,1, do EMJ.

Em seguimento do exposto, acorda-se conceder provimento ao recurso, proclamando-se a ocorrência do alegado *vício de limite* na sentença recorrida que, por isso, se anula.

Sem custas.

Lisboa, 29 de Abril de 2004. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queirós*.

Acórdão de 29 de Abril de 2004.

Assunto:

Impugnação judicial. Recurso jurisdicional de acórdão do TCA. Matéria de facto. Poderes de cognição do STA.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Nos processos inicialmente julgados pelos TT de 1ª instância o STA apenas conhece de matéria de direito art. 21.º n.º 4 do ETAF e 722.º n.º 2 do CPC.

II — Porque assim, se nas alegações e conclusões de recurso de decisão proferida pelo Tribunal Central Administrativo, prolatado já sobre decisão de TT de 1ª Instância, o Recorrente se limita a questionar apenas aquela matéria de facto e os juízos que, na mesma sede, o tribunal recorrido formulou, não afrontando ou controvertendo o decidido quanto ao direito aplicável e aplicado, o recurso jurisdicional não pode proceder.

Recurso n.º: 1093/03-30. **Recorrente:** Fazenda Pública. **Recorrido:** Gail Sociedade Abastecedora de Mercarias, S.A. Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformada com o aliás douto acórdão o Tribunal Central Administrativo que concedeu parcial provimento ao recurso oportuna-mente interposto pela Gail - Sociedade Abastecedora de Mercarias, SA, nos autos convenientemente identificada, que revogou em parte a sentença recorrida, anulando na totalidade a liquidação de IVA do ano de 1987 e os correspondentes juros compensatórios e parcialmente a liquidação de IVA referente ao ano de 1986 e juros compensatórios, julgando apenas procedente a liquidação desse imposto no que tange à dívida de 514.485\$00, dele interpôs agora recurso jurisdicional para esta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo o Ex.º Representante da Fazenda Pública.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso, pugnando pela revogação do impugnado julgado e consequente pro-

cedência do presente recurso jurisdicional, formulou, a final, as seguintes conclusões:

1 — Diz o art.º no seu nº6, alínea d) que do valor tributável das transmissões de bens, sujeitas a IVA, são exclusivas as quantias respeitantes a embalagens, desde que as mesmas não tenham sido transaccionadas e da factura ou documento equivalente constem os elementos referidos na alínea b) do nº5 do art.º 35º do CIVA.

2 — Esta última disposição determina que as embalagens não efectivamente transaccionadas deverão ser objecto de indicação separada e com menção expressa de que foi acordada a sua devolução.

3 — Ora tudo isto falha nos autos.

4 — A impugnante contabilizou de imediato todas as operações na conta resultados (1.4.8 venda - embalagens retornáveis).

5 — Tal facto expressa que assumiu desde logo tal transacção.

6 — A tese de as taras não serem parte da transacção está definitivamente prejudicada pela opção contabilística da impugnante, na medida em que não mantinha contas correntes separadas para as transacções de mercadorias e de taras.

7 — Facto que definitivamente a impossibilita de conhecer o valor das taras em poder dos clientes.

8 — Não demonstrou, pois, a impugnante, que as embalagens e garrafas não tivessem sido vendidas...

Em contra-alegações oportunamente apresentadas também juízo a ora recorrida Gail - Sociedade Abastecedora de Mercearias, SA, sustentou o decidido e, perseguindo a sua confirmação, opinou pela improcedência do presente recurso.

Por sua vez, o Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal emitiu depois mui douto parecer opinando também pela improcedência do recurso jurisdicional e consequente confirmação do julgado por, em seu esclarecido entender, A recorrente "... funda o recurso, exclusivamente, na crítica do probatório estabelecido no acórdão recorrido...".

Colhidos os vistos legais, e porque nada obsta, cumpre apreciar e decidir. O tribunal ora recorrido deu por provada a seguinte factualidade:

1º — Os SFT efectuaram exame à escrita da sociedade Gail-Sociedade Abastecedora de Mercearias, S.A. em Fevereiro de 1988, tendo verificado que em qualquer transacção realizadas era emitida uma factura onde se fazia constar, além dos intervenientes, uma descrição dos bens transaccionados, com indicação do preço unitário, e, no caso se estarem em causa bens com uso de tara, o preço dessa tara (vide ponto 3.1 da informação do Departamento dos Serviços Distritais de Fiscalização Tributária do Porto a fls. 23 dos autos)

2º — Nas facturas emitidas no ano de 1986 fazia-se a indicação separada do valor total das mercadorias e do valor atribuído às taras; fazendo incidir a taxa do IVA somente sobre o valor da mercadoria. Nas mesmas facturas havia ainda a seguinte indicação por escrito: "Devolução de taras: Devem ser efectuadas dentro de 60 dias da data da factura e em bom estado". (vide ponto 3.1 da informação do Departamento dos Serviços Distritais de Fiscalização Tributária do Porto a fls. 23 dos autos e ainda anexo I a fls. 26)

3º — A partir de Dezembro de 1986 encontram-se na escrita da impugnante cópias de facturas relativas a venda de bens acondicionados em embalagens com ou sem tara em que para além dos elementos ditos em 1) e 2) foi colocado um carimbo com a seguinte indicação "taras - foi acordada a sua devolução" (vide ponto 3.2 da informação do Departamento dos Serviços Distritais de Fiscalização

Tributária do Porto a fls. 23 dos autos e ainda anexos II e III a fls. 27 e 28).

4º — Em 1987, a Gaial mandou imprimir tipograficamente nos documentos que deveria processar quando efectuasse transmissão de mercadorias, no canto inferior esquerdo, a dita menção que antes apunha através de carimbo "taras - foi acordada a sua devolução", mantendo tais factos facturas impressas os demais dizeres que continham as usadas até 1986, (também os dizeres ditos em 1) e 2) do probatório) designadamente no que respeita à matéria de taras. (vide anexo V à informação do Departamento dos Serviços Distritais de Fiscalização Tributária do porto, a fls. 30)

5º — O processamento contabilístico foi idêntico em 1986 e 1987, dando-se aqui por reproduzida a nota 3/6 do relatório dos SDEF constante de fls. 24.

6º — Sempre que os clientes faziam devoluções de taras, eram processadas notas de crédito pelo valor das embalagens recebidas, sendo que estes documentos originavam o lançamento a débito da conta "7148" - Venda de Embalagens Retornáveis e a crédito da conta "Clientes" (vide pontos 3.7 e 3.8 da informação do Departamento dos Serviços Distritais de Fiscalização Tributária do Porto, a fls. 25).

7º — A empresa não mantinha contas correntes separadas para as transacções de mercadorias e de taras. (vide ponto 3.9 da informação do Departamento dos Serviços Distritais de Fiscalização Tributária do Porto, a fls. 25).

8º — Em Março e Abril de 1987 os valores registados pela impugnante a crédito da conta "7148 - Venda de Embalagens Retornáveis" foram por lapso creditados na conta "7171 - Devoluções de Vendas" (vide pontos 3.6 e da informação do Departamento dos Serviços Distritais de Fiscalização Tributária do Porto, a fls. 25).

9º — No balancete analítico da empresa relativo ao mês de Dezembro de 1986 na conta 7148 - Embalagens Retornáveis encontra-se debitado o valor de 142.398.859\$80 e creditado o valor de 145.614.389\$00, com o saldo de 3.215.529\$50.

10º — No balancete analítico da empresa relativo ao mês de Dezembro de 1987 na conta 7148. Embalagens Retornáveis encontrasse debitado o valor de 438.697.859\$20 e creditado o valor de 434.759.168\$60, com o saldo de 3.938.570\$60, mas resulta dos autos e foi verificado pela Administração Fiscal que os valores a crédito na conta 7148 Venda de Embalagens retornáveis, no ano de 1987 ascenderam a 166.573.432\$00 (vide fls. 38 e 39).

11º — Na informação dos Serviços Distritais de Fiscalização Tributária do Porto (fls. 21 a 25) é referido no ponto 3.10" Durante os exercícios de 1986 e 1987 os movimentos correspondentes às devoluções de taras registadas a débito da conta 7148 ou 7171 (em Março e Abril de 1987) tiveram a seguinte expressão: 1986 142 398 859\$80, e 1987 - 171 009 670\$00.

12º — Em Novembro de 1988 a ora recorrente reclamou da notificação que lhe foi feita para proceder ao pagamento da quantia de 49.950.849\$00 a título de IVA e de 18.764.412\$00 a título de juros compensatórios tendo a reclamação sido indeferida por despacho de 30.5.1989.

13º — A impugnante recolhia as taras junto dos seus clientes, através dos seus próprios camiões e era nessa altura que emitia uma nota de crédito a favor dos seus clientes e pelo mesmo valor que

os seus clientes haviam dado pelas taras e que estes consideravam caução (vide depoimento das 3ª e 5ª testemunhas a fls. 68 v.º e 69 v.º).

14º — A ora impugnante na sua qualidade de armazenista ao adquirir bebidas aos produtores só comprava o líquido mas caucionava o vasilhame que continuava pertença dos mesmos produtores. (vide depoimento da testemunha inquirida a fls. 79 e v.º.)

E, com base na transcrita factualidade, houve por bem julgar parcialmente procedente o recurso jurisdicional da Impugnante Gaial, anulando in totum a liquidação de IVA do ano de 1987 e respectivos juros compensatórios e parcialmente a liquidação de IVA do ano de 1986 e juros compensatórios, fixando a liquidação deste imposto em 514.485\$00 e juros correspondentes.

Pois se sufragou entendimento de que, ao contrário do então sindicado julgado da 1ª Instância, "Não podem ser desvalorizados, como foram, os depoimentos unânimes (que a decisão recorrida reconhece existirem) de que apenas eram objecto de transacção as bebidas e não as embalagens e garrafas ..." O que, além do mais e a final, no entendimento acolhido pelo Tribunal ora recorrido significava "... ser patente que a impugnante introduziu tal carimbo por querer cumprir com as exigências formais quanto à emissão de facturas impostas pelo art.º 35º, n.º 5 al. b), do CIVA e tal não pode ser censurado, parecendo-nos que se deu efectivo cumprimento às exigências formais contidas naquele normativo".

Pois se evidenciara, e tanto fundamentava a firme convicção, face ao probatório, do tribunal ora recorrido, "... que no ano de 1986 não foram devolvidas taras no montante 3.215.529\$00 pelo que este será o valor tributável para efeitos de IVA e não o valor total das taras caucionadas como fez a administração fiscal, sem considerar quaisquer devoluções, sendo certo que as mesmas sucederam nos dois exercícios que estão em causa. ", E que, " Quanto ao ano de 1987 ... não será caso de tributar em IVA a impugnante pela totalidade das cauções pagas pelos seus clientes pela cedência das taras pois resulta do probatório que foram efectuadas devoluções de taras cujo valor era superior ao caucionado".

Ora e tal como atentamente anota o Ex.º Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal, compulsadas as conclusões nele formuladas pela ora Recorrente Fazenda Pública, imperioso é concluir que, com elas, o mais que se controverte ou questiona são os factos materiais da causa fixados no transcrito probatório do sindicado acórdão do Tribunal Central Administrativo.

Controvérsia que aqui e agora, em sede de recurso jurisdicional de aresto proferido já pela 2ª Instância dos Tribunais Tributários, se revela antes e de todo absolutamente ineficaz pois, Tal como sugere este Ilustre Magistrado e é sobejamente sabido e repetidamente afirmado pela nossa jurisprudência, como decorrendo da distribuição de competências entre as instâncias dos tribunais da jurisdição, face ao estabelecido no então aplicável art.º 21º, n.º 4, do ETAF, ao tempo em vigor.

Não cabe e este Supremo Tribunal Administrativo, enquanto tribunal de revista (cfr. também, art.º 722º n.º 2 do CPC subsidiariamente aplicável), a sindicância da eventual bondade do decidido em sede da matéria de facto subjacente à impugnada decisão.

Salvo, e não é manifestamente o caso dos autos, nos casos/situações expressamente indicados no último preceito do direito adjectivo co-

mo citado, a saber, quando se verifique ocorrer erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa, a não ser que tenha havido ofensa de norma legal que exija certa espécie de prova ou que fixe a força probatória de determinado meio de prova. (No mesmo sentido vem decidindo, com uniformidade, este Supremo Tribunal, tal como se regista, entre muitos outros, nos acórdãos de 13.11.2002, processo n.º 1015/02, de 24.04.02, processo n.º 102/02 e de 09.10.02, recurso n.º 871/02.)

Pelo que exposto fica e sem necessidade de outros ou melhores considerandos, acordam os Juizes desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo em julgar improcedente o presente recurso jurisdicional e, em consequência, manter o decidido pelo Tribunal Central Administrativo.

Sem custas, por delas estar isenta, ao tempo, a Recorrente Fazenda Pública.

Lihoa, 29 de Abril de 2004. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 29 de Abril de 2004.

Assunto:

Poderes de cognição do STA. Incompetência em razão da hierarquia.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — *Nos processos inicialmente julgados pelos TT de 1ª instância o Supremo Tribunal Administrativo - Secção de Contencioso Tributário - apenas conhece de matéria de direito - arts. 21º, n.º 4, e 32º, n.º 1, al. b), do ETAF.*
- II — *Se o recurso versar matéria de direito e matéria de facto é aquela secção incompetente para dele conhecer, em razão da hierarquia, sendo antes, para tanto, competente a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo - art. 42º, n.º 1, al. a), do ETAF -.*
- III — *Não versa exclusivamente matéria de direito o recurso jurisdicional em que o recorrente alega, nas conclusões das respectivas alegações, factos que o TT de 1ª Instância não deu como provados ou controverte estes.*

Recurso n.º 1511/03-30. Recorrente: Armando Alves Relvas; Recorrido: Fazenda Pública. Relator: Ex.º Juiz Cons.º. Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformado com a aliás doutra sentença proferida pelo TT de 1ª Instância de Aveiro que lhe julgou improcedente a impugnação judicial que deduzira contra liquidação adicional de IVA e juros compensatórios no valor total de 5.234.585\$00 (€ 26.110,00), dela interpôs

recurso jurisdicional para este Supremo Tribunal Administrativo o Impugnante Armando Alves Relvas, nos autos convenientemente identificado.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso, formulando as pertinentes conclusões - cfr. fls. 127 a 135 -, que aqui se dão por integralmente reproduzidas para todos os efeitos legais.

Não foram apresentadas contra alegações.

Neste Supremo Tribunal e depois de indeferida, com trânsito em julgado, a antes suscitada questão da arguida deserção do presente recurso jurisdicional - cfr. parecer de fls. 148, resposta de fls. 150 e decisão do relator de fls. 152 a 155 -, o Ex.^{mo}. Magistrado do Ministério Público suscitou, adiante, a questão prévia da incompetência, em razão da hierarquia, nos termos do disposto nos arts. 21.^o n.^o 4, 32.^o, n.^o 1, al. b) e 41.^o, n.^o 1, al. a), do ETAF, sufragando entendimento de que o presente recurso não versa exclusivamente matéria de direito.

Uma vez que, aduziu, nas conclusões das alegações apresentadas a Recorrente discorda do probatório estabelecido na sentença recorrida, o que mais não significa do que o presente recurso não versar, como deveria, exclusivamente matéria de direito, circunstância que, em seu entender, obsta a que este Supremo Tribunal dele conheça.

Notificado para, querendo, se pronunciar sobre a referida "questão prévia" - art.^o 704.^o do CPC -, pelo requerimento de fls. 158 que fez juntar aos autos, o Recorrente, porventura admitindo a procedência da suscitada questão prévia, desde logo requereu a oportuna remessa dos autos ao tribunal hierarquicamente competente, o Tribunal Central Administrativo.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A suscitada questão prévia não pode deixar de proceder, como aliás a própria Recorrente ao menos tacitamente reconhece.

Na verdade e como atentamente evidenciou o Ilustre Procurador-Geral junto deste Supremo Tribunal, nas conclusões das suas alegações o Recorrente controverte fundamental e bem exuberantemente a factualidade estabelecida no probatório da sindicada sentença.

Com efeito, afirma designadamente e além do mais que

Houve erro na apreciação da prova constante dos autos: (conclusão 4.^a) e que

Não existem elementos nos autos que reportem ao impugnante o conhecimento ou vontade na emissão das facturas falsas. (conclusão 5.^a).

Porque assim, importa concluir que o presente recurso não versa efectiva e exclusivamente matéria de direito e que, por isso mesmo, se verifica a suscitada questão prévia da incompetência em razão da hierarquia.

Sendo assim e nos termos das aplicáveis e invocadas disposições legais é antes hierarquicamente competente para dele conhecer o Tribunal Central Administrativo, Secção de Contencioso Tributário, agora o Tribunal Regional do Norte.

Pelo exposto, sem necessidade de outros ou melhores considerandos, acordam os Juizes desta Secção em julgar verificada a suscitada "questão prévia" e, conseqüentemente, declarar a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do objecto do presente recurso,

Indicando como competente, para tanto, a Secção do Contencioso Tributário Central Administrativo do Norte, ao qual e após o eventual trânsito haverão de ser remetidos os presentes autos, face ao já requerido a fls. 158.

Custas pelo Recorrente fixando a taxa de justiça em €100 e a procuradoria em 50%.

Lihoa, 29 de Abril de 2004. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta de Queirós* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 29 de Abril de 2004.

Assunto:

IVA. Transacções intracomunitárias. Ónus da prova da transmissão.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Na falta de regras especiais, compete à Administração o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais da sua actuação, sobretudo a prova da existência dos factos tributários em que assentou a liquidação adicional impugnada.

II — Assim sendo, tendo a Administração verificado, através do exame à escrita, a existência de inexactidões ou omissões na declaração do impugnante, tem que ter-se por fundada a liquidação adicional, já que àquela apenas cumpria fazer a prova da verificação dos respectivos indícios ou pressupostos da tributação, isto é, dos pressupostos legais da sua actuação.

III — Tendo efectuado uma transacção intracomunitária que beneficia de isenção, cabia à impugnante provar a existência dos factos tributários que alegou como fundamento do seu direito, ou seja, a existência da alegada transmissão intracomunitária.

Recurso n.^o 1680/03-30. Recorrente: Macrobriça - Comércio e Representações, LDA. 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 - Macrobriça-Comércio e Representações, Lda, com sede no Porto, não se conformando com o acórdão do Tribunal Central Administrativo, o qual concedeu provimento ao recurso interposto pela Fazenda Pública da sentença do Tribunal Tributário de 1.^a Instância do Porto que havia julgado procedente a impugnação judicial por si deduzida contra o acto de liquidação de IVA respeitante aos anos de 1994 e 1995, no montante de 460.053\$00, dele veio interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

A- No acórdão recorrido verifica-se existir oposição entre os fundamentos e a decisão, uma vez que, estando consignado na alínea F) do probatório que os bens vendidos pela impugnante à sociedade "Confecciones Exodo, S.L." foram entregues ao sócio desta Manuel Correia de Sousa, que os transportou, pelo menos num dos casos,

em veículo próprio da empresa adquirente dos mesmos, está provado o transporte desses bens por conta do adquirente, razão pela qual não podia ter sido decidido, a final, que pela impugnante não foi demonstrado o transporte ou a entrega dos bens ao adquirente espanhol - cfr. art. 668º, nº 1, al. c), do C.P.C., ex vi, art. 716º, nº 1, do mesmo Código e art. 2º, al. e), do C.P.P.T.;

B - Da matéria de facto assente, coligida com o disposto nos artigos 14º, al. a) do R.I.T.I., 76º, nº 2, e 78º do C.P.T., e no art. 74º, nº 1, da L.G.T., resulta que as transmissões de bens efectuadas pela impugnante à empresa espanhola “Confecciones Exodo, S.L.” são de considerar, tal como a impugnante as considerou nas suas declarações fiscais, como transmissões intracomunitárias de bens, isentas de IVA, ao contrário do que foi decidido no Acórdão aqui em causa;

C - O mesmo aresto faz, aliás, incorrecta interpretação e aplicação da lei, uma vez que, tendo a impugnante declarado, para efeitos fiscais, transmissões intracomunitárias de bens, tal como decorre no facto consignado na alínea B) do probatório, e não tendo sido apurados, erros, omissões ou inexactidões na sua contabilidade susceptíveis de a desacreditar e de inviabilizar a confirmação dos factos e valores por si declarados, tal como resulta da matéria de facto assente, gozam as suas declarações da presunção de verdade consagrada nos artigos 76º, nº 2, e 78º do C.P.T., motivo pelo qual era à Administração Fiscal que cabia demonstrar que não se tratava de transmissões intracomunitárias isentas de IVA ao abrigo do art. 14º do R.I.T.I., por ser esse o pressuposto de facto da sua actuação, ou seja, por lhe caber demonstrar a existência do facto tributário em que assenta a liquidação do imposto;

D - Ao decidir em sentido contrário o Acórdão recorrido violou, pois, os supra citados normativos, e ainda o art. 74º, nº 1, da L.G.T.;

E - Pelas razões apontadas não poderá, salvo o devido respeito, manter-se a decisão recorrida.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido da improcedência do recurso, uma vez que e por um lado não se verificava a nulidade do acórdão arguida pela recorrente e, por outro, era à recorrente que competia o ónus da prova do “facto tributário complexo (transacção intracomunitária) impeditivo da génese da obrigação [tributária (art. 14º, al. a) do RITI; art. 342º, do nº 2, CCivil]”.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1º A impugnante é uma sociedade que se dedica à comercialização e representação de brinquedos, essencialmente para o mercado interno. 2º Na sequência do pedido formulado à Direcção de Finanças pelo Núcleo para a Cooperação Administrativa Intracomunitária pelo ofício 52179 de 18.06.1996 foi efectuada fiscalização à impugnante no sentido de serem confirmadas as transmissões intracomunitárias por si efectuadas à empresa espanhola “Confecciones Exodo” através de facturas, documentos de pagamento, documentos de transporte e de outras informações consideradas relevantes uma vez que tais transmissões constam do sistema informático VIES e não se encontram registadas na contabilidade da empresa espanhola tendo esta declarado não ter efectuado as aquisições em questão.

3º A impugnante contrariamente ao procedimento habitual não indicou nas facturas relativas às transmissões intracomunitárias do caso (Janeiro de 1994 e Janeiro e Fevereiro de 1995) a viatura que

transportou os bens, a sua matrícula, os locais de descarga, fazendo nas mesmas referência a guias de remessa e requisições que não foram encontradas na empresa.

4º O pagamento das facturas foi efectuado através de letras sendo sacado e aceiteante a empresa Manuel Correia de Sousa Lda com sede na rua da Fábrica no Porto cujo sócio é Manuel Correia de Sousa que se apresenta como sócio da firma espanhola “Exodo.” 5º Por tais factos os Serviços de Fiscalização procederam à liquidação do IVA correspondente às facturas emitidas à empresa espanhola o valor de esc. 361.165\$00.

6º As mercadorias foram transportadas pelo referido Manuel de Sousa e um filho e num dos transportes a carrinha utilizada tinha escrito “Exodo”.

7º A impugnante mantinha desde alguns anos relações comerciais com Manuel de Sousa, a partir de 1993, passou a ser o responsável por todas as importações feitas por ela através da sua empresa sediada no Porto encontrando-se estabelecida na altura uma relação de confiança.

8º A impugnante certificou-se antes da transacção dos elementos de identificação da empresa espanhola.

3 - Começemos, então, pela apreciação da arguida nulidade do acórdão “a quo”, por oposição entre os fundamentos e a decisão [artº 668º, nº 1, al. c) [do CPC], já que logra de prioridade (cfr. artº 124º, nº 1, do CPPT)].

Alega a recorrente que, estando consignado no probatório (al. F) que os bens vendidos pela impugnante à sociedade “Confecciones Exodo, SL” foram entregues ao sócio desta, Manuel Correia de Sousa, que os transportou, pelo menos num dos casos, em veículo próprio da adquirente dos mesmos, está necessariamente provado o transporte desses bens por conta da adquirente, razão pela qual não podia ter sido, a final, decidido que não foi demonstrado pela impugnante o transporte ou a entrega dos bens ao adquirente espanhol.

Mas sem razão.

Com efeito, o facto de ter sido dado como provado que os bens vendidos foram transportados pelo Manuel Correia de Sousa, sócio da empresa espanhola adquirente e por um filho e que, pelo menos uma vez, o veículo utilizado tinha escrito “Exodo” (vide nº 6 do probatório), daqui não resulta qualquer incompatibilidade com a decisão que se pronunciou pela improcedência da impugnação judicial por falta de prova do transporte e da entrega dos bens à referida empresa espanhola, sujeito passivo registado em Espanha, tal como o exige o artº 14º do RITI.

O transporte dos bens em causa por aquelas pessoas e naquelas condições não é sinónimo de transporte e entrega desses mesmos bens àquela destinatária.

Assim sendo, não existe qualquer contradição entre os fundamentos e a decisão, pelo que não ocorre a arguida nulidade.

4 - Posto isto, passemos, então, à apreciação do restante objecto do recurso.

E este prende-se com a questão de saber a quem compete o ónus da prova do facto tributário em que assenta a liquidação do imposto em causa.

No aresto recorrido decidiu-se que, sendo a situação em causa, na prática, equivalente à de concessão de um benefício fiscal para o sujeito passivo transmitente, à Administração Fiscal cabia, apenas,

o ónus da prova do facto tributário regra, ou seja, a transmissão de bens efectuada em território nacional a título oneroso e, como tal passível de IVA, por força do disposto nos arts.º 1.º, al. a), e n.º 2, al. a) e 2.º, al. a) do CIVA, cabendo ao sujeito passivo o ónus da prova do facto complexo da transacção intracomunitária que impede o pagamento do imposto por si devido, como resulta do arts.º 342.º, n.º 2, do CC, já que a prova dos factos impeditivos do direito invocado compete àquele contra quem a invocação é feita.

Todavia, alega a recorrente que tendo a impugnante declarado, para efeitos fiscais, transmissões intracomunitárias de bens, tal como decorre do n.º 2 do probatório e não tendo sido apurados erros, omissões ou inexactidões na sua contabilidade, susceptíveis de a desacreditar e de inviabilizar a confirmação dos factos e valores por si declarados, tal como resulta da matéria de facto assente, gozam as suas declarações da presunção de verdade consagrada nos arts.ºs 76.º, n.º 2 e 78.º do CPT, motivo por que era à Administração Fiscal que cabia demonstrar que não se tratava de transmissões intracomunitárias isentas de IVA, ao abrigo do disposto no art.º 14.º do RITI, por ser esse o pressuposto de facto da sua actuação, ou seja, por lhe caber demonstrar a existência do facto tributário em que assenta a liquidação do imposto.

Vejamos se lhe assiste razão.

Dispõe o art.º 78.º do CPT, aqui aplicável 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 colectável efectiva do contribuinte”.

Gozando assim o sujeito passivo de uma presunção legal a seu favor está dispensado da prova do facto presumido, pelo que tendo a impugnante a sua escrita organizada segundo a lei, não necessita de provar a veracidade dos dados que dela constam (cfr. arts. 349.º e 350.º do CC).

Salvo se e como vimos, se verificarem erros, inexactidões ou indícios fundados de que ela não reflecte a sua matéria colectável efectiva, caso em que cessa essa presunção.

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

Deste modo, se a contabilidade devidamente organizada, na perspectiva da técnica contabilística, omitir operações efectuadas ou incluir operações não efectuadas, ou seja, se a contabilidade inclui documentos emitidos na forma legal, mas que não correspondem à realidade, porque as operações que visam reflectir não tiveram lugar, cessa aquela presunção.

«A relevância das presunções limita-se, assim, aos casos em que a parte que pode dela beneficiar está onerada com ónus da prova do facto a que a presunção conduz, permitindo-lhe que, para dar satisfação a tal ónus, em vez do facto que lhe interessa provar, prove o facto que está subjacente à presunção.

Por isso, a existência de uma presunção não tem qualquer relevância nos casos em que a parte que dela pode beneficiar não está onerada com o ónus da prova do facto que interessa provar.

É isso que sucede com a existência dos factos tributários subjacentes a actos de liquidação.

Com efeito, como refere Vieira de Andrade, a propósito da repartição do ónus da prova no processo administrativo, “há-de caber, em princípio, à Administração o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais da sua actuação, sobretudo se agressiva (positiva e desfavorável); em contrapartida, caberá ao administrado apresentar prova bastante da ilegitimidade do acto, quando estejam verificados esses pressupostos.»

A face deste critério de repartição do ónus da prova, no caso dos autos, será à Administração Fiscal que incumbe o ónus de provar a existência dos factos em que assentou a liquidação adicional impugnada» (Ac. desta Secção do STA de 25/11/98, in rec. n.º 22.761).

No caso em apreço e ao contrário daquilo que a recorrente afirma, no aresto recorrido não se põe em causa a natureza da operação realizada pela recorrente, mas a prova de que ocorreu a transmissão intracomunitária, isto é, o transporte e expedição da mercadoria para o território espanhol e a sua entrada e entrega aí, tal como prevê o art.º 14.º do RITI.

É evidente que se não ocorreu essa transmissão para outro estado-membro não se pode aqui falar de transmissão intracomunitária e, se não ocorreu essa transmissão, não haverá a isenção a que alude crédito art.º 14.º.

Portanto, o que está aqui em causa é a necessidade de comprovar se tal transmissão ocorreu e a quem compete esse ónus.

Ora, do elenco probatório, que não pode ser alterado por este Supremo Tribunal Administrativo, pois que, intervindo como tribunal de revista, apenas conhece de matéria de direito (cfr. art.º 21.º, n.º 4 do ETAF, na anterior redacção), resulta tão só que, não obstante as facturas emitidas obedecerem aos requisitos previstos nos arts.ºs 23.º, 28.º e 29.º do RITI, o certo é que do exame efectuado pela Administração Fiscal à escrita da recorrente resultou que, contrariamente ao procedimento habitual, esta não indicou nessas facturas a viatura que transportou os bens, a sua matrícula, os locais de descarga, fazendo nas mesmas referência a guias de remessa e requisições que não foram encontradas na empresa, ao mesmo tempo que verificou que essas facturas foram pagas por Manuel Correia de Sousa que, a partir de 1993, passou a ser o responsável por todas as importações feitas pela impugnante através da sua empresa sediada no Porto e que se apresenta como sócio da firma espanhola “Exodo”, o qual conjuntamente com o seu filho transportou esses bens e num dos transportes utilizou uma carrinha que tinha escrito o nome daquela firma, sendo certo que a firma adquirente declarou não ter efectuado as aquisições em questão.

Sendo assim, verificando-se estas inexactidões ou omissões na declaração da recorrente, constatadas mediante exame à sua escrita, tem que ter-se por fundada a liquidação da Administração, já que a esta apenas cumpria fazer a prova da verificação dos respectivos indícios ou pressupostos da tributação, isto é, dos pressupostos legais da sua actuação (princípio da legalidade administrativa).

E, pelo contrário, cabia à recorrente provar a existência dos factos tributários que alegou como fundamento do seu direito, ou seja, a existência da alegada transmissão intracomunitária, concretamente, que os bens foram transportados e expedidos para a firma espanhola “Exodo” e que aí deram entrada e foram entregues.

O que, nos termos do probatório, não conseguiu fazer.

Pelo que improcedem, assim, as conclusões do recurso.

5 - Nestes termos, acorda-se em negar-lhe provimento e manter o acórdão recorrido.

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

Lisboa, 29 de Abril de 2004. — *Pimenta do Vale* — (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 29 de Abril 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 1776/03-30; Recorrente: Mário do Nascimento Ferreira; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. Fonseca Limão.

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

Mário do Nascimento Ferreira, inconformado com a sentença do M.º Juiz do T.T. de 1ª Instância do Porto, que lhe julgou improcedente a impugnação que havia deduzido contra a liquidação de IRS/96, 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:

«... tendo sido determinantes da mesma liquidação as circulares nos. 1/96 da DGCI e 22/DGS da Direcção-Geral de Saúde, que se referem a deficiência oftalmológica, nenhuma conexão ou correlação é estabelecida entre a situação de deficiências do recorrente e a prevista nessas circunstâncias [conclusão F)].

“O mesmo entendimento tem a Administração Tributária ordenando a revogação da liquidação de 1997, 1998 e 1999 com os mesmos fundamentos, não tendo revogado a liquidação de 1996 por equivocadamente ter considerado que a impugnação foi apresentada temporaneamente [conclusão G)]. O relator, por despacho de fls.102, considerou que nestas conclusões 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, nada disseram.

O Ex.º 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 questão da competência deste S.T.A. para a apreciação do recurso.

Das conclusões atrás referidas extrai-se que as liquidações de 1997/1999 foram revogadas por não ocorrer conexão ou correlação entre a situação de deficiência do recorrente e a deficiência oftalmológica.

Porém, no ponto, a sentença recorrida apenas regista que a AT revogou tais liquidações “por razões que se não entendem. . .”

Ora, a questão de saber que razões levaram a AT à dita revogação, que a sentença recorrida afirma não entender, logram enquadramento no domínio factual, pois que não se prendem com a interpretação e aplicação da lei, apenas se tratando de captar ocorrências da vida real.

Significa isto que o recurso não tem, por exclusivo fundamento, matéria de direito.

O que, nos termos dos arts. 21º, nº 4, 32º, nº 1, al. b), 39º e 41º, nº 1, al. a), do E.T.A.F., então em vigor, determina a incompetência deste S. T. A. para a apreciação 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 tanto, o T.C.A. (Norte), pela Secção do Contencioso Tributário.

Custas pelo recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 95 (noventa e cinco) euros e procuradoria em 50%.

Lisboa, 29 de Abril de 2004. — *Fonseca Limão* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 29 de Abril de 2004.

Assunto:

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

Doutrina que dimana da decisão:

I — 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 aquele conhecer.

II — O apuramento do sentido do acto administrativo que se não traduza em operações de carácter prevalentemente jurídico integra matéria de facto.

Recurso n.º 1882/03-30; Recorrente: J. M. Huber (Portugal) - Produtos Minerais, Lda; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. Fonseca Limão.

J.M. Huber (Portugal) - Produtos Minerais, Lda, inconformada com o despacho, a fls 129, do M.º Juiz do T.T. de 1ª Instância de Lisboa, que lhe indeferiu um requerimento por si apresentado em 21/1/03, a fls 91, em que requeria a modificação do objecto da impugnação e do valor da acção, daquele interpôs recurso para este S.T.A., ter-

minando as suas alegações com a formulação de um quadro conclusivo onde, para além do mais, afirma:

”Na sequência da impugnação de um acto de fixação da matéria colectável (IRC 1999) e de um acto de liquidação (IRC/2000), a Administração Fiscal veio revogar o acto de liquidação de IRC de 2000, substituindo-o por um acto de fixação da matéria colectável que corrigia os rendimentos declarados pela impugnante, ora recorrente, mas não dava origem a qualquer liquidação de imposto [conclusão b)].

O Ex.^{mo} Magistrado do M^o P^o., junto deste S.T.A., foi de parecer que, na referida conclusão vêm vertidos ”factos não incluídos na fundamentação fáctica da decisão recorrida”, o que, determinaria a incompetência deste S.T.A. para apreciação do recurso.

Porém, se assim, não se entender, opina pela procedência do recurso pois que ”não se verificou uma revogação parcial do acto impugnado inicialmente (liquidação adicional do IRC-exercício de 1999, derrama e juros compensatórios no montante de 61.983,08 €) mas a substituição daquele por outro acto tributário (fixação da matéria colectável daquele exercício no valor 0).

Notificadas as partes para, a este propósito, se pronunciarem, apenas o fez a recorrente, afirmando que na aludida conclusão 3) apenas se suscita uma questão de direito pois que apenas se prende com a qualificação jurídica do acto praticado pela Administração Fiscal.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir, começando por conhecer da competência deste S.T.A. para o conhecimento do recurso.

Como a recorrente afirma, foram dois os actos impugnados, um de correcção do lucro tributável do IRS e o outro da liquidação adicional de IRC/2000.

A decisão recorrida, embora afirme que a ”impugnante foi notificada do despacho de revogação parcial do acto impugnado ”não nos diz que este tenha sido o de liquidação adicional do IRC/2000.

Ora, a questão de saber se a liquidação adicional de IRC/2000 foi ou não revogada e se o foi na íntegra ou parcialmente logra enquadramento no domínio factual.

Por outro lado, desconhecendo-se o teor do dito despacho revogatório, pois dele não nos dá conta a decisão recorrida, impossível se torna efectuar a sua qualificação jurídica como afirma a recorrente. De resto, cumpre registar, que, conforme vem firmemente afirmando este S.T.A., o apuramento do sentido do acto administrativo que se não traduza em operações de carácter prevalentemente jurídico íntegra matéria de facto (v. Ac. S.T.A. 20/3/97, rec. 33507, 10/11/98, rec. 40848, e 23/1/03, rec. 46299).

Em suma, o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito, o que, face ao 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., estão em vigor e 280^o, n^o 1, do C.P.P.T. determinou 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 conhecer do recurso e competente, para o efeito, o T.C.A. (SUL), pela Secção do Contencioso Tributário.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 150 (cento e cinquenta) euros e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 29 de Abril de 2004. — *Fonseca Limão* (relator) — *Jorge de Sousa — Mendes Pimentel*.

Acórdão de 29 de Abril 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 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 trata de jurisprudência recente e (ou) constante.*

Recurso n.º 1987/03-30; Recorrente: Johnson & Johnson L.^{da}; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons.º Dr. Almeida Lopes.

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

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 Bar-

carena, 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 664.465\$00 pago por transferência bancária a favor da INFARMED.

Por sentença de fls. 116 e seguintes, o 5º juízo do Tribunal Tributário de 1ª 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. 136 e seguintes.

Neste STA, o Mº Pº emitiu duto 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, 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 705 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, 29 de Abril de 2004. — *Almeida Lopes* (relator) — *Fonseca Limão* — *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 29 de Abril 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 nº 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 nº 91/680/CEE, do Conselho de 16/12/91.

Recurso n.º 2008/03-30. Recorrente: Johnson & Johnson, L.ª; Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.º Juiz Consº. 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 Agosto de 2000, no valor de 1.874.643\$00.

O M.º 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. nº. 1638/03) - o qual se junta em anexo -, que traduz jurisprudência reiterada e uniforme vide, a título meramente exemplificativo, os acórdãos deste STA de 4/6/2003 (rec. nº 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, 29 de Abril de 2004. — *Lúcio Barbosa* (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 & Jonhson, 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 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-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 911680/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 1312000, 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 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 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 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 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 impacto social e acções de formação para os agentes de saúde e consumidores, a realizar pelo INFARMED art.º 72.º da lei 3-B/2000, de 04/04 (OE/2000).

3. O INFARMED emitiu a Circular n.º 1/2000, de 10/5, com o seguinte teor (cfr. doc. junto com a p. i):

«Assunto. — Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde Com o objectivo de melhor apoiar o preenchimento dos formulários oportunamente dirigidos a V. Ex.ª”, facultamos os seguintes esclarecimentos adicionais sobre o assunto epigrafado:

1. A taxa sobre a comercialização de produtos de saúde é devida pela entidade responsável pela colocação dos produtos no mercado nacional, que só em casos excepcionais será a entidade que vende ao consumidor/lutilizador 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 296/198, 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 doutrinária e jurisprudencial, podendo hoje ter-se por definidos, com suficiente base dogmática, os seus elementos essenciais.

Assim, Teixeira Ribeiro, define a “como a quantia coactivamente paga pela utilização individualizada de bens semipúblicos, ou como o preço autoritariamente fixado por tal utilização” - cfr. *RLJ* 117-294.

E o parecer da P. G. Rep. de 15/Dez/91 in *D.Rep.*, II de 04-06-93, reproduzindo o parecer n.º 64/80, tal como o Ac. deste Tribunal, de 10/Fev/83, in *Ac. Dout.* 257 579, sustentam ser a taxa “o preço autoritariamente estabelecido, pago pela utilização individual de bens semipúblicos, tendo a sua contrapartida uma actividade do Estado ou de outro ente público, especialmente dirigida ao obrigado ao pagamento”.

Para Alberto Xavier, *Manual de Direito Fiscal*, pág. 42/43, as taxas individualizam-se “no terreno mais vasto dos tributos, por revestirem carácter sinalagmático, não unilateral, o qual, por seu turno, deriva funcionalmente da natureza do acto constitutivo das obrigações em que se traduzem e que consiste ou na prestação de uma actividade pública ou na utilização de bens do domínio público, ou na remoção de um limite jurídico à actividade dos particulares”.

Para Sousa Franco, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, págs. 491 e 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 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 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. art. 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, 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” 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 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 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*, 2.ª edição, pág. 142.

Ora, o n.º 3 do referido art. 72.º dispõe que “a taxa incide sobre o volume de vendas de cada produto, tendo por referência o respectivo preço de venda ao consumidor final e sendo o seu valor pago mensalmente com base nas declarações de vendas mensais, nos termos e com os elementos a definir pelo mesmo Instituto”.

Assim, a incidência real concretiza-se “no volume de vendas” de cada produto e o seu valor é pago mensalmente com base nas respectivas, “vendas mensais”.

Certo que deve ter por referência, “o preço de venda ao consumidor final”; mas tal aparece apenas de modo subordinado, de um mero “valor de referência limite”.

Se se quisesse erigir como factor de incidência real o preço de venda ao consumidor final, a lei não se teria referido ao volume de vendas e às respectivas declarações de venda.

Pelo que, a dita circular e o impresso “declaração de vendas” surgem como mero regulamento executivo e instrumental.

A parte final do dito inciso normativo refere-se apenas ao pagamento do tributo, cujos termos e elementos serão definidos pelo

Instituto, a entidade credora: nenhum elemento de incidência resta, pois, para o Regulamento.

Quanto à violação do direito comunitário: art. 33.º da Directiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17Mai77, na redacção da Directiva n.º 91/680/CEE, do Conselho, de 16Dez91. Tal directiva impede a manutenção ou a introdução, por um estado membro, de encargos com as características de impostos sobre o volume de negócios.

Dispõe aquele normativo:

Salvo o disposto noutras normas comunitárias, designadamente nas disposições comunitárias em vigor relativas ao regime geral da detenção, circulação e controlo dos produtos sujeitos a impostos especiais sobre o consumo, as disposições da presente directiva não impedem que um estado membro mantenha ou introduza impostos sobre os contratos de seguros, sobre jogos ou apostas, sobre consumos especiais, direitos de registo e, em geral, todos os impostos, direitos e taxas que não tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios, desde que esses impostos, direitos e taxas não dêem origem, nas trocas comerciais entre Estados membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira”.

O ponto foi já objecto de jurisprudência vária do TJCE, esclarecendo que tal disposição proíbe os Estados membros de instituírem ou de manterem impostos, direitos e taxas que tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios, pelo facto de onerarem a circulação de bens e dos serviços de modo comparável ao do IVA, comprometendo o funcionamento do sistema comum deste último, o que acontece quando tais tributos apresentarem as características essenciais do IVA: aplicação genérica às transacções que tenham por objecto bens ou serviços; proporcionalidade em relação ao preço dos mesmos; cobrança em cada fase do respectivo processo de produção e distribuição; aplicação ao seu valor acrescentado, “sendo um imposto devido por ocasião de uma transacção calculado após dedução do imposto pago no momento da transacção anterior”.

Cfr., por todos, os Acds. de 17/Set/97, Proc. C 28196, 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, 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 art. 33.º

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

Custas pela recorrente, com a procuradoria de 60%.

Lisboa, 21 de Janeiro de 2004. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Baeta Queiroz*.

Acórdão de 29 de Abril 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 2033/03-30. Recorrente: Emanuel Ataíde Teixeira Pinto. Recorrido: Fazenda Pública. Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. Vítor Meira.

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

Emanuel Ataíde Teixeira Pinto deduziu no Tribunal Tributário de 1ª Instância oposição à execução instaurada contra "Simão e Filhos, Lda.", que contra si revertera, por dívidas ao CRSS.

Por sentença do M.º Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Aveiro foi a oposição julgada improcedente.

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

A - O recorrente alegou fundamentalmente que os destinos da sociedade eram geridos directa e efectivamente por Maria Clara da Silva Costa e Martinho da Silva Costa, limitando-se aquele a acompanhar a actividade da empresa através de contactos telefónicos, não sendo sequer consultado previamente acerca da actuação concreta da empresa;

B - O recorrente requereu a suspensão da oposição até à decisão do Tribunal Criminal da Comarca de Oliveira de Azeméis relativamente à queixa crime que apresentou em 1994 contra os restantes sócios e gerentes da sociedade executada (fls. 135 a fls. 137);

C - No ponto 3.1 da douda sentença recorrida ficaram a constar os factos que ficaram provados com interesse para a decisão da causa, entre os quais o recorrente realça os seguintes: 3.1.6. - 3.1.7. 3.1.12 3.1.14 - 3.1.21.;

D - Não ficou provado que o recorrente exercesse a gerência efectiva da firma;

E - A lei aplicável ao caso em crise é o artigo 13º do Código de Processo Tributário aprovado pelo Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril, e sobre a interpretação feita em relação a esse artigo 13º remete-se para o doudo Acórdão de 28 de Novembro de 1990, proferido pela Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo e publicado na *Revista de Legislação e de Jurisprudência*, n.º 3815 pags. 46 a 50 (*Acórdãos Doutrinai*s, n.º 363, pags 386 e segs.), com particular incidência para uma anotação de J.J. TEIXEIRA RIBEIRO;

F - Nesse mesmo sentido vejam-se designadamente o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 328/94 (publicado na 2ª série do *Diário da República* de 9 de Novembro de 1994 pag. 11 299) e o Acórdão do Tribunal Constitucional n.º 467/2001 de 24.10.2001 publicado no *DR* n.º 276, 2ª série, de 28.11.2001 pags. 19 782;

G - A Jurisprudência tem sido no sentido de exigir que a culpa funcional e a presunção legal de culpa do artigo 13º do Código de Processo Tributário aprovado pelo Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril, apenas possam proceder contra os administradores e gestores que tenham efectivamente administrado as respectivas sociedades, sob pena de haver inconstitucionalidade;

H - O doudo Tribunal *a quo*, apenas no ponto 4 da douda sentença recorrida "aflora" a questão da gerência efectiva, que como resulta do ponto 3 anterior não considerou provada;

I - A douda sentença recorrida é nula, nos termos do disposto no artigo 123º e 125º ambos do CPPT, por os fundamentos estarem em oposição com a douda decisão, mais a mais face à muita jurisprudência que na douda sentença recorrida vai identificada;

J - Decorre dos n.ºs 2 e 3 do artigo 659º do Código de Processo Civil (aplicável por remissão dos artigos 281º e 2º, ambos do CPPT) que a fundamentação da douda sentença, está indissociavelmente ligada aos factos que o Tribunal *a quo* considerou provados, por só face a estes estar em condições de interpretar e aplicar as normas jurídicas, concluindo pela decisão final.

K - Atento o que ficou exposto, deveria aquele doudo Tribunal ter julgado procedente por provada, a excepção de ilegitimidade do recorrente e em consequência deveria tê-lo absolvido da Instância, nos termos do disposto no artigo 204.º, n.º 1, alínea b), do CPPT (e artigo 660º do Código de Processo Civil, aplicável a estes autos por remissão do artigo 2º do CPPT);

L - A douda sentença recorrida viola ostensivamente o artigo 13º do Código de Processo Tributário, face à muita jurisprudência quer do doudo Supremo Tribunal Administrativo quer do doudo Tribunal Constitucional sobre o assunto, e é em consequência, ilegal, para além de violar princípios fundamentais 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 deste Supremo Tribunal Administrativo para conhecer do recurso por o mesmo não versar exclusivamente matéria de direito.

Ouvido o recorrente sobre tal questão prévia veio dizer que não questionava matéria de facto e que por isso o Supremo Tribunal Administrativo era competente para conhecer do recurso.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

3.1.1 - O Serviço de Finanças de Oliveira de Azeméis - 1ª instaurou contra Simão & Filhos, Lda., contribuinte fiscal n.º 500249938, com sede em Costa Má, Vila Chã de São Roque, em Oliveira de Azeméis, em 93.02.16, o processo de execução fiscal n.º 0132-93/100335.6, para cobrança coerciva de contribuições ao Centro Regional de Segurança Social de Aveiro de Setembro e Outubro de 1991, e respectivos juros de mora, dívida esta titulada pela certidão n.º 29/93, no montante total de Esc. 39.042\$00, fls. 1 a 2 v.º do processo respectivo em apenso e fls. 76 dos presentes autos);

3.1.2 - O mesmo Serviço de Finanças instaurou contra a mesma executada a que alude o número anterior, em 93.06.15, o processo de execução fiscal n.º 0132-93/100747.5, para cobrança coerciva de contribuições ao Centro Regional de Segurança Social de Aveiro de Novembro de 1992 a Fevereiro de 1993, e respectivos juros de mora, dívida esta titulada pelas certidões n.ºs 386/93 e 387/93, no montante total de Esc. 3.474.410\$00 - fls. 1 a 3v. do processo respectivo em apenso e fls. 77 a 78 dos presentes autos;

3.1.3 - O mesmo Serviço de Finanças instaurou contra a mesma executada a que aludem os n.ºs anteriores, em 93.06.18, o processo de execução fiscal n.º 0132-93/100887.0, para cobrança coerciva de contribuições ao Centro Regional de Segurança Social de Aveiro de Março a Maio de 1992, e respectivos juros de mora, dívida esta titulada pelas certidões n.ºs 12920808827 e 12920808826, no montante total de Esc. 2.043.641\$00 - fls. 1 a 3 do processo respectivo em apenso e fls. 79 a 80 dos presentes autos;

3.1.4 - Em 93.07.08, é lavrado termo de apensação dos processos a que se alude em 3.1.2. e 3.1.3. supra ao processo a que se aludem em 3.1.1. supra, ascendendo a dívida a 5.557.093\$00 (fls. 3 deste último processo);

3.1.5 - Em 93.07.13, são penhorados diversos bens móveis (fls. 6 desta execução);

3.1.6 - Em 93.10.20, o Oponente faz juntar à execução requerimento onde solicita a repetição da citação da sociedade devedora dizendo ter tido conhecimento que foi efectuada uma citação na pessoa de um "pretensó sócio-gerente" que deixou de fazer parte da sociedade desde 93.06.16, e requerendo seja repetida a diligência (fls. 8 daqueles autos);

3.1.7 - Em, 94.02.10, a sociedade devedora é citada na pessoa do ora Oponente (fls. 10.^a a 10 v.º daqueles autos);

3.1.8 Com data de 94.03.10, a sociedade devedora, em requerimento dirigido ao Ex.^{mo} Sr. Director Distrital de Finanças e assinado pelo ora Oponente, solicita o pagamento em 36 prestações mensais da dívida exequenda (fls. 11 do apenso);

3.1.9 - Sobre o requerimento a que alude o n.º anterior recaiu decisão de indeferimento por extemporaneidade, datada de 96.01.18 (fls. 17 daqueles autos);

3.1.10 - Entretanto, em 95.12.13 e na sequência de despacho nesse sentido do Ex.^{mo} Chefe do Serviço de Finanças, datado de 94.10.25, foi extraída carta precatória n.º 54/95 e remetida ao Serviço de Finanças de Feira - 1.^a, a qual foi ali autuada em 96.01.04 com o n.º 0094-96/700113,4 e devolvida em 96.02.05 (fls. 12.º v.º, e 13v., 19 a 19.º v.º, e 28);

3;1.11 - Em 96.03.06, é lavrado auto de diligências a dar conta de não terem sido encontrados outros bens à executada (fls. 31);

3.1.12 - Em 96.03.13, o Ex.^{mo} Chefe do Serviço de Finanças lavra o seguinte despacho:

«Das diligências que antecedem verifica-se a falta total de bens penhoráveis da firma originária devedora, SIMÃO E FILHOS, LD^a, que teve a sua sede no Lugar da Costa Má, freguesia de São Roque, deste concelho, pelo que, nos termos do art.º 245º do Código de Processo Tributário, aplicável por força do seu art.º 13º, reverto a presente execução

contra os subsidiários responsáveis da executada atrás identificados, nos termos seguintes:

1 - DIVIDAS CONSTITUÍDAS ENTRE 09-07-03 E 93-06-16:

Os Srs. (. . .) EMANUEL ATAÍDE TEIXEIRA PINTO, NIF 171898974, solteiro, residente na R. do Gravato, n.º 5 C, na cidade de Lisboa.

2 - DÍVIDAS CONSTITUÍDAS ENTRE 16-6-93 E 29-11-93:

Os atrás identificados (. . .) e EMANUEL ATAÍDE TEIXEIRA PINTO”;

3 - DÍVIDAS CONSTITUÍDAS APÓS 29-11-93:

O Antes citado EMANUEL ATAÍDE TEIXEIRA PINTO.» (Fls. 29 a 29v. do processo executivo e fls. 81 a 81 v.º dos presentes autos);

3.1.13 - Em 96.03.29, foi expedida carta precatória ao 7º Bairro Fiscal de Lisboa para citação do ora Oponente e demais termos, a qual foi ali autuada em 96.04.03 com o n.º 3239-96/700031.6, tendo o Oponente sido citado por carta registada com aviso de recepção recepcionado em 96.05.31 (fls. 30, 55 e 63 v.º do processo executivo; cfr. também informação de fls. 75 e fls. 82 a 85 dos presentes autos);

3.1.14 - A oposição deu entrada no 7º Bairro Fiscal de Lisboa em 96.06.21 (cfr. carimbo apostado no cabeçalho da petição respectiva);

3.1.15 - Em 96.12.19, é ordenada a venda dos bens a que se alude em 3.1.5 - supra, não tendo sido apresentadas quaisquer propostas na data designada, em 97.01.26 (fls. 74 e 85 do processo executivo);

3.1.16 - Em 97.03.06, é ordenada a venda por negociação particular (fls. 88);

3.1.17 - Em 97.09.12, e na sequência da comunicação do recebimento da presente oposição é ordenada a notificação do ora Oponente para prestar garantia (fls. 91);

3.1.18 - Em 2001.06.19, e na sequência de proposta apresentada em 31 de Maio do mesmo ano foram vendidos os bens a que se alude em 3.1.5. supra, por 30.000\$00 (fls. 96).

Mais se provou que:

3.1.19 - Por escritura pública de cessão de quotas, aumento de capital e alteração parcial do contrato, lavrada em 1990.07.03 no Cartório Notarial de Oliveira de Azeméis, Simão Ribeiro da Costa declarou ceder ao ora Oponente e este declarou aceitar a cessão da quota, pelo preço de 4.900.000\$00, e todos os restantes sócios deliberaram proceder ao aumento do capital da sociedade ora executada, realizado em dinheiro, sendo o subscrito pelo ora Oponente no montante de 1.200.000\$00, mais deliberando alterar entre outros o artigo 6.º do pacto social por forma a que do mesmo ficou a constar que ficavam desde então nomeados gerentes todos os sócios e que a sociedade se obriga com a assinatura de dois gerentes, sendo obrigatória a do gerente Emanuel Ataíde Teixeira Pinto (facto extraído do alegado nos artigos 6.º e 7.º da douda P.I. e confirmado pelo doc. de fls. 12 a 19, não impugnado na sua origem ou no seu teor);

3.1.20 - Mas a quantia que o Oponente pagou por tal cessão da quota de Simão Ribeiro da Costa foi de 40.000.000\$00 (facto alegado no artigo 7.º e sustentado pelo doc. n.º 2, junto com a douda P.I. e para que remete, documento esse que, muito embora se tratar de uma cópia simples de documento cujo original não foi confirmado por nenhuma das testemunhas ouvidas, também não foi posto em causa pela parte contrária, tendo sido valorado positivamente pelo Tribunal, na ausência de quaisquer elementos nos autos que pudessem infirmar o seu teor ou a sua autenticidade);

3.1.21 - Após a celebração da escritura a que se alude em 3.1.19. supra, o Oponente continuou a residir em Lisboa e a desenvolver ali a sua actividade.

(Facto alegado na 2.^a parte do artigo 10.^o e confirmado pela primeira testemunha ouvida.)

Assentes tais factos apreciemos o recurso.

Logra prioridade de apreciação a questão prévia suscitada.

Nos termos dos artigos 167.^o do Código de Processo Tributário e 32, n.^o 1, alínea b), do ETAF este Supremo Tribunal apenas conhece dos recursos dos tribunais tributários de 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 e respectivas conclusões que acima se transcreeveram sustenta o recorrente que não ficou provado que ele exercesse a gerência efectiva da firma. Tal afirmação manifesta uma divergência factual com a sentença que o considerou responsável por não ter logrado fazer prova dos factos que alegara no sentido de não ser gerente efectivo da empresa. 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. Custas pela recorrente, fixando em € 120 a taxa de justiça e em 40% a procuradoria.

Lisboa, 29 de Abril de 2004. — Vítor Meira (relator) — António Pimpão — Mendes Pimentel.

Acórdão de 29 de Abril de 2004.

Assunto:

Permuta de bens presentes por bens futuros.

Doutrina que dimana da decisão:

Na permuta de bens presentes por bens futuros, nos termos do art.^o 19.^o, § 3.^o, regra 8.^a, a determinação da matéria colectável pressupõe a avaliação dos bens permutados após a celebração do respectivo contrato e reportada à data deste.

Recurso n.^o 2072/03. Recorrentes: Fazenda Pública e Villa das Taipas - Sociedade de Investimento Imobiliária, Lda.; Recorridos: os mesmos; Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons.^o Dr. António Pimpão.

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

1 - O ERFP recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1.^a Instância de Santarém, julgou procedente a impugnação do acto tributário da liquidação de sisa e, conseqüentemente, anulou a respectiva liquidação.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1 - A sentença de que se recorre fundamentou a procedência da acção, no facto de não se haver procedido à avaliação do bem presente, no âmbito de permuta com bem futuro, quando a mesma era exigível, por força do disposto na regra 8.^a do § 3.^o do artigo 19.^o do CIMSISDD.

2 - Tal interpretação, no entendimento da signatária, não se retira do citado preceito.

3. Afirma-se na 1.^a parte da regra 8.^a do § 3.^o do artigo 19.^o do CIMSISDD, que a liquidação terá por base a diferença dos valores patrimoniais, quando superior ao diferencial dos valores declarados.

4 - A intenção do legislador ao erigir os valores patrimoniais constantes da matriz dos bens imóveis presentes, enquanto critério pre-valectante ao apuramento da matéria tributável, para efeitos de sisa e decorrentemente para efeitos de Imposto do Selo, demonstra cabal e inequivocamente a idoneidade que o mesmo lhe merece.

5 - Não prevê nem exige o legislador que na permuta de bens presentes, se efectue avaliação dos prédios em causa.

6 - A 2.^a parte da regra 8.^a do § 3.^o do artigo 19.^o do CIMSISDD, postula tão-somente a exigência de avaliação relativamente ao bem que ainda padece de valor patrimonial, o bem futuro.

7 - Da literalidade do preceito não se infere que “o seu valor patrimonial” respeite a uma realidade plural, ou seja, bens futuros e presentes, mas sim e apenas se refira ao necessário valor que carece de ser fixado, por forma a possibilitar a eventual aplicação do critério do valor patrimonial.

8 - Julgou o Meritíssimo Juiz *a quo*, apoiado no douto aresto do tribunal *ad quem* e já acima citado, que a falta de avaliação do bem presente conduz a uma implicante injustiça.

9 - Questão esta que é aduzida no aresto, proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo, no recurso n.^o 22 537, de 27.01.1999, no sentido de, assim não se entendendo, se estar perante uma desfasada tributação.

10 - A potencial distorção da tributação, pode sempre que assim se repute, ser evitada através da faculdade de avaliação, nos termos dos artigos 56.^o e 57.^o do CIMSISDD.

11 - Possibilidade esta, que o Supremo Tribunal Administrativo acolheu no recurso n.^o 22 537, de 27.01.1999.

12 - Não obstante, a SISA incidir sobre os valores em que se traduziu o efectivo enriquecimento patrimonial, caberá às partes, aferir se na transmissão em concreto, os valores em função do critério aplicável, conformaram tal desiderato tributário.

13 - *In casu*, não arguíram as partes em sede administrativa estar-se perante qualquer desfasamento tributário, pelo que forçoso será considerar que o contribuinte e a Administração reputaram que os valores em causa configuravam o efectivo enriquecimento patrimonial decorrente da permuta.

14 - Não cabendo à lei substituir-se às partes (contribuinte e Administração) na aferição de em concreto, os valores conformarem ou não o efectivo enriquecimento patrimonial originado pela permuta.

15 - O simples facto de os valores patrimoniais não se reportarem ambos à data da transmissão, não implica forçosamente que haja desfasamento com o valor real, e que por consequência não se tribute a riqueza efectivamente transmitida.

16 - Decorre, pois, que salvaguardada está na letra da lei a tributação da riqueza efectivamente transmitida, conforme se apura pelo teor dos artigos 56.º e 57.º do CIMSISDD.

17 - Assim sendo, pelo que se expôs atrás, o desfasamento pode em tese ocorrer, tanto no âmbito da permuta entre bens futuros e presentes, como exclusivamente entre bens presentes.

18 - Nesta medida, a interpretação de que no caso de permuta de bens futuros por presentes, o legislador exige também a avaliação do bem presente é destituído do desiderato substantivo sancionado na douta sentença de que se recorre.

19 - Sendo certo que ambos os tipos de permuta são aptos a alcançar a distorção da tributação, difícil será conceber que o legislador exigisse soluções diferentes para idênticos problemas.

20 - Deve a 2.ª parte da regra 8.ª do § 3.º do artigo 19.º do CIMSISDD ser interpretada no sentido de o legislador apenas exigir a avaliação do bem que dela carece absolutamente, o bem futuro.

21 - Tal interpretação em nada colide com o argumento substantivo invocado no Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo já referenciado, antes assegurando tal objectivo, através da possibilidade contida nos artigos 56.º e 57.º do CIMSISDD.

A impugnante além de defender a manutenção da decisão recorrida, em recurso subordinado, apresentou alegações nas quais formulou as seguintes conclusões:

1 - O presente recurso subordinado vem interposto de sentença que, embora julgue procedente a impugnação deduzida perante o tribunal *a quo*, enferma de ilegalidade que, directa e efectivamente prejudicam o impugnante;

2 - A legitimidade do impugnante para a dedução do presente recurso é, inquestionável, uma vez que, caso este não fosse admitido, e fosse concedido provimento ao recurso principal deduzido pela Representação da Fazenda Pública, poderá conduzir à eventualidade de vir a manter um acto de liquidação que para além da ilegalidade em que se suportou a decisão recorrida, enferma ainda de outra que, por força da incorrecta valoração dos factos, a mesma não reconhece;

3 - Com efeito, como se demonstra no presente recurso os factos invocados e dados como provados nos itens 10 e 11 do probatório da douta recorrida constituem, per si, os pressupostos legalmente necessários à isenção de IMS de aquisição de imóveis para revenda prevista no art. 11.º, n.º 3, do CIMSISDD e no art. 13.º-A do mesmo diploma;

4 - Pelo que enferma a sentença recorrida de manifesto erro na apreciação e fixação da matéria de facto e subsunção dos mesmos nos citados arts. 11.º, n.º 3, e 13.º-A, ambos do CIMSISDD, devendo, por isso, ser revogada;

O EMMP entende que o recurso não merece provimento pois que:

1 - À tributação dos negócios jurídicos sobre bens imóveis, prevista no n.º 1 da Tabela Geral do Imposto do Selo aplicar-se-ão, até à reforma da tributação do património, as regras de determinação da matéria colectável do CIMSISDD (art. 3.º, n.º 4, CIS).

2 - Nas permutas de imóveis o Imposto de Sisa procura atingir os valores em que se traduziu o enriquecimento patrimonial; por isso

só a ele está sujeito o contratante que tenha recebido mais do que aquilo que entregou.

Quando na permuta figurem bens presentes e bens futuros a lei impõe (art.19.º, § 3.º, 8.ª regra, do CIMSISDD) que a determinação da matéria colectável passe por uma avaliação de todos os bens envolvidos, a qual se fará após a celebração do respectivo contrato, reportando-se à data deste (cfr. ac. STA 27.01.99, recurso n.º 22 537) 3 - No caso *sub judicio* apenas os bens futuros (moradias a edificar) foram avaliadas em data posterior à celebração do contrato de permuta (7.02.2001), tendo os bens presentes (terrenos destinados a construção urbana) sido avaliados em 10.11.2000 e 11.11.2000 (probatório n.º 9).

A proximidade das datas não é argumento relevante para dispensar nova avaliação, se considerarmos a possibilidade de uma alteração dos factores de avaliação até à data do contrato, de que resultaria uma alteração do valor dos bens presentes avaliados.

4 - Neste contexto a sentença impugnada não merece censura porque procedeu a correcta interpretação e aplicação da norma constante do art.19.º, § 3.º, 8.ª regra, do CIMSISDD.

2 - A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

1 - Por escritura pública outorgada em 7.2.2001, a Ite, na qualidade de primeira outorgante, declarou dar, à sociedade Imonicor Investimentos Imobiliários “Nico Correia”, L.da, contrib. n.º 502.682.426, doze prédios urbanos, compostos de terrenos destinados a construção urbana, *com os elementos identificativos constantes do documento de fls. 18 segs. que aqui se têm por integralmente reproduzidas, maxime, no que concerne as descrições registrais e inscrições matriciais*, em troca, de quatro moradias, a edificar nos lotes n.ºs 125, 128, 133 e 136 permutados.

2 - Nessa escritura foi feito constar o valor patrimonial de cada um dos terrenos destinados a construção urbana e que lhes era atribuído, para efeitos de permuta, o valor global de 54.000.000\$00, correspondendo 4.500.000\$00 a cada lote.

3 - Em 6.2.2001 e com referência ao contrato de permuta identificado em 1., para efeito de sisa, foi, no O/SPL de Almeirim, lavrada o termo de declaração n.º 60/2001, junto a *fls. 22 e segs. do processo administrativo* apenso e que aqui se tem por totalmente reproduzido, no qual se concluiu não haver lugar a sisa, dada a diferença 10.000.000\$00 - entre os valores declarados, estar isenta nos termos do art. 11.º, n.º 22, do CIMSISDD, ficando a liquidação em causa sujeita a rectificação.

4 - No termo identificado em 3, com relação às quatro moradias a construir e a serem objecto de permuta, foi atribuído o valor de 16.000.000\$00, para cada uma.

5 - Em virtude de estas quatro moradias se encontrarem omissas na respectiva matriz predial urbana, foi instaurado, a 6.2.2001, pelo O/SPL de Almeirim, processo n.º 5/2001, nos termos do art. 109.º CIMSISDD; tendo as mesmas sido avaliadas, pela Comissão de Avaliação de propriedade urbana do Concelho de Almeirim, obtendo-se os valores patrimoniais de, respectivamente, 21.500.000\$00/cada (moradias dos lotes n.ºs 125 e 136) e 20.500.000\$00/cada (moradias dos lotes n.ºs 128 e 133).

6 - A Ite, através do seu gestor de negócios, Carlos Alberto Duarte Bandeira, por ofício datado de 11.10.2001, foi notificada do resultado da avaliação identificada em 5, não tendo, no prazo disponível, sido apresentada qualquer reclamação ou impugnação.

7 - Na ausência destas, o O/SPL de Almeirim procedeu à efectivação da sisa adicional n.º 532/2021, tendo, a partir da diferença entre, os valores patrimoniais (*indicados em 8*) e os apurados na diligência aludida em 5., resultado imposto (de sisa) a pagar, pela Ite, no montante de 2.350.714\$00 e imposto do selo a que se referia a verba n.º 1 da, então, vigente, TGIS, na importância de 541.259\$00; que a Ite pagou em 19.12.2001.

8 - À data (7.2.2001) da “outorga da escritura de permuta, identificada em 1, os prédios urbanos, compostos de terrenos destinados a construção urbana, propriedade da Ite, mostravam-se inscritos na matriz sob os arts. 7540 a 7551 e apresentavam o valor patrimonial, atribuído pela competente Comissão de Avaliação, de 562.650\$00 (arts. 7540, 7545, 7546 e 7551) e de 511.500\$00 (os restantes artigos).

9 - Os prédios urbanos identificados em 8. (lotes de terreno para construção) foram avaliados em 10. e 11.11.2000.

10 - Na escritura de permuta identificada em 1, foi, pelos outorgantes, declarado que as moradias aí referidas se destinavam a revenda.

11 - Em 20.2.2002, o 8.º SF de Lisboa certificou que a Ite aí se encontrava colectada na actividade principal de “aquisição de prédios para revenda, administração de propriedades, realização e promoção de loteamentos urbanos e venda dos respectivos lotes”, bem como que “exerceu normal e habitualmente a sua actividade no ano de 2000”.

3.1 - A sentença recorrida respondeu afirmativamente à pergunta de saber se os prédios (lotes de terreno para construção) que a impugnante permutou deveriam, também eles e não só as moradias que obteve por troca, ter sido objecto de uma nova avaliação pois que estabelece o art. 19.º, § 3.º, regra 8.ª, do CIMSISD que, nas permutas de bens imobiliários (tal como *in casu*), se toma para base da liquidação “a diferença declarada de valores, quando superior à diferença entre os valores patrimoniais” acrescentando que nos casos em que se permutem bens presentes por bens futuros (assim sucedeu na hipótese versada) deve o seu valor patrimonial ser determinado nos termos do art. 109.º e reportar-se à data da celebração do contrato.

Pretendeu o legislador que nas permutas de bens presentes por bens futuros a determinação da matéria colectável, para efeitos de sisa, passasse por uma avaliação de todos os bens nela envolvidos.

Como os mencionados lotes de terreno para construção haviam sido avaliados em 10 e 11.11.2000, antes da outorga da escritura de permuta, importava para fundamentar a liquidação adicional de sisa que veio a produzir-se, em respeito e cumprimento da citada regra 8.ª do § 3.º do art. 19.º, que os serviços da AT tivessem promovido a avaliação, com referência à data da escritura de permuta, dos prédios urbanos em causa.

Ao não se proceder desta forma, foi levada a efeito uma liquidação que considerou os valores patrimoniais dos bens permutados reportados a diferentes momentos, sendo que, somente uns se referindo à data da celebração do contrato, foram valorados e comparados valores obtidos em actos de avaliação diferenciados no tempo, com a implicante injustiça para, pelo menos, algum dos contraentes pelo que a liquidação impugnada padece de ilegalidade, tal como lhe vem assacada pelo impugnante.

Concluiu, ainda, a decisão em apreciação que não pode colher a ilegalidade que derivaria de a transmissão versada se encontrar isenta, nos termos do art. 11.º, n.º 3.º, do CIMSISD pois que, neste

quadrante, somente resultou provado o que consta dos itens 10. e 11., o que não é suficiente para se assumir que a impugnante procedeu, antes da aquisição/permuta, à apresentação dos elementos documentais exigidos, como pressupostos de funcionamento da isenção, pelo apontado normativo, bem como pelo § 1.º do art. 13.º-A do mesmo compêndio legal.

3.2 - Entende-se que a doutrina do Ac. citado na sentença recorrida (STA 27-1-1999, Rec. 22.537) é de manter.

Com efeito e conforme no citado acórdão, que de perto passaremos a acompanhar, se escreveu desde logo, por uma razão que resulta da literalidade do texto legal ao estabelecer que “sempre que se permutem bens presentes por bens futuros deverá o seu valor patrimonial, ser determinado nos termos do art. 109.º...” pelo que não se estabelecendo qualquer diferenciação entre esses bens logo nos permite pensar que essa indiferenciação é propositada.

É que se fosse intenção do legislador restringir a obrigatoriedade da avaliação apenas aos bens futuros certamente que o diria de forma expressa, esclarecendo que a mesma só atingia aqueles.

Assim sendo e ao referir-se globalmente ao seu valor patrimonial tem de se entender que o legislador quis que aquela expressão abrangesse tanto os bens futuros como os bens presentes e, consequentemente, que o respectivo valor fosse determinado da mesma forma.

A esta razão de ordem literal importa acrescentar outra de natureza substantiva pois que a sisa incide sobre as transmissões de imóveis que envolvam enriquecimento patrimonial procurando tributar este enriquecimento no momento em que o mesmo se verifica, isto é, no momento da celebração do contrato e daí que a lei imponha, também aqui, que o valor patrimonial dos bens se reporte “à data da celebração do contrato”.

Como o sujeito passivo da sisa é o contratante que recebe os bens de valor mais elevado importa que a avaliação de uns e outros seja efectuada na mesma altura, pois só assim se poderá determinar qual deles estará sujeito ao pagamento daquele imposto.

Na verdade não faria sentido que os valores patrimoniais dos bens permutados se reportassem a diferentes momentos, sendo um deles à data da celebração do contrato, pois que isso redundaria numa comparação de valores saídos de avaliações temporalmente muito diferenciadas o que colocaria cada um dos contraentes em situações não comparáveis.

Nessa perspectiva a não realização simultânea da avaliação de ambos os bens determinaria uma real impossibilidade de apurar qual dos contratantes tinha visto o seu património efectivamente aumentado.

Daí que se possa concluir que pretendeu o legislador que nas permutas de bens presentes por bens futuros a determinação da matéria colectável, para efeitos de sisa, passasse por uma avaliação de todos os bens nela envolvidos.

Nesta perspectiva para a determinação da matéria colectável da liquidação da sisa em discussão nos presentes autos deveria a AF considerar o valor da avaliação não só dos bens futuros como ainda o valor da avaliação matricial dos bens presentes e perante estes apurar a diferença entre eles para sobre esta fazer incidir o questionado tributo.

Do exposto resulta que é de confirmar a sentença recorrida que neste sentido se pronunciou ficando, deste modo, prejudicado o conhecimento do recurso subordinado.

4 - Termos em que se nega provimento ao recurso e se confirma a sentença recorrida, ficando prejudicado o conhecimento do recurso subordinado.

Sem custas.

Lisboa, 29 de Abril de 2004. — António Pimpão (relator) — Baeta de Queiroz — Lúcio Barbosa.

Acórdão de 5 de Maio 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 7/04; Recorrentes: Fernando Acácio Ferreira Pego Guedes e mulher; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Cons.º. Dr. António Pimpão.

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

1. Fernando Acácio Ferreira Pego Guedes e mulher recorrem da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Aveiro julgou improcedente a impugnação do acto tributário da liquidação de IRS referente ao ano de 1991 e, por isso, manteve a respectiva liquidação.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

A - os recorrentes deduziram impugnação judicial contra liquidação do imposto sobre "o rendimento das pessoas singulares - mais-valias referente ao ano de 1991.

B - Por escritura pública celebrada em 29.07.1975 no Cartório Notarial de Vagos, os recorrentes adquiriram uma casa de habitação (artigo matricial 683).

C - Os recorrentes celebraram um contrato promessa, denominado contrato promessa de compra e venda com permuta, no qual declararam prometer vender e permutar o prédio urbano acima identificado pelo preço de 16.000.000\$00 a pagar pelos promitentes compradores mediante dação em cumprimento e consequente permuta de três apartamentos;

D - Por escritura pública celebrada em 10/09/1994, no Cartório Notarial de Vagos, recorrentes celebraram escritura de compra e venda relativamente ao prédio identificado em A.

E - O M.º Juiz considerou que os recorrentes quiseram vender um terreno para construção e como tal está sujeito a IRS - mais-valias.

F - Ora, pensamos salvo melhor opinião, outra deveria ter sido a decisão sobre o caso em apreço.

G - Os recorrentes venderam uma casa de habitação, um prédio urbano destinado à habitação, através de escritura pública celebrada em 1994.

H - No acto da celebração do contrato promessa de compra e venda com permuta, bem como no acto da celebração da escritura pública o que pretendiam e concretizaram os recorrentes foi a alienação de uma casa de habitação.

I - Os recorrentes transmitiram aos promitentes compradores uma casa de habitação e não um prédio urbano destinado à construção.

J - Se os recorrentes tivessem querido transmitir um prédio urbano destinado à construção tê-lo-iam dito de forma expressa.

K - O que os recorrentes transmitiram está plasmado na escritura pública que celebraram em 10/09/1994, ou seja, transmitiram para os compradores uma casa de habitação,

L - obrigando-se os compradores pagar o preço mediante a entrega de "apartamentos", assumindo uma obrigação genérica e não pecuniária quanto ao pagamento de preço [cf. art. 539º, al. c, e 879º, al. c), ambos do Código Civil].

M A vontade real dos recorrentes está concretizada na escritura pública de compra e venda celebrada em 10/09/1994, bem como no contrato promessa em ficou expresso que prometem vender um prédio urbano destinado à habitação.

N - Nada mais se pode extrair das declarações de vontade dos recorrentes que não tenham no texto dos documentos o sentido que nos mesmos está explanado e que estes lhe quiseram dar.

O - E em todos os documentos está expresso que vendem e prometem vender uma casa de habitação, prédio urbano.

P - Assim sendo, outro não pode ser o sentido retirado dos documentos.

R - Reiteramos que para "tributar" o presente caso concreto a "título de mais-valias" terá a administração que intentar a competente acção judicial e provar que outra foi a vontade real dos recorrentes, isto é, provar que os recorrentes quiseram alienar um terreno para construção.

S - Não o tendo feito não pode extrair-se dos documentos que os recorrentes quiseram aquilo que nos mesmos não está expresso.

T - A declaração de vontade dos recorrentes está expressa num documento autêntico com força probatória plena (cf. art. 371º do Código Civil).

U - cabendo o ónus da prova em contrário à administração fiscal.

V - Mais, ainda, nos termos do art. 32º do C.P.T. "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 anulá-los (...)".

X - A interpretação do M.º Juiz de que a administração pode corrigir os valores em causa, não estando vedada a correcção dos valores transaccionados pelo disposto no artigo acima está errada.

Z - A administração não pode corrigir os valores em causa sem anular o negócio, como, também, não pode corrigir as vontades dos recorrentes, nem a natureza do prédio objecto da transacção.

AA - Pois, não se trata apenas da correcção dos valores em causa mas também da natureza do objecto transmitido para efeitos de tributação das mais valias e, ainda a correcção das vontades reais.

BB - Os recorrentes adquiriram o prédio urbano (casa, de habitação) em causa no ano de 1975 e venderam-no em 1994,

CC - segundo o Dec.-Lei nº 46 373 de 09 de Junho de 1965, art. 1º, o imposto de mais-valias incide sobre os ganhos realizados através da transmissão onerosa de terrenos para construção.

DD- Assim, nos termos das disposições do Código das Mais-Valias de 1966 a situação em apreço não se subsume às normas fiscais, não sendo portanto fiscalmente tributada, ou seja, o ganho obtido pelos recorrentes não constitui matéria tributável.

CC - Considerando que os impugnantes celebraram o contrato promessa no ano de 1991 e o contrato prometido em 1994, cabe saber se perante o C.I.R.S. - Dec.-Lei nº 442-A/88 de 30 de Novembro, há alterações ao estabelecido pelo Dec. Lei acima citado.

DD - E a resposta terá de ser negativa, o referido diploma no seu art. 5º estabeleceu um regime transitório para a categoria G, determinando que os ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais valias, só ficam sujeitos ao IRS se a aquisição dos bens de cuja transmissão provém se houver efectuado depois da entrada em vigor deste, código.

EE - Só são tributados em imposto de mais valias as aquisições ou direitos de onde surgem tiverem entrado na esfera jurídica do seu titular depois de Janeiro de 1989.

FF - Os ganhos que os recorrentes obtiveram não são passíveis de imposto de IRS uma vez que já não o eram face ao Dec.-Lei nº 46373 de 09/65 (aquisição em 1975 e venda em 1994).

GG - Não existe, pois, facto gerador do imposto.

HH - Não pode o M.^{mo} Juiz do processo concluir contra a vontade expressa da escritura pública celebrada em 1994 que os recorrentes quiseram alienar um terreno para construção.

II - A decisão proferida violou, entre outras, as disposições contidas nos arts. 32º do CPT., 539.º, al. c) e 879.º, al. c), ambos do Código Civil, 371º CSC o 342º ambos do Código Civil e, ainda, os arts. 1º do Dec.-Lei nº 46373 de 1965 e art. 5º do Dec.-Lei nº 442/A/1988.

O EMMP entende que o recurso questiona matéria de facto.

Pronunciando-se sobre a questão prévia suscitada pelo EMMP entendem os recorrentes que não questionam matéria de facto pois que atacam a interpretação que a sentença recorrida faz da matéria de facto e a consequente aplicação do direito.

Acrescentam que se assim se não entender requerem a remessa dos autos ao TCA.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

1. Por escritura pública lavrada em 1975.07.29 no Cartório Notarial de Vagos e exarada de fls. 41 a fls. 42 do livro de escrituras diversas B-74, Belarmino Ferreira de Oliveira e esposa Arménia Rodrigues de Figueiredo declararam vender a Fernando Acácio Ferreira Pêgo Guedes e este declarou comprar, pelo preço de 50.000\$00, "uma casa de rés-do-chão, construída de madeira pré-fabricada, destinada a habitação e arrumos, sita na Gafanha da Vagueira, freguesia da Gafanha da Boa-Hora, concelho de Vagos, a confrontar do norte com estrada, do sul com Manuel dos Santos Campolargo, do nascente com o mesmo Campolargo e do poente com estrada ou rua, não descrita na Conservatória do Registo Predial de Vagos e descrita na matriz predial urbana sob o artigo seiscentos e oitenta e três", tudo como melhor resulta do documento de fls. 28 a fls. 31 dos autos, junto pelos Impugnantes, e de fls. 56 a fls. 59 do apenso de reclamação, e cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os legais efeitos;

2. Os Impugnantes subscreveram pelo seu punho, no local destinado aos "PRIMEIROS OUTORGANTES" o documento que denominaram de "CONTRATO-PROMESSA DE COMPRA E VENDA, COM PERMUTA", de que se junta cópia de fls. 9 a fls. 23 dos autos, datado de 1991.10.22, cujo teor aqui se dá também por reproduzido, e onde, além do mais, prometiam vender a José Carlos Vicente e Lília Maria da Silva Vicente, o prédio identificado no número anterior, pelo preço de 16.000.000\$00 a pagar por estes «mediante a dação em cumprimento e consequente permuta de três apartamentos» (...) «que os SEGUNDOS OUTORGANTES irão edificar no terreno deixado livre para demolição do prédio dos PRIMEIROS OUTORGANTES» (cfr. também fls. 8 a 9v. do processo administrativo em apenso e fls. 9 a 23 do processo de reclamação também em apenso);

3. Em 1992.03.02, os impugnantes apresentaram a declaração de I.R.S. mod. 1, relativa a rendimentos do ano de 1991, que deu entrada no Serviço de Finanças de Aveiro 2.ª sem anexo G (fls. 76 a 76 v. - cfr. também informação de fls. 39);

4. Com base em tal declaração foi efectuada em 1992.05.05, a liquidação n.º 4117001951, tendo sido apurado imposto a pagar no montante de Esc. 190.369\$00 e o seu pagamento sido efectuado em 1992.06.05 (fls. 43 e inf. de fls. 40, ponto 4);

5. Por escritura pública lavrada em 1994.09.10 no Cartório Notarial de Vagos e exarada de fls. 93v. a fls. 94v. do livro de notas para escrituras diversas n.º 180, os impugnantes declararam vender a José Carlos Vicente, casado com Lília Maria da Silva Vicente, o prédio identificado no número anterior, pelo preço de 5.000.000\$00, «que dele já receberam, uma casa de rés do chão destinada a habitação, na Gafanha da Vagueira, freguesia da Gafanha da Boa-Hora, concelho de Vagos, com a área de trezentos e cinquenta e oito metros quadrados, a confrontar do norte com estrada, do sul com Manuel dos Santos Campolargo, do nascente com Manuel dos Santos Campolargo e do poente com estrada, descrita na Conservatória do Registo Predial de Vagos sob o número oitocentos e noventa e cinco, da dita freguesia da Gafanha da Boa-Hora, registada a favor do vendedor Fernando pela inscrição G-um de vinte e um de Outubro de 1991, inscrita na matriz predial urbana sob o artigo 683", tudo como melhor resulta do documento de fls. 24 a fls. 27 dos autos e cujo teor aqui se tem por reproduzido para todos os legais efeitos (cfr., também, fls. 24 a 27 do processo de reclamação em apenso);

6. Em 1995.07.10, e na sequência de visita aos impugnantes para análise e verificação dos elementos relativos ao contrato a que se alude em 4. supra, a Divisão de Inspeção Tributária da Direcção Distrital de Finanças de Aveiro elaborou a informação de que se junta cópia de fls. 7 a fls. 7v. do apenso, cujo teor aqui se dá por reproduzido e de onde, além do mais, consta o seguinte:

«Constata-se tratar da venda-permuta, em 1991, de um terreno para construção, adquirido em 1985.

Assim, as Mais-Valias operadas com esta operação estão sujeitas a IRS nos termos do artº 10º do Código do IRS, por não aproveitar a não sujeição prevista no artº.5º. do Dec.-Lei nº.442-A/88, de 30/11.

2.2-Com interesse para a análise a efectuar junto do promitente comprador-permutante (José Carlos Vicente e Esposa) e dono da obra "Imovimente- Compra e Venda de Imóveis, L.da. - NIPC 502796715, com sede na Rua da Caldeira, Vilar, Freguesia da Glória - Aveiro":

Por informação do Sr. José Carlos Vicente, face à impossibilidade de, após a conclusão da construção do edifício em Propriedade Horizontal

no terreno que o próprio já possuía (art.º 1548) e no terreno deixado livre com a demolição da casa do Sr. Fernando Acácio Ferreira P. Guedes, permutada por este e acima referido (art.º 683º), legalizar e registar porquanto a Licença de Obras e Projecto indicavam a implementação deste edifício só no terreno sob o art.º 1548, foram efectuadas as seguintes escrituras, a fim de possibilitar a legalização junto das entidades competentes:

a) Por escritura de 13/7/94, lavrada no Cartório Notarial de Vagos, o Sr. José Carlos Vicente e esposa, venderam à sociedade "Imoviente-Compra e Venda de Imóveis, L.da.", por 5.450.010\$00, o lote de terreno destinado à construção urbana, inscrito sob o art.º 1548.

b) Por escritura de 10 de Setembro de 1994, lavrada no Cartório Notarial de Vagos o Sr. Fernando Acácio Ferreira P. Guedes e esposa, venderam, por 5 milhões de escudos a casa inscrita na matriz urbana sob o art.º 683, da freguesia da Gafanha da Boa Hora-Vagos".

7. Em 1995.06.21, deu entrada no Serviço de Finanças de Vagos nova declaração de rendimentos, mod. 2, relativa ao ano de 1991, apresentada pelos impugnantes e acompanhada de anexo G, identificando no quadro 4 deste o "artigo 683-U - Gafanha Boa Hora" e declarando 50.000\$00 de valor de aquisição e 16.000.000\$00 de valor de realização (fls. 2 a 6v. do processo administrativo em apenso e inf. de fls. 39 dos autos, ponto 2);

8. Os Serviços da Administração Tributária consideraram que a declaração a que alude o número anterior foi apresentada fora de prazo, pelo que elaboraram uma declaração oficiosa (02) em 1996.06.17 com base nesta declaração do contribuinte (ponto 5 da informação de fls. 40);

9. Foi com base na declaração a que alude o n.º anterior que foi efectuada em 1996.07.31, a liquidação n.º 5321975958, tendo sido apurado o valor a pagar de Esc. 4.876.837\$00, com data limite de pagamento em 96.10.02 (fls. 8 e 44 e inf. de fls. 40, pontos 6 a 8);

10. Em 1996.12.30, deu entrada no Serviço de Finanças de Vagos a reclamação graciosa em apenso (cfr. carimbo aporto no cabeçalho respectivo);

11. E em 1997.06.06, deu entrada no mesmo Serviço de Finanças a presente impugnação judicial (cfr. carimbo aporto no cabeçalho respectivo);

3. O EMMP entende que o recurso versa matéria de facto pelo que é este STA incompetente em razão da hierarquia para conhecer o presente recurso.

Notificados os recorrentes para se pronunciarem sobre esta questão prévia sustentam que não questionam matéria de facto pois que atacam a interpretação que a sentença recorrida faz da matéria de facto e a consequente aplicação do direito.

Acrescentam que se assim se não entender requerem a remessa dos autos ao TCA.

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

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

Completando esta linha de pensamento conclui o art.º 41º, n.º 1, al. a), do mesmo conjunto normativo que "compete à Secção de Contencioso Tributário (do Tribunal Central Administrativo) conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, salvo o disposto na al. b) do n.º 1 do art.º 32º".

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Sustentam os recorrentes nas conclusões e, h, j, m, n, r, s, z e hh, em síntese, que não quiseram vender um terreno para construção

pois que pretendiam alienar uma casa de habitação já que se tivessem querido transmitir um prédio urbano destinado a construção tê-lo-iam dito de forma expressa, que a sua vontade real está concretizada na escritura e no contrato promessa nada mais se podendo extrair das declarações de vontade dos recorrentes.

Saber se queriam vender aquele ou esta e se pretendiam alienar um prédio urbano ou um terreno destinado a construção 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 Norte.

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

Oportunamente remeta os autos ao TCANorte.

Lisboa, 5 de Maio de 2004. — António Pimpão (relator) — Baeta de Queiroz — Lúcio Barbosa.

Acórdão de 5 de Maio de 2004.

Assunto:

Princípio do contraditório. Artº 715º, nº 3, do C. Processo Civil.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *É dispensável a audição a que alude o artº 715º nº 3 do C.P. Civil, sempre que se trate de questão suscitada por uma das partes e a outra tenha oportunidade de, sobre ela, se pronunciar.*
- 2 — *Em tais circunstâncias, não ocorre violação do princípio do contraditório pois que prevenido está o risco de decisão surpresa.*

Recurso n.º 207/04-30. Recorrente: António Ribeiro & Miguel Ribeiro 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:

António Ribeiro e Miguel Ribeiro, L.^{da}, inconformada com o acórdão, a fls 445, do T.C.A., que decidiu não tomar conhecimento do

objecto do recurso interposto da sentença do T.T. de 1ª Instância do Porto, que lhe julgou improcedente a impugnação judicial contra a liquidação adicional de IVA dos anos de 1990 a 1994 e respectivos juros compensatórios, daquele interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

1 - A omissão de pronúncia sobre questão de que lhe cumpra conhecer viola o disposto no art. 660º, nº 2, do CPC e inquina a sentença de nulidade nos termos dos artos 668º, nº 1, al. d), do CPC e 125º nº 1, do C.P.P.T.

2 - Nos casos em que seja lícito ao Tribunal da Relação - no caso, ao TCA - conhecer da questão suscitada em recurso, substituindo-se ao tribunal recorrido (no caso, a 1ª instância), deverá o Relator, antes de proferida a decisão, ouvir cada uma das partes, pelo prazo de 10 dias - cfr. art. 715º, n.ºs 2 e 3, do CPC.

3 - Reconhecendo, embora, ter-se verificado na sentença da 1ª Instância omissão sobre a questão suscitada na p.i. e de que lhe cumpria conhecer, o douto acórdão recorrido não só não extraiu do facto as correspondentes consequências legais - nulidade da decisão cominada no artº 668º, nº 1, al. d), do C.P.C. e artº 125º, nº 1, do C.P.P.T. como, por outro lado, conheceu, por substituição, da referida questão, sem que previamente tenha sido ouvida a recorrente pelo Ex.^{mo} Juiz Relator, violando, assim, as normas legais citadas nas conclusões 1ª e 2ª.

4 - Entre outros elementos, a sentença deve identificar os factos objecto do litígio e fixar as questões que ao tribunal cumpre solucionar - cfr. arts. 125º, nº 1, do C.P.P.T. e 659º, nº 1, do CPC.

5 - O douto acórdão recorrido não só fixou correctamente as questões que lhe cumpria solucionar, como também - e por via disso - acabou por se abster de conhecer do objecto do recurso, violando, no primeiro caso, as normas referidas na conclusão 4ª e, no segundo, o disposto no artº 660º, nº 2, do CPC.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Ex.^{mo} Magistrado do Mº Pº, junto deste S.T.A., emitiu o seguinte parecer:

«Nas conclusões das suas alegações, a Recorrente não ataca a decisão proferida no aresto recorrido: decidiu não tomar conhecimento do objecto do recurso de fls. 390.

Como assim, e vista a finalidade dos recursos, é de confirmar o julgado, negando-se, consequentemente, provimento ao recurso».

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

Nas conclusões 1.ª a 3.ª alega a recorrente que o acórdão recorrido, apesar de ter verificado na sentença da 1ª Instância omissão sobre questão suscitada na p.i. e de que lhe cumpria conhecer não a declarou nula e, conhecendo em substituição, de tal questão, fê-lo sem que, previamente, o relator a tivesse ouvido, assim violando as normas referidas nas conclusões 1ª e 2ª.

Quanto a nós e contrariamente ao que o Ex.^{mo} Magistrado do Mº Pº sustenta no parecer antes transcrito, a matéria vertida nas ditas conclusões representa um ataque ao acórdão recorrido ao qual se imputa a violação de diversas normas legais, ou seja, as que vêm apontadas nas conclusões 1ª e 2ª.

Não é, pois, a nosso ver, essa a razão da improcedência do recurso.

A propósito da referida questão referiu-se no acórdão recorrido:

«Quanto à primeira questão (falta dos anexos não facultados à impugnante), há efectivamente omissão de pronúncia por parte da

sentença recorrida. No entanto, conforme é jurisprudência corrente, a falta de comunicação dos fundamentos da respectiva liquidação (como os aludidos anexos, por exemplo) não integra vício gerador da invalidade do respectivo acto - ao contrário do que defende a impugnante, ora recorrente, no artº 10º da petição inicial.»

E, mais adiante:

«Como assim, a impugnante, ora recorrente, nunca poderia ver anuladas as liquidações impugnadas, com base na alegação, que faz, de que não lhe foram facultados determinados anexos - pelo que por esta banda nunca o recurso jurisdicional poderia proceder.»

Daqui se vê que o acórdão recorrido, muito embora não tivesse declarado, expressamente, nula a sentença recorrida, fê-lo, ainda que implicitamente, ao detectar nela omissão de pronúncia, vício que, como se vê do artº, 668º nº 1, al. d), do C. P. Civil, conduz à nulidade.

Mas, ao apontar, ainda que implicitamente, tal nulidade, apenas o poderia fazer depois de ouvidas as partes?

Dispõe o artº 715º do C.P. Civil:

«1 - Embora o tribunal de recurso declare nula a sentença proferida na 1ª Instância, não deixará de conhecer do objecto da apelação.

2 - Se o tribunal recorrido tiver deixado de conhecer certas questões, designadamente por as considerar prejudicadas pela solução dada ao litígio, a Relação, se entender que a apelação procede e nada obsta à apreciação daquelas, delas conhecerá no mesmo acórdão em que revogou a decisão recorrida, sempre que disponha dos elementos necessários.

3 - O relator, antes de ser proferida decisão ouvirá cada uma das partes, pelo prazo de 10 dias.»

Ora, a dado passo das alegações do recurso interposto para a 2ª Instância, afirma a recorrente o seguinte:

«... a falta de comunicação à recorrente da totalidade da fundamentação corporizada em 251 documentos anexos ao relatório dos serviços de fiscalização, inquina as liquidações impugnadas de vício gerador da sua invalidade».

Assim, quando no acórdão recorrido se refere que a “falta de comunicação dos fundamentos da respectiva liquidação (como os aludidos anexos, por exemplo) não integra vício gerador da invalidade do respectivo acto”, está a conhecer-se da questão suscitada pela recorrente.

Por outro lado, como se afirmou no ac. S.T.A. de 12/2/03, na 1850/02-30, o nº 3 do artº 715º “rege para os casos em que não tenha sido previamente assegurado o princípio do contraditório e/ou prevenido o risco de decisão surpresa”.

Deste modo, forçoso é concluir que, quando o tribunal de 2ª Instância se pronuncia sobre questão suscitada por uma das partes e a outra tem a possibilidade de sobre ela se pronunciar não há que falar em violação do princípio do contraditório pois que prevenido está o risco de decisão surpresa.

Improcedem, assim, as conclusões 1ª, 2ª e 3ª, não se mostrando violadas as disposições legais como tal apontadas.

Nas demais conclusões insurge-se a recorrente contra o acórdão recorrido por neste se ter fixado como questão suscitada pela recorrente “a da existência, ou não, de factos tributários justificadores das liquidações impugnadas (questão posta nos artos 11º em diante da petição inicial)”, vindo a concluir-se não poder ser conhecida no

recurso porque a recorrente não pôs “em causa um dos fundamentos (inexistência de prova sobre “quaisquer dos factos alegados na douda petição”) em que assentou a sentença recorrida, para julgar improcedente a impugnação judicial”.

Segundo a recorrente, a questão que suscitou não foi aquela mas sim a de saber se foram ou não questionados vícios de forma na informação dos serviços de fiscalização em que se fundaram as liquidações, por incumprimento do dever de apuramento da verdade material, consistente no facto de os agentes fiscais envolvidos no exame à escrita não terem averiguado (não obstante as incongruências patenteadas na mesma informação), a identidade dos empreiteiros que na realidade teriam executado as obras a que correspondem as operações ditas simuladas.

Independentemente da questão de saber se o acórdão recorrido errou ou não no ponto ora em análise, o certo é que a sorte do recurso sempre seria a improcedência.

Na verdade, mesmo tratando-se de saber se foram ou não praticados vícios de forma na informação dos serviços de fiscalização em que as liquidações se fundaram, como pretende a recorrente, sempre o T.C.A. se depararia com a impossibilidade de resolver tais questões por carecer dos necessários factos, os quais, de resto, não poderia pesquisar, porquanto e sem oposição da recorrente, a 1ª Instância havia declarado que “não se provaram quaisquer dos factos alegados na douda petição, se bem que quase todas as asserções aí insertas constituem antes meras considerações pessoais e conclusões de facto e/ou direito”.

Isto é, face a esta afirmação o T.C.A. sempre haveria que negar provimento ao recurso para ele interposto pela recorrente por carecer de factos pertinentes em ordem a saber se foram ou não praticados os alegados vícios de forma.

Improcedem também as conclusões 4ª e 5ª.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 50%, sem prejuízo do apoio judiciário se lhe vier a ser concedido.

Lisboa, 5 de Maio de 2004. — *Fonseca Limão* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 5 de Maio de 2004.

Assunto:

Pedido de declaração da ilegalidade, com força obrigatória geral, de Resolução do Governo Regional da Madeira. Pressupostos. Ofício do CSSM.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Os pressupostos do pedido de declaração da ilegalidade, com força obrigatória geral, de qualquer norma emitida no desempenho da função administrativa são os que constam nos arts. 51º, nº1, al. e), e 62º, nº 1, al. j), do anterior ETAF, na anterior redacção.

- II — O ofício do CSSM dirigido ao contribuinte, no qual se solicita o pagamento de contribuições à segurança social referentes aos guias-intérpretes e se dá conhecimento da data de apresentação das folhas de remunerações e respectivo pagamento, não é um acto administrativo e muito menos um acto de liquidação, mas mera informação.
- III — Assim sendo, é evidente que o mesmo não produz qualquer efeito imediato em relação ao sujeito passivo o que só acontece com o acto de liquidação - e nem sequer é lesiva dos seus interesses ou direito, na medida em que, oportunamente, poderá impugnar judicialmente qualquer acto de liquidação posterior.

Recurso nº: 1174/03-30. Recorrente: Viva Travel - Agência de Viagens e Turismo, L.^{da}; Recorrido: Governo Regional da Madeira; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Pimenta do Vale.

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

1 - Viva Travel — Agência de Viagens e Turismo, L.^{da} com sede na Rua Serpa Pinto, 32, Funchal, não se conformando com a decisão do Tribunal Administrativo e Tributário Agregado do Funchal que lhe rejeitou o pedido de declaração de ilegalidade, com força obrigatória geral, da Resolução 1690/99 do Governo Regional da Madeira, vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

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 nº 38/87, de 10 de Abril, e o Despacho nº 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.T.’s 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.T. 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-Leis 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. art.ºs 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, n.º 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.T.s 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 pelos arts. 20º e 268º da CRP, sendo susceptível de declaração de ilegalidade nos termos do art.º 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. 268.º n.º 4, em virtude de estarem a ser lesados interesses constitucionalmente protegidos.

25. Nos termos do art.º 66º e respectiva remissão para o art.º 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.

Face a todo o exposto, é manifesta a ilegalidade do Despacho em crise, pelo que deverá a mesma ser declarada, com os legais efeitos.

Nestes termos e nos mais de direito que VV. Ex.^{as} doutamente suprirão, deve o Despacho 39/SESS/92 ser declarado ilegal por con-

trariar (i) o regime jurídico das contribuições dos trabalhadores independentes, nomeadamente o art.º 5º do Decreto-Lei 328/93, de 25 de Setembro e, conseqüentemente, (ii) a Lei de Bases da Segurança Social (Lei 28/84, de 14 de Agosto), bem como (iii) o art. 6º, n.º 1, do Decreto-Lei 519-F/79, de 28 de Dezembro (com as sucessivas alterações) e (iv) do princípio da hierarquia das normas previsto no art.º 112º da Constituição da República Portuguesa.

O Governo Regional da Madeira não contra-alegou.

O Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto emitiu parecer no sentido de que o recurso não merece provimento, uma vez que a recorrente, na sua motivação, não atacou os fundamentos da decisão recorrida.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - Em primeiro lugar e salvo o devido respeito que nos merece a opinião do Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto, há que reconhecer que, pese embora o facto de a motivação do recurso da recorrente não primar pela perfeição, nomeadamente se atentarmos na sua parte final, o certo é que, quer das conclusões da mesma (22 a 26), quer da sua fundamentação, resulta com suficiente evidência que a recorrente critica a decisão recorrida, já que ali se faz clara alusão à verificação dos requisitos do pedido da declaração da ilegalidade da Resolução 1690/99 do Governo Regional da Madeira, cuja inobservância constitui o fundamento daquela decisão.

Posto isto e passando à apreciação do objecto do recurso, importa desde logo referir que, como resulta do texto dos arts. 63º e 66º da LPTA, aqui aplicável, o que aí se prevê não são os requisitos do pedido de declaração da ilegalidade, com força obrigatória geral, de qualquer norma emitida no desempenho da função administrativa, mas sim os pressupostos da legitimidade para intentar o respectivo pedido.

Aqueles e como bem se anota na decisão recorrida, são os que vêm previstos nos arts. 51º, n.º 1, al. e), e 62º, n.º 1, al. j), do anterior ETAF, aqui também aplicável, a saber: que a norma, cuja declaração de ilegalidade com força obrigatória geral se pede, tenha sido julgada ilegal por qualquer tribunal em três casos concretos ou que os seus efeitos se produzam imediatamente, sem dependência de um acto administrativo ou jurisdicional de aplicação.

Ora, no caso dos autos, é patente que não se verifica o primeiro daqueles requisitos, que nem sequer vem alegado.

Mas verificar-se-à o segundo?

O que aqui está em causa é um pedido feito pelo CSSM e dirigido à recorrente através do ofício n.º 29528, de 9/12/99, junto a fls. 24, no qual se lhe solicitava que procedesse ao pagamento de contribuições à segurança social referentes aos guias-intérpretes ao seu serviço, ao mesmo tempo que lhe dava conhecimento da data de apresentação das folhas de remunerações e respectivo pagamento.

Assim sendo, este ofício não constitui a comunicação de um acto de liquidação de contribuições devidas à Segurança Social, pois não vem indicado qualquer quantitativo liquidado pelo CSSM. Por outro lado, o referido ofício também não comunica qualquer acto de liquidação, já que do mesmo não consta que aquele CSSM tenha feito o cálculo da quantia em dívida, nem se dá conhecimento do prazo do pagamento dessa dívida.

No fundo, o que se comunica é tão só que o Governo Regional da Madeira tomou determinada resolução que foi publicada no *Jornal Oficial* daquela Região e da qual consta que são devidas contribuições respeitantes às remunerações pagas aos guias-intérpretes que prestam serviço à recorrente.

Sendo assim, não se tratando de um acto administrativo e muito menos de um acto de liquidação, mas de uma mera informação dirigida à recorrente, é evidente que a mesma não produz de imediato qualquer efeito em relação a este - o que só acontece com aquele acto de liquidação - e nem sequer é lesiva dos seus interesses ou direito, na medida em que, oportunamente, poderá impugnar judicialmente qualquer acto de liquidação posterior.

Pelo que falece também o segundo daqueles requisitos.

E não se encontrando preenchidos os referidos pressupostos, bem andou o M.^{mo} Juiz *a quo* ao rejeitar o pedido de declaração de ilegalidade, com força obrigatória geral, da pré dita Resolução do Governo Regional da Madeira.

No mesmo sentido, pode ver-se os acórdãos desta Secção do STA de 8/12/02, *in rec.* n.º 25.763; de 12/11/03, *in rec.* n.º 567/02, e de 11/2/04, *in rec.* n.º 921/03.

3 - Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao presente recurso e manter a decisão recorrida.

Custas pela recorrente, fixando a taxa de justiça em 400 euros e a procuradoria em 60%.

Lisboa, 5 de Maio de 2004. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 5 de Maio de 2004.

Assunto:

Artigo 713º, n.º 6, do Código de Processo Civil.

Doutrina que dimana da decisão:

Não pode o TCA lançar mão do estatuído no artigo 713º, n.º 6, do CPC se, ante as conclusões de recurso para si interposto, de concluir é que a matéria de facto não se mostra estabilizada.

Recurso n.º 1472/03-30. Recorrente: Libânio Paiva Cunha. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

Libânio Paiva Cunha, residente na Rua Júlio César Machado, nas Caldas da Rainha, recorre para esta formação do acórdão do TCA de fls. 291-292 vº que negou provimento a recurso por si interposto de despacho do TT de 1ª Instância de Leiria que lhe indeferiu requerimento de "anulação da adjudicação" apresentado em processo de execução fiscal, instaurado pela Fazenda Pública contra Manuel Nunes Pereira.

Remata a atinente alegação com as seguintes conclusões:

1. Face à revogação do acórdão de 26.III.2002 do TCA, o acórdão ora recorrido não sana nenhuma das insuficiências apontadas pelo STA;

2. A mera remissão para a matéria de facto invocada na sentença proferida no TT de 1ª Instância de Leiria não é suficiente, por ela própria não abranger todas as circunstâncias relevantes para o caso e por não corresponder, em termos objectivos, à decisão que veio a ser tomada;

3. Nestes termos, subsistem, em relação à decisão recorrida, as nulidades referidas no art. 668º, n.º 1, als. b) e d), do CPC, o que impõe ao STA o respectivo suprimento, nos termos do art. 731º, n.º 1, do CPC;

4. No mais e reiterando, na íntegra, o pedido formulado na p.i., bem (como) a posição sustentada no recurso interposto relativamente à decisão tomada em 1ª instância;

5. Sustenta o Rct. que a venda em causa, cuja adjudicação foi objecto do requerimento inicial, padece da nulidade decorrente do facto de o bem vendido não corresponder ao que foi objecto da necessária penhora e subsequente processo de publicitação;

6. Por outro lado, considerando que a ilegalidade substancial apontada ao acto recorrido constitui evidente nulidade, o prazo para a sua arguição é o previsto no art. 328º do CPT;

7. Com efeito, o Rct. é o legítimo detentor do direito à adjudicação do prédio em causa nos autos, em virtude de ter subscrito, de forma válida, a proposta de compra de mais elevado valor;

8. Não é oponível ao direito de adjudicação do Rct. qualquer "direito de preferência" sobre o prédio em causa, já que o mesmo tinha e tem uma natureza predominantemente urbana e o Rct. pretende destiná-lo, inequivocamente, a esse fim;

9. São por demais evidentes nos autos, não necessitando de mais qualquer demonstração, os factos que conferem à decisão tomada pelo Chefe da RF, enquanto detentor da competência prevista no art. 326º, 1, do CPT, o carácter de flagrante e relevante ilegalidade, enquadrável nas causas de nulidade previstas no referido art. 201º, n.º 1, *in fine*, do CPC;

10. Qualquer das apontadas e demonstradas nulidades, que afectam o acto de adjudicação em causa - inexistência do alegado direito de preferência e divergência entre o bem penhorado e o que foi vendido -, não é subsumível ao conceito de irregularidade previsto no art. 825º, 1, do CPC;

11. Esta disposição legal refere-se, apenas, aos meros actos processuais da venda, relativos à abertura das propostas, licitação ou sorteio, nos casos em que os mesmos existam, e aceitação das mesmas propostas;

12. A questão relativa ao alegado "direito de preferência" tem que ver, claramente, com a Adjudicação do bem, realidade que se situa em momento distinto e claramente posterior à da aceitação das propostas, como decorre dos arts. 900º do CPC e 326º do CPT;

13. A divergência entre a descrição do bem penhorado e o real conteúdo e natureza do bem vendido é uma questão que se situa, em termos processuais, em momento igualmente distinto e muito anterior ao da abertura das propostas;

14. Por isso, nenhuma destas duas questões é susceptível de integrar o conceito de irregularidade previsto no art. 895º, n.º 1, do CPC, donde não estar a respectiva arguição dependente da observância do prazo e condições ali referidas;

15. Por outro lado, em relação ao art. 205º, n.º 1, do CPC, é ali estabelecido que as nulidades podem ser arguidas no decurso do acto

da venda, não se vislumbrando qualquer sinal de que as mesmas tenham que ser arguidas no momento em que forem cometidas, como decorre do acórdão recorrido;

16. Segundo as disposições do art. 326º, n.º 2, do CPT, a aplicação subsidiária do CPC em matéria de arrematação refere-se às questões que não estejam especificamente tratadas na Subsecção em que aquela norma se insere;

17. Da Subsecção em causa, a II, da Secção VII, Capítulo II, do referido CPT consta o art.º 328º, onde estão especificamente previstos os prazos em que pode ser; requerida a anulação da venda;

18. Assim, nesta matéria, não havendo lugar à aplicação subsidiária, designadamente, das regras do art. 895º, n.º 1, do CPC, pode a arguição das eventuais nulidades da venda ser feita no prazo de 30 dias referido no citado art. 328º, n.º 1, al. b), do CPT;

19. Por outro lado, fundando-se a pretensão do Rct. na ilegalidade da adjudicação que resultou do, igualmente ilegal, reconhecimento do alegado e inexistente "direito de preferência", a pretendida anulação deve incidir tão-só sobre o acto de adjudicação feito a favor da referida Clotilde de Sousa Pinho Guimarães, de acordo com a regra constante do art. 201º, n.º 3, do CPC;

20. Por força do mesmo dispositivo legal e depois de anulada a referida adjudicação, deve aproveitar-se na íntegra o processo de venda, procedendo-se à efectiva adjudicação do prédio em causa, desta feita ao detentor desse legítimo direito, por ter subscrito e apresentado, de forma válida, a proposta de maior valor: o Rct.

Não houve contra-alegação.

O distinto PGA entende que o recurso não merece provimento. Corridos os vistos, cumpre decidir.

No acórdão desta Secção de fls. 281-282 vº, revogou-se o acórdão do TCA que apreciou o recurso interposto da sentença do TT de 1ª Instância de Leiria, por isso que "o caso concreto não vem da instância minimamente manifestado através dos seus elementos de facto (que execução e contra quem foi a mesma movida, qual o seu objecto, quem os sujeitos activos das dívidas exequendas, em que tempo foram estas geradas, as circunstâncias de tempo e de lugar da ocorrência da venda anulanda e os referentes desta operação convocados pelas questões postas pelo requerente e considerados relevantes segundo as várias soluções plausíveis das questões de direito)."

O TCA, julgando de novo a causa, prolatou o acórdão de fls. 291-292 vº, em que, no *item* 2, é referido que "por não ter sido impugnada, e julgarmos não ser necessária qualquer alteração, remetemos para os termos da decisão da 1ª instância em matéria de facto - de acordo com o disposto no n.º 6 do artigo 713º do Código de Processo Civil."

Sucede, porém, que, nas duas primeiras conclusões da alegação do recurso para a 2ª Instância, o recorrente afirma que "o prédio em causa tinha uma natureza predominantemente urbana e o Rct. pretendia destiná-lo, inequivocamente, a esse fim"; e que "o Chefe da RF das Caldas da Rainha (estava) na posse de uma informação da CM que considerava o prédio em causa como totalmente afecto à construção urbana".

Ora, no quadro factual desenhado pela 1ª Instância alude-se a "prédio rústico, composto de terra de sementeira. ... - 2500 m²" e nada se diz sobre as intenções do ora Rct. em relação ao prédio em causa,

omisso sendo, outrossim, quanto à sobre dita informação da CM ao Chefe da RF das Caldas da Rainha.

Como assim, a situação fáctica não se apresentou estabilizada ao Tribunal *a quo*, por isso que lhe estava vedado lançar mão do estatuído no artigo 713º, n.º 6, do CPC, antes se impondo, na sequência do julgamento da matéria de facto, fixar detalhadamente a materialidade relevante, em estrito acatamento do falado acórdão desta Secção, sobremaneira interessando espelhar "as circunstâncias de tempo e de lugar da ocorrência da venda anulanda e os referentes desta operação convocados pelas questões postas pelo requerente e considerados relevantes segundo as várias soluções plausíveis das questões de direito", *recte* a da natureza do prédio em causa (cfr ., além do mais, os artigos 204º, n.º 2, 1380º, n.º 1, e 1381º, al. a), do Código Civil e o assento do STJ publicado no *DR*, I, n.º 113, de 17.V.1986). E entre tais "referentes" sobressai, naturalmente, o do *destino* do mesmo prédio.

Perfilando-se, pois, uma vez mais, comprometedora insuficiência factual no aresto recorrido, de novo "a este Supremo depara-se a impossibilidade de julgar a causa e mesmo de fixar com precisão o regime jurídico a aplicar, pelo que o não produz, nos termos do art. 730º, n.º 2, do CPC."

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se tal acórdão, em consequência devendo a 2ª Instância julgar de novo a causa, tendo em consideração, em sede factual, o explanado *supra*.

Sem custas.

Lisboa, 5 de Maio de 2004. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Almeida Lopes* — *António Pimpão*.

Acórdão de 5 de Maio de 2004.

Assunto:

Impugnação judicial. Emolumentos notariais. Escritura pública de redução do capital social. Art.º 5.º da Tabela de Emolumentos. Inconstitucionalidade.

Doutrina que dimana da decisão:

I — O art.º 5.º da Tabela de Emolumentos do Notariado, com a redacção que lhe foi dada pela Portaria n.º 996/98, de 25 de Novembro, na parte em que se refere a emolumentos cobrados por escritura pública que tem por objecto um acto de redução do capital social, é inconstitucional.

II — Assim, a liquidação de emolumentos notariais, efectuada com base no predito preceito, é anulável.

Recurso n.º 1547/02-30, em que são recorrente a Fazenda Pública e recorrida a Amorim — Fundo de Investimento Imobiliário Fechado e de que foi relator o Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **AMORIM — FUNDO DE INVESTIMENTO IMOBILIÁRIO FECHADO**, com sede no lugar de Meladas, Mozelos, Vila da Feira, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Aveiro, a liquidação de emolumentos notariais correspondentes a “acréscimo de emolumentos sobre actos de valor determinado”.

Alega nulidade da liquidação, por vícios de violação de lei, seja de lei constitucional, seja de Directiva Comunitária.

O M.^{mo} Juiz daquele Tribunal julgou a impugnação procedente, anulando o acto impugnado, com a inerente restituição da quantia paga, bem como juros indemnizatórios.

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

1. A sentença não teve em consideração a espécie do acto de liquidação, posto que diz respeito a uma “redução de capital” e tal não se comportar no âmbito da incidência do art. 4.º, n.º 1, al. c), em cotejo com o n.º 3 do art. 7.º da Directiva n.º 69/355/CEE, pelo que ocorreu erro na aplicação do direito.

2. A douta 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 al. e) do n.º 1 do art. 12.º da mesma Directiva 69/355/CEE.

3. Como se enaltece no acórdão de 31/5/2001, rec. 26.392, da 2.ª 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 como taxas, cujo valor (preço) deriva da sua bilateralidade e do seu carácter sinalagmático correspondente de algum 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 (redução de capital).

5. Por isso, não pôde determinar se existe ou não violação da Directiva no pressuposto de que, como taxa da Tabela dos Emolumentos anexa ao Código de Notariado, se produziu no caso sub iudice 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, D.R., II Série, n.º 123, de 28/5/2002, os emolumentos são autênticas taxas, ao tempo não sujeitas ao princípio da legalidade formal exigível segundo o art.º 106.º da CRP, conformadoras de um carácter próprio de bilateralidade, “pois não há quebra de nexos sinalagmático.

8. A sentença é, portanto, contrária ao direito aplicável e deve ser recomendada a sua reformulação, considerando a aceção de que os emolumentos liquidados são taxas e, por isso, configuram “direitos com carácter remuneratório”, nos termos do art. 12.º, n.º 1, al. e), da Directiva n.º 69/355/CEE e como tal estão excepcionados das imposições indirectas elencadas no art.º 10.º da mesma Directiva, no sentido final de ser indeferida a pretensão da impugnante porque os termos da petição não colhem mérito.

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

O EPGA teve vista nos autos.

Por acórdão proferido neste STA, em 21/3/2003, foi concedido provimento ao recurso.

Inconformada, a impugnante interpôs recurso para o Tribunal Constitucional.

Este, por acórdão de 10 de Dezembro de 2003, concedeu provimento ao recurso, determinando a reforma do acórdão proferido neste Supremo Tribunal. Aqui, o EPGA defende que, reformando-se o acórdão, se negue provimento ao recurso.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

No dia 31/8/99 a impugnante celebrou uma escritura pública de redução de capital, outorgada no 1.º Cartório Notarial de Santa Maria da Feira.

O referido Cartório Notarial liquidou e cobrou a quantia de Esc. 1.507.740\$00, dos quais 1.482.000\$00 correspondem a emolumentos.

Tal montante foi apurado através da aplicação do art.º 5.º da Tabela de Emolumentos anexa ao Código do Notariado, aprovado pelo DL 397/83, de 2/11, com as alterações introduzidas pelas Portarias n.ºs 378/87, de 5/5, 575/89, de 26/7, 1046/91, de 12/10, e DL 227/94, de 8/9.

O referido montante de 1.482.000\$00 foi pago pela impugnante em 31/8/99.

A presente impugnação foi instaurada em 10/9/99.

3. É do seguinte teor a parte decisória do Tribunal Constitucional que, por maioria, fez vencimento:

a) Julgar inconstitucional, por violação do artigo 165.º, n.º1, alínea i), da Constituição, a norma do artigo 5.º da Tabela de Emolumentos do Notariado, com a redacção que lhe foi dada pela Portaria n.º 996/98, de 25 de Novembro, na parte em que se refere a emolumentos cobrados por escritura pública que tem por objecto um acto de redução do capital social; e

b) Por conseguinte, conceder provimento ao recurso e determinar a reforma da decisão recorrida, no que à questão de constitucionalidade respeita.

Impõe-se reformar o acórdão, nos termos do juízo de inconstitucionalidade atrás expresso.

Há pois que, na situação concreta, julgar inconstitucional o art.º 5.º da Tabela de Emolumentos do Notariado, com a redacção que lhe foi dada pela Portaria n.º 996/98, de 25/11.

Em consequência, e como a liquidação teve por base o citado normativo, deve ela ser anulada, procedendo assim a impugnação.

Como foi aliás decidido em 1ª Instância.

4. Face ao exposto, acorda-se em negar provimento ao recurso. Sem custas, por delas estar isento o recorrente.

Lisboa, 5 de Maio de 2004. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 5 de Maio de 2004.

Processo n.º 1839/03-30. Recorrente: Fazenda Pública. Recorrido: Imprensa Nacional-Casa da Moeda, S.A. Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. Vítor Meira.

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

Imprensa Nacional-Casa da Moeda, S.A. (INCM) veio, em reclamação para a conferência, arguir a nulidade por omissão de pronúncia do acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 11 de Fevereiro de 2004, formulando as seguintes conclusões:

1ª - A presente reclamação tem por objecto o Acórdão proferido por este Venerando Tribunal, que concedeu provimento ao recurso interposto pela Fazenda Pública (FP), revogou a sentença recorrida e, em consequência, julgou improcedente a impugnação judicial deduzida pela INCM;

2ª - No entanto, o aliás douto Acórdão proferido enferma de nulidade, com fundamento em omissão de pronúncia, conforme previsto no art. 668.º, n.º 1, al. d), do CPC;

3ª - É nula a decisão "... quando o juiz deixe de pronunciar-se sobre questões que devesse apreciar...", o que, aliás, é consequência dos normativos vigentes em matéria de decisão judicial, designadamente o que se contém no art. 660º, n.º 2, do CPC:

«O juiz deve resolver todas as questões que as partes tenham submetido a apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outra»;

4ª - O douto Acórdão ora reclamado não se pronunciou quanto a uma questão decisiva para o julgamento da questão controvertida, qual seja o de a provisão constituída pela INCM para reformas do seu pessoal constituir um custo fiscal do respectivo exercício, independentemente de ela caber, ou não, no elenco das provisões fiscalmente dedutíveis constante do art. 33º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (CIRC), actual art. 34º;

5ª - Com efeito, o douto Acórdão restringe a sua análise ao regime das provisões fiscalmente dedutíveis, segundo o que se prevê no art. 33º do CIRC (actual art. 34º), para concluir que a provisão obrigatoriamente constituída pela INCM para acorrer às pensões de reforma do seu pessoal (cf. artigo 45º dos respectivos Estatutos) é meramente contabilística, apenas traduz um custo de exploração da INCM, sendo fiscalmente irrelevante porque não se integra em qualquer dos tipos de provisão constantes do art. 33º do CIRC;

6ª - Sucede que a consideração como custo do exercício respectivo dos encargos com as pensões de reformas do pessoal, ainda que não por via daquele instituto jurídico-fiscal (provisão fiscalmente dedutível), foi expressamente alegada e tratada, respectivamente: pelo Meritíssimo Juiz a quo na sentença proferida, sendo esse, aliás, o sentido da sua decisão; pela recorrente FP nas suas alegações de recurso; pela impugnante, ora reclamante, quer na p.i. - onde tal questão integra o pedido formulado -, quer nas contra-alegações, maxime mediante o oferecimento do merecimento dos autos;

7ª - Com efeito, o Meritíssimo Juiz a quo refere expressamente: "... com a criação de uma obrigação de constituição de uma provisão para efeitos de aposentação do pessoal, o diploma em referência concedeu à impugnante a possibilidade de deduzir esse custo no exercício em que foi constituída (...) custo de exploração, ou seja, custo ou perda do respectivo exercício". Acrescenta ainda o Meritíssimo Juiz a quo: "Assim, apesar de não se enquadrar no elenco das alíneas do art. 33.º do CIRC, que tem carácter taxativo, a constituição da provisão em causa não pode deixar de considerar-se custo do exercício visto que contemplada em norma especial como tal";

8ª - A sentença recorrida acolhe o alegado pela ora reclamante, entre outros, no artigo 67º da p.i. quando refere ser «... irrelevante a qualificação do custo fiscal como provisão ou custo directo uma vez que ao direito tributário interessa, fundamentalmente, a realidade económica que, num caso ou noutro, é absolutamente igual»;

9º - É a recorrente FP, nas suas alegações de recurso (cf. n.º 3, IV e V) alega e trata da questão de saber se os encargos com as pensões de reforma traduzem um custo do respectivo exercício, independentemente de a provisão em causa se não conter no elenco das previstas no art. 33º do CIRC;

10ª - O que aliás não podia deixar de tratar porquanto foi a FP que interpôs recurso da decisão proferida pelo Tribunal a quo, devendo, por isso, suscitar nas respectivas alegações os aspectos que naquela lhe merecessem discordância;

11ª - O objecto do recurso ficou, por isso, claramente delimitado, devendo a decisão a proferir incidir sobre duas questões:

a) a da consideração da provisão para encargos com as reformas do pessoal como fiscalmente dedutível, nos termos do art. 33º do CIRC (actual art. 34º);

b) a da consideração daqueles encargos como custo de exploração e, logo, como custo fiscal do exercício respectivo.

12ª - Em face do exposto tem de concluir-se que o douto Acórdão ora reclamado omitiu pronunciar-se sobre a questão *supra* identificada (12ª- 2ª), não obstante ser nessa que assenta a decisão recorrida e, em consequência, a que fundamenta o recurso da FP;

13ª - A pronúncia e consequente decisão deste Venerando Tribunal sobre a questão omitida no seu douto Acórdão (explicitada *supra* no n.º 12 2ª) é absolutamente essencial, não só ao esclarecimento da situação tributária da ora reclamante, como também e sobretudo à salvaguarda da sua capacidade financeira para suportar as obrigações

que legalmente lhe foram impostas, traduzidas no pagamento das pensões de reforma ao seu pessoal;

14ª - Diversamente da generalidade das empresas, sujeitas ao regime de descontos para a Segurança Social (SS), é a impugnante que suporta, por imposição legal, os encargos futuros com o pagamento das reformas ao seu pessoal;

15ª - Enquanto que todas as empresas estão desresponsabilizadas em matéria de pensões de reforma dos seus trabalhadores, confiando ao Estado, via SS, os encargos futuros com as mesmas,

16ª - a ora reclamante deverá suportar ela própria o pagamento das pensões de reforma, para o que assegurará o encaixe financeiro necessário, através da constituição das respectivas provisões;

17ª - Apesar de caber à SS o pagamento das reformas dos trabalhadores da generalidade das empresas estas contabilizam como custo fiscal os encargos sociais, designadamente a taxa social única (TSU), nos termos do art. 23º, n.º 1, al. d), do CIRC.;

18ª - Tendo em conta a posição adoptada pela AF, motivadora da liquidação adicional *sub judice*, os encargos com as reformas do pessoal da INCM, não só não constituem custo fiscal, como ainda são tributados em IRC!

19ª - O absurdo desta situação, assente na tributação de custos (!), poderá comprometer irremediavelmente a capacidade financeira da ora reclamante para fazer face aos encargos que lhe foram impostos;

20ª - Acresce a iniquidade da solução que se pretende fazer valer para a ora reclamante, face à das demais empresas - incluídos os Bancos que também constituem provisões, consideradas como custos fiscais -, violadora, entre outros, dos princípios da justiça e da capacidade contributiva;

21ª - Com efeito, a justiça tributária é alcançada pela tributação de cada um de acordo com a sua capacidade contributiva (art. 103º, n.º 1, da CRP, anterior 106º, n.º 1);

22ª - No caso das empresas, aquela capacidade contributiva é revelada pelo seu lucro real, por opção legal e constitucional (cf. art. 104º, n.º 2, da CRP, correspondente ao anterior 107º, n.º 2);

23ª - Assente que está que as provisões constituídas pela ora reclamante constituem um custo do exercício - é a própria recorrente FP que o afirma - toda a interpretação dos arts. 23º do CIRC e 45º, n.º 4 do Dec.Lei nº 333/81, de 7/12, que não considere como custo do exercício da ora reclamante as quantias afectas a provisões com a reforma do pessoal, terá de ser declarada inconstitucional por violação dos arts. 13º, 103º, n.º 1, e 104º, n.º 2, da CRP (anteriores 106º, n.º 1, e 107º, n.º 2).

A Fazenda Pública respondeu à arguição de nulidade no sentido da sua improcedência, tendo formulado as seguintes conclusões:

1ª A requerente argui a prática da nulidade a que alude o artigo 668º, n.º 1, alínea d) do CPC.

2ª Para tanto invoca que o Tribunal não se pronunciou sobre a questão da consideração dos encargos com as reformas de pessoal como custo de exploração e, logo, como custo fiscal do exercício respectivo e que é nessa questão que assenta o recurso da Fazenda Pública

3ª Mas não tem razão porquanto:

4ª O objecto do recurso foi delimitado pelas conclusões da recorrente Fazenda Pública, não tendo ocorrido situação de ampliação do âmbito do recurso a requerimento da recorrida Imprensa Nacional-Casa da Moeda.

5ª E todas as conclusões da recorrente se reconduzem à invocação de que as provisões aceites como custos fiscais estão taxativamente

enumeradas no artigo 33º do CIRC, sendo inadmissível aceitar como custo uma provisão que não está ali elencada.

6ª O que, precisamente, se enquadra na questão enunciada pelo douto Acórdão como consistindo em saber se apenas as provisões constantes do artigo 33º do CIRC são admissíveis como custos para efeitos fiscais ou se outras provisões o podem ser, no caso a inscrição pela recorrida ora requerente como custo do ano de 1995 de quantia a título de provisão para reformas.

7ª Questão que o douto Acórdão apreciou cabalmente, não cabendo qualquer outra pronúncia como agora pretende a recorrente.

Pelo Ex.º Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do indeferimento da reclamação por a questão alegadamente omitida não ter sido posta nas conclusões nem do recurso nem das contra-alegações, só sendo possível a discussão de tal questão se a reclamante a tivesse suscitado em recurso subordinado, o que não fez.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A questão colocada na presente reclamação e que cumpre apreciar é a de saber se o acórdão recorrido enferma ou não de nulidade por omissão de pronúncia, sendo certo que, nos termos do n.º 1 al. d), do artigo 668º do Código de Processo Civil, aplicável aos acórdãos do Supremo pelo artigo 732º do mesmo diploma legal, ocorre tal nulidade quando o julgador deixe de pronunciar-se sobre questões que devesse apreciar.

Assenta a reclamante a sua argumentação, no sentido da nulidade invocada por falta de pronúncia por parte do acórdão recorrido, na consideração de a provisão para pagamento de reformas do seu pessoal constituir um custo fiscal do respectivo exercício independentemente de caber no elenco das provisões fiscalmente dedutíveis. Não lhe assiste porém razão. Sendo o âmbito do recurso balizado pelas conclusões das alegações, as quais foram transcritas no acórdão reclamado, tal questão não foi enunciada nas mesmas. A questão que a Fazenda Pública colocou no recurso foi unicamente a da admissibilidade ou não de provisões como custos para efeitos fiscais que não constassem do elenco do artigo 33º do CIRC. Foi sobre tal questão que o acórdão se debruçou, apreciando a compatibilização daquele artigo 33º com o artigo 45º dos Estatutos da INCM, tendo decidido no sentido pretendido pela recorrente. Não tinha por isso o acórdão que se pronunciar sobre questões que lhe não foram colocadas sob pena de incorrer em excesso de pronúncia, sendo certo que, como refere o Ministério Público, não foi pela reclamante interposto recurso subordinado.

Quanto às demais questões que a reclamante suscita - diversidade de obrigações relativamente ao estabelecido para outras empresas inconstitucionalidade dessa diferente tributação - trata-se de matéria que não cumpre apreciar nesta reclamação sobre nulidade de omissão de pronúncia por extravasar o âmbito da mesma, ficando prejudicado o seu conhecimento face à inexistência da apontada nulidade.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em indeferir a reclamação de arguição de nulidade. Custas pela reclamante, fixando em euros 95 (noventa e cinco euros) a taxa de justiça.

Lisboa, 5 de Maio de 2004. — Vítor Meira (relator) — Alfredo Madsen — Brandão de Pinho.

Acórdão de 5 de Maio de 2004.

Recurso n.º 1881/03-30, em que são recorrente Maria de Fátima Ferreira da Silva Mau, recorrida a Fazenda Pública e de que foi relator o Ex.º Juiz Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

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

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por MARIA DE FÁTIMA FERREIRA DA SILVA MAU, da sentença do Tribunal Tributário de Primeira Instância de Braga, proferida em 09/07/03, que, na oposição à execução fiscal resultante da liquidação do imposto sobre sucessões e doações e imposto municipal de sisa, absolveu a Fazenda Pública da instância.

A recorrente formulou as seguintes conclusões: 1 — A opoente não recebeu a quantia de 5.521,84 euros, como refere o "título executivo", nem a administração fiscal fez prova desse recebimento, cujo ónus lhe competia, face à alegação da recorrente em 7.º da oposição;

2 — Sobre tal quantia foi lançado um imposto ilegal, no montante de 3.727,12 euros, como se expressa no "título executivo", pressupondo uma taxa de incidência de 67%;

3 — Tais "factos", constantes do "título executivo", acarretam a sua ilegalidade, sendo notórios, do conhecimento geral, não carecendo de alegação, conforme o disposto no art. 514.º do CPC;

4 — A execução com base no dito "título" é susceptível de oposição com os fundamentos das alíneas b) e i) do art. 204.º do CPPT;

5 — A instauração do processo executivo, com base na "Certidão de Dívida" dos autos, face aos valores ponderados do rendimento e do imposto calculado violam o disposto no art. 103.º da CRP, bem como o princípio constitucional da legalidade, acarretando a inconstitucionalidade do título e da dita decisão recorrida;

6 — A dita decisão recorrida violou o art. 514.º do CPC; os arts. 88.º, n.º 2, e 204.º, n.º 1, als. b) e i), do CPPT e o art. 103.º da CRP.

Termos em que, revogando-se a dita decisão recorrida e, em sua substituição, dando-se como procedente a oposição e consequente invalidade da "Certidão de Dívida", extinguindo-se a execução, far-se-à inteira justiça."

O Ex.º Magistrado do Ministério Público, no seu parecer, excepcionou, todavia, a incompetência deste tribunal em razão da hierarquia, por o recurso não versar apenas matéria de direito, atento o vertido na predita conclusão 1.ª.

E, corridos os vistos legais, 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, também matéria de facto.

Na verdade, a recorrente refere - cfr. dita conclusão - que "não recebeu a quantia de 5.521,84 euros, como refere o "título executivo", nem a Administração Fiscal fez prova desse recebimento".

Matéria factual que não consta da decisão recorrida.

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, 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. 32.º, 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. 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 alínea b) do n.º 1 do art. 32.º" (redacção anterior à reforma entrada em vigor em 01 Jan04).

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, 5 de Maio de 2004. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Jorge de Sousa*.

Acórdão de 5 de Maio de 2004.

Assunto:

Emolumentos notariais. Art.º 5º da Portaria nº 996/98, de 25/11. Violação do direito comunitário (Directiva n.ºs 69/335/CEE e 85/303/CEE). Sociedades de capitais. Alteração do pacto social. Fusão-cisão e fusão por incorporação.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O direito comunitário veda aos Estados-membros a cobrança de qualquer imposição, além do imposto sobre as entradas de capital, que não constitua direitos remuneratórios, em relação a uma escritura pública de alteração do pacto social: cisão-fusão e fusão por incorporação.*
- 2 — *Estão em tal circunstância, os emolumentos notariais cobrados pela celebração da referida escritura, quando a lei a imponha como condição para a prossecução da actividade da sociedade e quando, como é o caso, tais emolumentos aumentem directamente na proporção do capital social e não em função do custo do serviço prestado pelo notário.*
- 3 — *O n.º 3 do art. 4º da Directiva não estabelece qualquer excepção à tributação prevista no seu n.º1, uma vez que a respectiva ratio assenta na cobrança por uma só vez de um único imposto, querendo antes significar que a alteração do acto constitutivo ou dos estatutos da sociedade não é tributada porque já o foi a respectiva cons-*

tituição pelo que como que é englobada ou compreendida nesta, fazendo-se, pois, equivaler ou integrando-se na "constituição da sociedade" I as ditas alterações ao pacto social.

- 4 — *Mas assim sendo e porque já houve tributação no imposto sobre as entradas de capital, também tais alterações não podem ser incidentes de emolumentos como o dos autos, calculados unicamente em função do capital da sociedade e, pois, sem carácter remuneratório.*

Recurso n.º 2074/03-30, em que são recorrente German Investimentos, SGPS, S. A., 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 STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por GERMEN INVESTIMENTOS, SGPS, SA, da sentença do então Tribunal Tributário de Primeira Instância do Porto, proferida em 28-05-03, que julgou improcedente a impugnação judicial que deduzira contra a liquidação de emolumentos notariais, no montante de 6.467.412\$00.

Fundamentou-se a decisão em que o tributo em causa tem a natureza jurídica de taxa pelo que não resta ofendido o princípio da legalidade tributária; nem o da proporcionalidade e da proibição dos excessos “pois as vantagens auferidas não são apenas as económicas mas também as jurídicas e estas aumentarão na directa proporção do valor do acto”, não existindo uma desproporção incomportável ou excessiva para os diversos utilizadores”; sendo que a Directiva em causa não é aplicável ao caso pelo que se não perspectiva “qualquer desconformidade com o direito comunitário”, já que ela dispõe sobre a sujeição a um imposto sobre as entradas de capitais nas sociedades, referindo expressamente quais os seus destinatários (art. 3º), bem como quais as operações abrangidas por esse imposto (art. 4º) e, no caso, trata-se de uma escritura pública que titulou uma cisão-fusão por incorporação, operações que não cabem no âmbito da Directiva, tanto mais que se mantém inalterado o capital social da impugnante e esta já era detentora, directa ou indirectamente, do capital social das sociedades incorporadas.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

1ª- A liquidação de emolumentos de que a recorrente foi alvo está ferida de invalidade, devendo, por isso, ser anulada com todas as consequências;

2ª- O art. 5º da Tabela de Emolumentos do Notariado, com a redacção que lhe foi dada pela Portaria n.º 96/98, de 25 de Novembro, enferma do vício de contrariedade ao direito comunitário, ofendendo o art. 10º da Directiva n.º 69/335/CEE.

3ª- O art. 10º da Directiva obsta à existência de “outras Imposições mesmo que estas versem sobre alterações estatutárias que não tenham por objecto o capital social;

4ª- De facto, a al. a) dessa norma reporta-se às “operações referidas no art. 4º” sem excluir as que constam do respectivo n.º 3;

5ª- Por outro lado, segundo a jurisprudência do Tribunal de Justiça, a al. c) do art. 10º da Directiva, ao proibir imposições em relação deste preceito em relação ao registo ou qualquer outra formalidade prévia ao exercício de uma actividade a que uma sociedade (...)

esteja sujeita em consequência da sua forma jurídica, abarca igualmente, todas as formalidades essenciais ligadas à forma jurídica da sociedade em questão, na medida em que condicionam o exercício e a prossecução dessa actividade (sendo certo que, com as alterações dos seus estatutos, uma sociedade visa certamente colocar-se em melhores condições para prosseguir a sua actividade);

6ª- Finalmente, a protecção dos objectivos da Directiva exige que as reuniões de capitais não possam ser tributadas (salvo, obviamente, na medida consentida pela Directiva) tanto no momento em que ocorrem, como posteriormente, a propósito de serviços os mais diversos, usados como pretexto da cobrança de impostos, disfarçados de direitos de carácter remuneratório;

7ª- Ora esse será o caso de todas as vezes em que, em contrapartida de um serviço público, o Estado cobra uma remuneração cujo montante varia em função do capital social, se a cifra deste em nada contender com os custos da transacção (ou em toda a medida em que não contenda);

8ª- Neste sentido se pronunciou já, de resto, o Tribunal de Justiça no Acórdão MODELO, SGPS, ao referir que “deve considerar-se que tem características idênticas ao imposto sobre as entradas de capital uma imposição sob a forma de emolumentos cobrados pela alteração de escrituras públicas de alteração da denominação social e da sede de uma sociedade de capitais, quando essa imposição é calculada em função do capital social”, dado que, “a não ser assim, os Estados membros, embora abstenendo-se de tributar as reuniões de capitais enquanto tais, poderiam tributar esses mesmos capitais quando ocorresse alguma modificação dos estatutos de uma sociedade de capitais”, frustrando o objectivo prosseguido pela Directiva;

9ª- A sentença recorrida violou por errada interpretação e aplicação, o disposto nos arts. 4º, 10º, e 12º, n.º 1, al. e), da Directiva 69/335/CEE.

Termos em que, não sendo a sentença objecto de reforma, deve dar-se provimento ao presente recurso e, em consequência, revogar-se a dita decisão recorrida e julgar-se ademais a impugnação procedente e provada, ordenando-se, em consequência a restituição à recorrente da importância de 6.467.412\$00 indevidamente liquidada e paga, acrescida de juros, à taxa legal, desde 28 de Novembro de 2001.» Não houve contra-alegações.

O Ex.º Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, na medida em que a operação de cisão-fusão por incorporação, em causa, representa uma alteração do contrato social da sociedade incorporante [art. 80º, n.º 2, al. e), do Código do Notariado], consubstanciando formalidade prévia ao exercício da actividade da sociedade incorporante, em consequência da sua forma jurídica, insusceptível de originar a cobrança de qualquer imposição pelos Estados-membros, para além do imposto sobre as entradas de capital, nos termos do art. 10º, al. c), da Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17 de Junho, sob pena de se frustrarem os objectivos desta; além de que “os emolumentos liquidados não têm igualmente carácter remuneratório do serviço prestado, que permita a sua cobrança legal por derrogação da proibição prevista no art. 10º, al. c), da Directiva, na medida em que o seu montante aumenta directamente (ainda que com um limite máximo) na proporção do capital social (art. 12º, n.º 1, al. e) da Directiva)”.

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

Em sede factual, vem apurado que:

«Em 28 de Novembro de 2001, o 6º Cartório Notarial do Porto debitou à impugnante, para além do mais, a quantia de 6.467.412\$00,

correspondente a acréscimo de emolumentos sobre actos de valor determinado, por ocasião da celebração de uma escritura pública que tituló uma operação de cisão-fusão e de fusão por incorporação.

Esse quantitativo foi apurado através da aplicação do art. 5º da Tabela de Emolumentos do Notariado, na redacção da Portaria n.º 996/98, de 25/11.

A impugnante pagou tal montante na mesma data.»

Vejamos, pois:

Como resulta do respectivo preâmbulo, a Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17 Jul69, pretendendo dar execução a um dos objectivos do Tratado de Roma - arts. 99º e 100º -, “criou uma união económica com características análogas às de um mercado interno” - e considerou condição essencial para o atingir “promover a livre circulação de capitais”.

Pelo que se procuraram harmonizar os impostos indirectos que incidem sobre as uniões de capitais, evitando “discriminações, duplas tributações e disparidades que dificultam tal circulação”.

Pretendeu-se, assim, que “a aplicação do imposto sobre as reuniões de capitais aos capitais reunidos no âmbito de uma sociedade, só pode ocorrer uma única vez no mercado comum e que esta tributação, a fim de não perturbar a circulação de capitais, deve ser de vínculo idêntico em todos os Estados membros”, procurando harmonizar-se o imposto sobre as entradas de capital, “tanto no que respeita à sua estrutura como às taxas respectivas”, suprimindo outros impostos indirectos, com características idênticas àquele.

Assim, a Directiva prevê um imposto sobre as entradas de capital, tanto quanto à incidência pessoal - art. 3º -, como quanto à incidência real - art. 4º -, aqui incluindo nomeadamente a constituição de uma sociedade de capitais - al. a) do nº 1 -, a transformação em sociedade de capitais de uma associação ou pessoa colectiva que não seja sociedade de capitais - al. b) - e o aumento do capital social de uma sociedade de capitais mediante a entrada de bens de qualquer espécie al. c).

Ao mesmo tempo, proibiu-se - art. 10º - qualquer outra imposição, relativamente aos itens ali previstos, ressalvando apenas os referidos no art. 12º, nomeadamente - al. e) - “Os direitos com carácter remuneratório”.

Pretendeu-se, pois, a tributação por uma só vez e em um único imposto.

Assim, “mesmo nos casos em que se não trate, directamente, de imposições incidentes sobre reuniões de capitais, a sua exigência pode pôr em causa esses objectivos, pois, sendo cobradas, por causa de formalidades ligadas à vida jurídica da sociedade, condiciona, quando a formalidade seja obrigatória, o exercício da actividade social... Ou seja, se o Estado-membro se abster de cobrar qualquer imposição aquando da formalidade constitutiva da sociedade, cumprindo a Directiva, mas o fizer adiante quando a sociedade pretenda introduzir qualquer alteração no pacto e ele exija o cumprimento de nova formalidade, cobrando então a imposição, frustrar-se-iam os intentos da Directiva, se tal imposição fosse autorizada, a pretexto de não respeitar as reuniões de capitais.

Estamos, pois, perante uma formalidade a que está sujeita a sociedade recorrida em consequência da sua forma jurídica e que é prévia ao exercício da sua actividade, posto que, sem ela, tal exercício não pode iniciar-se (no caso da constituição) ou prosseguir (no caso da alteração do pacto social).

Daí que o TJCE venha decidindo ter características idênticas ao imposto sobre as entradas de capital uma imposição, sob a forma de emolumentos cobrados pela celebração de escrituras públicas de alteração da denominação social e da sede de uma sociedade de capitais, quando essa imposição é calculada em função do capital social da sociedade.”

Cfr. os Acds de 21Set00, Proc. C-19/99, e 26Set00, Proc. C-134/99.

Todavia, parece nem ser necessário, para o efeito, “ficcional” que a formalização obrigatória em escritura pública - art. 80º, n.º 2, al. e), do Cód. Notariado - da alteração da denominação social ou da sede da sociedade ou da cisão-fusão por incorporação - constitui “formalidade prévia ao exercício de uma actividade” - postulado pelo art. 10º, al. c), da Directiva, para proibição da incidência real do imposto sobre as entradas de capital.

É que tais situações parecem directamente cobertas pelo seu art. 4º, n.º 3, ao dispor que “não se considera constituição, na acepção da al. a) do nº 1 - que sujeita ao imposto “a constituição de uma sociedade de capitais” -, qualquer alteração do acto constitutivo ou dos estatutos de uma sociedade de capitais...”

Certo que, numa primeira leitura, poderia ver-se ali uma excepção à tributação estabelecida no nº 1: se o imposto incide sobre a constituição da sociedade de capitais e a dita alteração estatutária se não considera constituição, então esta não seria tributada no imposto sobre as entradas de capital.

Abriendo caminho à sua tributação noutra sede, nomeadamente emolumentar, como a que está em causa nos autos (mesmo que não tivesse “Carácter remuneratório” - art. 12º, al. e).

Mas não será essa a melhor visão das coisas, embora correspondente à interpretação literal do preceito.

Isto porque contraria formalmente a apontada ratio: cobrança por uma só vez de um único imposto, sublinhe-se de novo.

Assim, aquele nº 3 quer antes significar que a alteração do acto constitutivo ou dos estatutos da sociedade não é tributada porque já o foi a respectiva constituição pelo que como que é englobada ou compreendida nesta.

Ou de outro modo: fazem-se equivaler ou integram-se na “constituição” da sociedade as ditas alterações ao pacto social.

Mas, assim sendo, e porque já houve tributação no imposto sobre as entradas de capital, também tais alterações não podem ser incidentes de emolumentos como o dos autos, calculados unicamente em função do capital social da sociedade e, pois, sem carácter remuneratório.

É claro que o exposto apenas respeita e só vale relativamente à “constituição de uma sociedade de capitais”, ou seja, à dita al. a) do nº 1 do artº 4º da Directiva.

Mas já não, por exemplo, quanto ao “aumento de capital” - al. c).

Pelo que um novo aumento de capital será incidente do imposto sobre as entradas de capital pois não vale, para o efeito, o disposto naquele nº 3, ainda que se concretize efectivamente aí uma alteração do pacto social.

Tal só tem validade para a al. a) do art. 4º.

Por outro lado, também não são, aí, incluídas - pelo que são legais - outras “imposições” quando não está em causa a predita reunião de capitais não sendo, pois, aí aplicável a Directiva, como é o caso nomeadamente do registo e aquisição de imóveis, constituição de propriedade horizontal, etc.

Cfr. os Acds. de 07-05-03, Rec.92/03, 02-04-03, Rec. 1909/02, 26-03-03 Rec. 01919/02, 12-03-03, Rec. 1866/02, 05-02-03, Rec. 1559/02, 11-12-02 Rec. 1058/02.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida e anulando-se a liquidação impugnada, com restituição à recorrente da quantia liquidada e referida e pagamento à mesma dos respectivos juros indemnizatórios devidos a partir da data do pagamento (28Nov01).

Sem custas.

Lisboa, 5 de Maio de 2004. — *Brandão de Pinho* — (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Jorge de Sousa*.

Acórdão de 12 de Maio de 2004.

Assunto:

Pedido e causa de pedir. Ineptidão da petição inicial. Conhecimento da nulidade pelo tribunal de recurso.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Não é inepta a petição inicial de oposição a execução fiscal em que o oponente não expõe quaisquer fundamentos, remetendo para os que invocara na petição com que se opôs a outra execução, sendo que ambas pendem na mesma repartição de finanças; que o processo foi devidamente informado pelo respectivo chefe; que a Fazenda contestou, sem invocar qualquer vício, demonstrando ter compreendido a pretensão do oponente; e que o juiz decidiu de mérito, julgando procedente a oposição.*
- 2 — *O Tribunal Central Administrativo, no recurso jurisdicional interposto daquela sentença, à qual o recorrente apontava erros no julgamento sobre os factos e o direito, não pode, em tal circunstancialismo, anular todo o processado, com fundamento em ineptidão da petição, por falta de pedido e de causa de pedir.*
- 3 — *A petição em causa sofre de irregularidade que, não tendo sido invocada no processo, está sanada no momento da intervenção do tribunal de recurso, tanto mais que o juiz de 1ª instância, mediante despacho que não foi contestado, determinou a apensação da oposição que contem a petição para a qual remete a referida no ponto 1.*

Recurso nº 209/04. Recorrente: António Sequeira Pereira; Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Baeta de Queiroz.

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

1.1. **ANTÓNIO SEQUEIRA PEREIRA**, residente em Foz de Arouce, Lousã, recorre do acórdão do Tribunal Central Administrativo

(TCA) que, em recurso jurisdicional interposto de sentença proferida pelo M.^{mo} Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra, em processo de oposição a execução fiscal que contra si revertera, na qualidade de gerente da inicialmente executada Simões & Pereira — Construção Civil, Lda., declarou “nulo todo o processado, incluso a petição inicial julgada inepta por falta de pedido e causa de pedir”, absolvendo “a Fazenda Pública da instância de oposição”.

Formula as seguintes conclusões:

«1ª

O Acórdão recorrido, ao anular todo o processado, com base na ineptidão da petição inicial, absolvendo com isso da instância a Fazenda Nacional, decidiu perfunctoriamente refugiando-se num formalismo positivista de todo desajustado nos dias de hoje e violando com aquela decisão quer as GARANTIAS CONSTITUCIONAIS DA TUTELA JURÍDICA EFECTIVA DOS DIREITOS DO RECORRENTE quer os PRINCÍPIOS ANTIFORMALISTAS DA *PRO ACTIONE* ou *FAVOR ACTIONIS*. Assim e desde logo

2ª

Há denegação da Justiça por parte do Tribunal *a quo* ao não respeitar e acatar o conteúdo da sentença do Tribunal Tributário da 1ª Instância que não foi objecto de recurso e no qual se ordenava a apensação dos presentes autos ao Proc.^o nº 55/97. O cumprimento dessa decisão por parte do sistema jurisdicional — tributário teria levado não só à apreciação definitiva da questão de fundo nos termos em que definitivamente veio a ser feita pelo Acórdão nº 6193/2002 do T.C.A., mas também teria certificado que a questão da ineptidão da petição inicial com os fundamentos de facto e de direito constantes do parecer do EMMP junto do TCA já tinha sido apreciada e ultrapassada na sentença da 1ª Instância.

3ª

Violou assim, com tal denegação de justiça, o acórdão recorrido, as garantias constitucionais que vão previstas nos arts.^o 20º e 268º nº 4, da Constituição da República Portuguesa.

4ª

Mas mesmo que se postergassem as evidências do caso julgado — o que de todo não se concede — sempre os princípios ANTIFORMALISTAS saídos da reforma do Processo Civil de 1995 obstarão a que fosse proferida, sem mais, a abrupta decisão de nulidade de que aqui se recorre. Por um lado

5ª

A aplicação dos princípios gerais do aproveitamento dos actos processuais levaria a lançar mão de disposições como as contidas nos arts. 265º, n.º 2 e 508º, nº 2, do Código de Processo Civil para que fosse obtido o suprimento de eventuais faltas de pressupostos processuais que obstassem ao imediato conhecimento da questão de fundo decidenda. Ao não utilizar tais poderes fez errada aplicação o acórdão a quo do artº 288º do CPC no qual se louva, violando assim aqueles princípios gerais. Por outro lado

6^a

Tendo em conta que a Fazenda Nacional interpretou convenientemente a petição inicial tendo contra-argumentado a preceito a questão jurídica substancial, tendo acompanhado a produção de prova e tendo produzido alegações e conclusões substantivas no recurso que interpôs da sentença do T.T. de 1^a Instância, uma adequada aplicação ao caso do disposto no n.º 3 do art.º 193º do C.P.C. também teria evitado a procedência da excepção dilatória da ineptidão da petição inicial nos termos formulados pelo acórdão *a quo*.

7^a

Fez assim o acórdão recorrido errada interpretação e aplicação ao caso concreto dos dispositivos processuais que tinha ao seu dispor para correcta apreciação, nomeadamente dos arts. 193º, 265º, 288º e 508º do Código de Processo Civil.

8^a

Entende o recorrente que mesmo fazendo tábua rasa da decisão da apensação, existem nos autos elementos necessários e suficientes para que o TCA pudesse ter proferido uma decisão sobre a questão material subjacente a qual teria de passar pela procedência da oposição do ora recorrente.

9^a

Deve assim ser revogado o acórdão recorrido e ser substituído por outro que ou decida nos termos do acórdão emanado pelo TCA no Proc.º. n.º 6193/02 — reparando assim, ainda que fora do tempo e do lugar, a decisão transitada da apensação de acções — ou profira uma decisão própria sobre o fundo da questão jurídica *sub judice*.»

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, já que se mostra que a petição inicial foi bem interpretada pela Fazenda Pública, razão que terá levado o M.^{mo} Juiz a não a julgar inepta, pelo que não devia, depois, anular todo o processado.

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

2. A matéria de facto vem assim estabelecida pela 1^a instância:

«1

Da informação de fls. 39 dos Autos (op. 55/97) constata-se que “a sociedade se encontrava inactiva há cerca de dois anos”;

2.

E por insuficiência de bens foi a execução revertida, por despacho datado de 20.10.95 contra os referidos sócios gerentes por se verificar a circunstância referida no art. 239º, n.º 2, al. b), do C.P.T.;

3.

O ora executado, a título de reversão, foi sócio gerente da executada principal, a sociedade Simões e Pereira, Construção Civil, Lda;

4.

Em termos formais, até Janeiro de 1994;

5.

Os processos de execução fiscal em causa e os períodos correspondentes a que respeitam, são os referenciados a fls. 39 e 40 dos Autos (oposição 55/97);

6.

O oponente andava sempre com o pessoal;

7.

Ia buscar material e assistia às necessidades correntes das obras;

8.

Quem “manobrava” os documentos e se encontrava, quase sempre, no escritório, era o outro sócio, o Sr. Augusto Simões;

9.

Era este que tratava directamente das compras e vendas e pagamentos;

10.

O sócio Augusto Simões vinha às obras solicitar assinaturas, em cheques, aos oponentes;

11.

Quem dirigia tudo nos escritórios era o Sr. Simões;

12.

O Sr. Sequeira era raro ir aos escritórios;

13.

O Sr. Sequeira não tratava nada com clientes e fornecedores;

14.

Antes era o outro sócio referido que de tal tratava;

15.

Na empresa, era o outro sócio, conhecido pela alcunha de “Diamantes”, o Sr. Augusto Simões, que lá mandava;

16.

O oponente, Sr. Sequeira, confundia-se com os outros pedreiros;

17.

A testemunha José Augusto Gonçalves Ferreira contactou directamente o outro sócio Sr. Augusto Simões, aquando da sua intenção em adquirir uma loja no Centro Comercial que a referida empresa construiu;

Dos Autos não deriva que haja sido por actuação do oponente que o património da empresa se tornou insuficiente para a satisfação dos créditos fiscais.»

3.1. Este o teor, na parte relevante, da petição inicial julgada inepta pelo acórdão recorrido, tal qual ele a reproduziu:

“REPARTIÇÃO DE FINANÇAS DA LOUSÁ.

LIQUIDAÇÕES n.ºs 83 100 19826

83 100 18030

Exm.º Senhor

Dr. Juiz de Direito do Tribunal Tributário de 1ª Instância de COIMBRA

António Sequeira Pereira, casado, contribuinte n.º 134 363 825, notificado nos termos do art.º 246.º do Código de Processo Tributário da reversão contra ele da dívida exequenda liquidada à sociedade Simões e Pereira, Lda. pelas liquidações suprarreferenciadas vem, por uma questão cautelar e uma vez que já em 11 de Dezembro de 1996 tinha apresentado, no âmbito do Processo Executivo n.º 0760 — 94/100 272.4, uma outra, deduzir OPOSIÇÃO pelos motivos e com os mesmos fundamentos que exarou no referido requerimento de oposição entrado nesta mesma Repartição em 11/12/1996, pois que aí estão, eloquente e exuberantemente plasmadas todas as razões da não responsabilização do oponente pelas dívidas exequendas.

Permite-se ainda o oponente reclamar para V. Ex.ª nos termos dos arts. 155.º e 156.º do C.P.T. pela falta de citação e da não penhora dos bens do verdadeiro responsável subsidiário neste processo, o autêntico e material sócio-gerente, o Sr. Augusto Antunes SIMÕES.

Requer ainda a V. Ex.ª, a apensação desta ao Processo Executivo 0760-94/100 272.4 instruído nesta Repartição de Finanças.

E.D.

O ADVOGADO com procuração na oposição referenciada (...)» Foi face a esta petição que afirmou o Tribunal recorrido:

«(...) a peça processual que dá início à instância de oposição e que, neste contexto, funciona como petição inicial, é inepta por falta absoluta de indicação expressa quer do pedido quer da causa de pedir; assim, é nulo todo o processo, incluso o articulado inicial — cfr. arts. 119.º, n.º 1, al. a), CPT, 98.º n.º 1, al. a), CPPT e 193.º, n.ºs 1 e 2, al. a), CPC.

Trata-se de nulidade absoluta e de conhecimento oficioso “(...) a todo o tempo, até ao trânsito em julgado da decisão final” cfr. arts. 119.º, n.º 2, do CPT, 98.º, n.º 2, CPPT.

A nulidade de todo o processo obsta ao conhecimento da causa e tem por efeito a absolvição do Réu da instância, no caso, a Fazenda Pública - cfr. art.º 288.º, n.º 1, al. b), do CPC.»

3.2. A transcrição da petição inicial que antecede deixa entender que contra o ora recorrente reverteram várias execuções fiscais, ambas iniciadas contra uma sociedade de que fora gerente, entretanto apensadas.

A primeira execução teve o n.º 0760-94/100272.4, e o recorrente deduziu oposição a ela, em 11 de Dezembro de 1996. A segunda execução, para a qual foi citado em 13 de Junho de 1997, motivou o presente processo.

A petição inicial que deu início ao processo carece, como se vê da transcrição supra, de autonomia, pois nela não são expressos quaisquer fundamentos de oposição, limitando-se o peticionante a remeter

”para os mesmos fundamentos que exarou no referido requerimento de oposição entrado nesta mesma Repartição em 11/12/1996”, para além de “reclamar (...) pela falta de citação e da não penhora dos bens do verdadeiro responsável subsidiário neste processo”.

O chefe da repartição de finanças que recebeu a petição em causa não revelou dificuldade em entendê-la, por isso que prestou a devida informação, que faz fls. 3 do processo, juntando vários documentos pertinentes, que podem ver-se a fls. 4 a 32.

Também o M.º Juiz não fez reparo a tal petição, recebendo-a, liminarmente, e mandando notificar a Fazenda Pública para contestar — fls. 34.

O que o seu representante fez, a fls. 35 a 38, mostrando ter alcançado o fito perseguido pelo oponente, contrariando-o, e pedindo, a final, que se decidisse a improcedência da oposição. Tudo como, aliás, nota o Ex.º Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal, no duto parecer que emitiu.

Na vista que antecede a sentença, o Ex.º Agente do Ministério Público suscitou a falta de petição inicial, afirmando que o oponente a não elaborara, limitando-se a remeter para uma outra, pelo que havia que rejeitar a inexistente oposição.

Porém, o M.º Juiz nada disse sobre o tema, proferindo sentença em que, julgando de mérito, declarou procedente a oposição, determinando, por fim, a apensação do processo aos “autos de oposição com o n.º 55/97”.

Não obstante, o TCA, para onde recorreu a Fazenda Pública, invocando erros de julgamento de facto e de direito, julgou a petição “inepta por falta absoluta de indicação expressa quer do pedido quer da causa de pedir”.

É desta decisão que vem o presente recurso jurisdicional, com os fundamentos condensados nas conclusões que acima se transcreveram.

3.3. Ora, a presente situação pode encarar-se sob duas perspectivas.

E, em qualquer delas, não é de sufragar a decisão recorrida. Abordemos, primeiro, a questão no enfoque em que se colocou o Tribunal recorrido:

Como no seu acórdão se aponta, a falta de indicação de pedido e de causa de pedir é causa de ineptidão da petição inicial, conforme estabelece o artigo 193.º, n.º 2, alínea a), do Código de Processo Civil (CPC). E o vício pode ser conhecido, mesmo oficiosamente, até à decisão final.

Porém, “se o réu contestar, apesar de arguir a ineptidão” com tal fundamento, “não se julgará procedente a arguição quando, ouvido o autor, se verificar que o réu interpretou convenientemente a petição inicial” — n.º 3 do artigo citado.

Deste modo, e mesmo que a ineptidão da petição, por falta de pedido e ou de causa de pedir, seja invocada pelo réu — o que, no nosso caso, não aconteceu —, o processo deve prosseguir, se se constatar que o réu interpretou devidamente a pretensão do autor.

Por maioria de razão se dirá que, se o réu contestar, sem arguir a ineptidão, constatando-se que interpretou devidamente a pretensão do autor, não sobra ao juiz motivo para, oficiosamente, julgar nulo todo o processado.

Na verdade, a nulidade cominada pelo legislador para a ineptidão da petição por falta de pedido e ou de causa de pedir, não constitui um sacrifício gratuito à forma. A petição inicial conforma toda a acção, assegurando o normal desenvolvimento e resolução da lide.

Por isso é que a enfermidade emergente da falta de pedido ou de causa de pedir, se não vitimar o processo na primeira instância, nem por isso deixa de ser fatal, a qualquer momento, até à sentença final (n.º 2 do artigo 206.º do CPC).

No nosso caso, porém, o modo como se apresenta a petição não foi obstáculo a que ela fosse percebida, quer pela Fazenda Pública, que a contestou, quer pelo M.º Juiz, que a apreciou, julgando a oposição procedente.

O que evidencia que, na realidade, a petição não é inepta, ou seja, não é incompetente para permitir o normal desenvolvimento e eclosão da lide.

Na verdade, a perspectiva mais adequada para encarar a questão será outra:

O vício de que enferma a petição não é subsumível à ineptidão sancionada pelo artigo do artigo 193.º, n.º 2, alínea a), do CPC.

O que lhe falta não é, em rigor, pedido e causa de pedir. Só carece da respectiva *transcrição*, pois o modo por que optou o oponente foi dar por reproduzidos o pedido e causa de pedir expressos noutra petição. Na verdade, se o ora recorrente tivesse juntado cópia da petição que apresentara no outro processo de oposição; ou se a reproduzisse, *ipsis verbis*, na nova petição (como teria sido mais prudente, adequado e colaborante), ninguém assinalaria falta de pedido e de causa de pedir.

Como assim, não se trata de vício que pudesse se apreciado a todo o tempo, designadamente, pelo Tribunal de recurso, após a prolação da sentença pelo Tribunal que apreciou a causa em primeiro grau. Estaremos, antes, face a uma irregularidade passível de sanção.

Perante a petição que nos ocupa, ou o M.º Juiz do Tribunal Tributário de 1.ª Instância considerava, como considerou, aceitável a remissão para a petição que originara outro processo de oposição, mandando prosseguir o processo, como mandou; ou convidava o oponente a juntar cópia daquela petição; ou determinava, oficiosamente, a junção dessa cópia, a extrair do outro processo de oposição (ficando ela, nestes casos, a integrar a petição de que dispomos); ou ordenava a apensação dos processos, como, aliás, também fez, ainda que só na sentença final.

Em qualquer dos casos, a questão ficava sanada, não podendo mais falar-se de ineptidão por falta de pedido e de causa de pedir.

Ora, tendo o M.º Juiz do Tribunal de 1.ª Instância optado por integrar a petição que iniciara a oposição com aquela para a qual ela remetia, mediante a apensação dos dois processos e se, neste ponto, fez mal ou bem, é questão que não deve ocupar-nos, pois a apensação não foi objecto de contestação —, a petição passou a conter pedido e causa de pedir. Só isso permitiu, aliás, que na sentença fosse apreciada e decidida, de mérito, a pretensão do oponente.

Daí que não possa manter-se a decisão sob recurso.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, dando provimento ao recurso, revogar o aresto impugnado, para ser substituído por outro em que, nada mais obstando, o TCA aprecie o mérito do recurso jurisdicional para si interposto.

Sem custas.

Lisboa, 12 de Maio de 2004. — *Baeta de Queiroz* — (relator) — *Brandão de Pinho* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 12 de Maio de 2004.

Assunto:

Execução fiscal. Falência da executada. Suspensão da execução. Arts. 85.º, n.º 3, e 180.º, n.º 1, do CPPT. Aplicabilidade do art.º 870.º do CPC.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Proibindo o art.º 85.º, n.º 3, do CPPT a suspensão da execução fiscal fora dos casos previstos na lei e estabelecendo o art.º 180.º, n.º 1, do mesmo diploma legal que esta mesma suspensão só é possível depois de decretada a falência da executada, carece de base legal a suspensão requerida com fundamento no facto de aquela ter sido simplesmente requerida.

II — O art.º 870.º do CPC não se aplica ao processo de execução fiscal.

III — Esta não aplicabilidade ao processo de execução fiscal das normas do processo de execução comum que prevêm a sua suspensão, explica-se pelo interesse público insito na cobrança de créditos cobrados através do processo de execução fiscal, que recomenda que não se coloque na disponibilidade das partes ou da entidade que a dirige a possibilidade de suspensão do processo, que tem como corolário um prejuízo para aqueles interesses.

Recurso n.º 474/04-30. Recorrente: Rodrigues & Santos, L.ª; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Cons.º Dr. Pimenta do Vale.

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

1 - Rodrigues & Santos, Limitada, sociedade comercial com sede em Rio Maior, Paços de Brandão, Santa Maria da Feira, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, que negou provimento à reclamação deduzida contra a decisão do Chefe da Repartição de Finanças da Feira, datada de 24/11/03, que lhe havia indeferido o pedido de suspensão da execução fiscal, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1 - Na decisão recorrida está em causa a interpretação dos artigos 180.º, n.º 1, do CPPT e 870.º do CPC, e ao considerar que a aplicação do art.º 870.º do CPC colide com o art.º 85.º, n.º 3, do CPPT, a mesma extravasa o âmbito da reclamação.

2 - Estando em causa nos presentes autos saber se o disposto no artigo 180.º, n.º 1, do CPPT colide ou não com a aplicação ao processo tributário do disposto no artigo 870.º do CPC - ou seja, se as situações concretas subsumíveis ao normativo que o artigo 180.º do CPPT afastam, por contrárias, o disposto no artigo 870.º do CPC, por estarem reguladas naquele diploma legal, não se verificando uma lacuna ou um caso de aplicação subsidiária e, tendo em conta que:

O artigo 180.º, n.º 1, do CPPT aplica-se aos casos em que tenha sido proferido o despacho judicial de prosseguimento de acção de

recuperação da empresa ou em que já tenha sido decretada a falência (independentemente de quem quer que a requeira); bem como este despacho ou declaração tem como efeito, como aí expressamente se refere, a sustação do processo de execução, situação que não corresponde à dos autos e a recorrente (credora) invoca a suspensão da execução tributária, por estar pendente processo de falência contra a executada e até esta ser decretada (por o prosseguimento daquela execução violar norma constitucional, ser do interesse público e ser gerador de prejuízos inoportáveis para os restantes credores);

Sustação e suspensão são conceitos não só juridicamente distintos, como o seu significado em termos linguísticos é diferente - suspender significa interromper temporariamente com seguimento após a verificação de determinado facto e o verbo sustar tem o significado de fazer parar, terminar no estado em que se encontra;

Enquanto a norma contida no artigo 180.º, n.º 1, do CPPT impõe um determinado comportamento à Administração Fiscal, face à ocorrência de um dos factos nela referida, já a regra do artigo 870º do CPC consagra uma faculdade concedida a qualquer credor da executada a fim de impedir os pagamentos;

É, pois indubitável que o caso concreto não é subsumível à norma contida no artigo 180º, n.º 1 do CPPT, impondo-se a aplicação sucessiva do Código de Processo Civil, nomeadamente o seu artigo 870º. Sendo que, por preverem situações diversas, a aplicação in casu deste artigo não colide com o disposto no artigo 180º, n.º 1, do CPPT.

3 - O indeferimento da reclamação assenta no entendimento de que a suspensão da execução fiscal não se pode dar, em virtude do disposto no n.º 3 do artº 85º do CPPT, tendo em conta que só é possível nos casos especialmente previstos no CPPT e na sua Secção VII, do Capítulo I, do Título IV do CPPT.

4 - O artigo 85º, n.º 3, do CPPT, não se encontra na secção respeitante à suspensão da execução tributária, pelo que se terá por duvidosa a interpretação que na decisão se faz do mesmo, porquanto nos normativos contidos na secção referida nada é dito que revele a taxatividade dos mesmos, a que acresce o facto de nem na dita secção, nem no artº 85º, n.º 3, se faz referência expressa a casos, de suspensão da execução tributária, especialmente previstos na lei tributária. Se é certo que o CPPT não consagra esta hipótese de suspensão de execução, certo é também que esta se encontra prevista na lei (artº 870º do CPC), aplicável aos processos tributários por força do disposto no artº 2º do CPPT.

5 - A posição da recorrente coaduna-se com as regras de interpretação da lei consagradas no nosso sistema jurídico, nomeadamente do disposto no artº 9º do Código Civil que estipula que a interpretação não se deve cingir à letra da lei, mas que deverá considerar o pensamento legislativo, tendo sobretudo em conta a unidade do sistema jurídico.

6 - É princípio constitucionalmente consagrado que não é admissível o privilégio ou benefício de alguém, assim como também não é admissível que alguém seja prejudicado ou privado de qualquer direito em razão da situação económica ou condição social, sendo que todos são iguais perante a lei. - artº 13º da Constituição da República Portuguesa.

7 - Este princípio aplicável à situação sub júdice não sofre aqui qualquer restrição em benefício do Estado. Este princípio, por força do estipulado no artº 18º da Lei Fundamental é directamente aplicável

e vincula as entidades públicas e privadas, não existindo lei aplicável à situação em benefício do Estado para salvaguarda de outros direitos ou interesses constitucionalmente protegidos e restritiva daquele princípio.

8 - Consequentemente, a não suspensão da execução requeria representará uma vantagem para o Estado credor face aos demais credores da empresa, em violação do artº 13º do CRP. Não há interesse público que justifique uma tal vantagem, pois por todos é sabido que, em caso de falência, o crédito do Estado é graduado como crédito comum. E, por outro lado, não se poderá esquecer que face à lei (Lei 96/2001, de 20/08, e Código do Trabalho), os trabalhadores são credores privilegiados (inclusive, em razão de princípios constitucionais - artsº 1º, 58º, 59º da CRP). Afastarem-se as execuções fiscais da aplicação do artº 870º do CPC, enquanto que as de credores privilegiados, como os trabalhadores, não o podem ser, é manifesto que existe um desequilíbrio notório e ostensivo a favor do Estado, em detrimento do pensamento legislativo subjacente ao nosso sistema jurídico e violador de princípios constitucionais.

Neste sentido, a própria decisão recorrida mostra-se inconstitucional na parte em que refere à alegada violação do princípio da igualdade, por violação dos preceitos constitucionais acima referidos.

9 - A decisão recorrida viola, pois, entre outros, os normativos citados.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Ex.º Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser negado provimento ao recurso.

Não foram colhidos os vistos legais, dado o carácter urgente do processo.

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

2.1.1. Em 2000.07.01, foi instaurado no Serviço de Finanças da Feira - 4ª, contra o António Rodrigues & Filhos Lda., o processo de execução fiscal n.º 4170-00/100805.6, tendo por base dívidas à C. Prev e CRSS de 95 e 96 - cfr. fls. 2, que aqui dou por reproduzida;

2.1.2. No âmbito da execução referida em 3.1.1. foi penhorado um imóvel e, por despacho do respectivo Chefe do Serviço de Finanças foi designado o dia 26 de Novembro de 2003 para a venda por propostas em carta fechada - cfr. fls. 76 dos autos, que aqui dou por reproduzida;

2.1.3. A Reclamante afirmando-se credora da executada, “em 14-11-2003 requereu a suspensão da execução nos termos do artº. 870º do Código de Processo Civil, aplicável *ex vi* artº. 2º do Código de Procedimento e de Processo Tributário” dizendo que “No Tribunal Judicial de Santa Maria da Feira encontram-se pendentes os autos de processo de falência da executada; o prosseguimento da execução e consequente venda comportará prejuízos inoportáveis para os demais credores, incluindo os trabalhadores da executada e representa vantagem de um credor, o Estado, face aos demais, vide requerimento de fls. 86 e 87 que aqui dou por reproduzido;

2.1.4. O Chefe de Finanças em 24-11-2003 (e não 2005, como por lapso se refere), proferiu despacho a indeferir o requerido, “considerando que a falência ainda não foi declarada, decorrendo ainda o prazo para a dedução de oposição, não estão reunidas as condições previstas no artº 180º do Código de Procedimento e de Processo pelo que deve o processo executivo prosseguir os seus termos com a venda do bem penhorado” - vide fls. 95 que aqui dou por reproduzida;

2.1.5. O despacho antecedente foi notificado à reclamante através do ofício nº 120283, datado de 26-11-2003, e que a Reclamante recebeu em 02-12-2003 - vide fls. 113 que aqui dou por reproduzida;

2.1.6. Esta, daquele reclamou, nos termos do artºs 276º a 278º do CPPT, através da PI que remeteu, via fax, à Entidade reclamada, em 2003-12-15, tendo o original dado entrada um dia depois, cfr. 128 a 131 e 136 a 140 que aqui dou por reproduzidas.

2.2. FACTO NÃO PROVADO:

Até à data em que foi proferida a decisão objecto da reclamação foi proferido despacho judicial de prosseguimento ou acção de recuperação de empresa ou declarada falência.

3 - O objecto do presente recurso consiste em saber se, tendo sido requerida a falência da executada, a recorrente, na sua qualidade de credora, pode pedir a suspensão da execução fiscal com esse fundamento, nos termos do disposto no artº 870º do CPC, aqui aplicável *ex vi* do estabelecido no artº 2º, al. e), do CPPT, uma vez que este preceito legal não colide com o disposto no artº 180º do CPPT.

Dispõe o artº 85º, nº 3, do CPPT que “a concessão de moratória ou a suspensão da execução fiscal fora dos casos previstos na lei, quando dolosas, são fundamento de responsabilidade subsidiária”.

Por sua vez, estabelece o artº 180º, nº 1, do mesmo diploma legal que “proferido o despacho judicial de prosseguimento da acção de recuperação da empresa ou declarada falência, serão sustados os processos de execução fiscal que se encontrem pendentes e todos os que de novo vierem a ser instaurados contra a mesma empresa, logo após a sua instauração”.

Ora, da simples leitura destes normativos legais resulta, desde logo, que a recorrente não tem razão na sua pretensão.

Com efeito, proibindo aquela primeira norma a suspensão da execução fiscal fora dos casos previstos na lei e estabelecendo aquele segundo preceito legal que esta mesma suspensão só é possível depois de ter sido decretada a falência da executada - o que não está provado (vide elenco probatório) -, é evidente que o entendimento propugnado pela recorrente da possibilidade de ser solicitada essa suspensão, por ter sido requerida a falência da executada, carece de base legal, por ausência dos seus fundamentos.

4 - Alega, porém, a recorrente que ao caso em apreço se aplicaria, não os citados preceitos legais, mas sim o estabelecido no artº 870º do CPC, *ex vi* do disposto no artº 2º, al. e), do CPPT, já que e por um lado, não colide com aqueles, na medida em que sustação e suspensão são, não só, conceitos juridicamente distintos, como o seu significado em termos linguísticos são diferentes e, por outro, enquanto a norma contida no artº 180º, nº 1, do CPPT impõe um determinado comportamento à Administração Fiscal, já a regra do artº 870º do CPC consagra uma faculdade concedida a qualquer credor da executada a fim de impedir os pagamentos.

Mas carece de razão.

Estabelece o citado artº 870º do CPC que “qualquer credor pode obter a suspensão da execução, a fim de impedir os pagamentos, mostrando que foi requerido processo especial de recuperação da empresa ou de falência do executado”.

Todavia e como vimos, restringindo o prérito artº 85º, nº 3, a possibilidade de suspensão da execução fiscal aos casos especialmente previstos na lei, tem o alcance prático de afastar a possibilidade de aplicar aqui as regras previstas para o efeito no processo executivo comum.

“Aponta nesse sentido a referência aos “casos especialmente previstos neste Código e noutras leis” que é utilizada naquele n.º 3 do art. 108.º para referenciar os casos em que se admite a suspensão.

Por isso, só nos casos em que exista norma especial que preveja a possibilidade de suspensão da execução fiscal, seria de aceitar que ela possa ocorrer.

Esta não aplicabilidade ao processo de execução fiscal das normas do processo de execução comum que prevêem a sua suspensão, explica-se pelo interesse público insito na cobrança de créditos cobrados através do processo de execução fiscal, que recomenda que não se coloque na disponibilidade das partes ou da entidade que a dirige a possibilidade de suspensão do processo, que tem como corolário um prejuízo para aqueles interesses.

No n.º 3 do presente art. 85.º, introduzem-se alterações ao que constava do referido n.º 3 do art. 108.º do C.P.T., omitindo-se a referência ao carácter especial das normas que podem relevar para efeito de determinar a suspensão da execução fiscal.

Mas, por outro lado, em vez de se fazer referência apenas a “suspensão da execução”, como acontece no C.P.T., alude-se agora a “suspensão da execução fiscal” o que inculca que as normas que prevêem casos de suspensão se devem reportar a este tipo especial de execução, afastando, assim, a aplicabilidade das normas que prevêem situações de suspensão da execução comum” (Conselheiro Jorge Sousa, in *CPPT Anotado*, 4ª ed., págs. 381 e 382).

E mais adiante, escreve ainda este Ilustre Conselheiro que “é necessário que seja proferido o despacho decidindo o prosseguimento da acção de recuperação da empresa ou seja declarada a falência, para que sejam sustados os processos de execução fiscal.

Assim, não basta para tal sustação que tenha sido requerida a falência do executado, mesmo que o processo de execução esteja em fase de pagamentos, como se prevê no art. 870.º do C.P.C.

Aliás, a possibilidade de suspensão da execução com base na apresentação de um requerimento de processo especial de recuperação de empresa ou de falência é incompatível com o interesse público subjacente ao processo de execução fiscal, que exige que não seja suspensa a execução, com o consequente diferimento da satisfação dos créditos, cuja cobrança é de interesse público, sem uma comprovação da existência real de razões que possam justificar a suspensão. O n.º 1 deste art. 180.º, ao exigir, para possibilitar a suspensão da execução fiscal, a existência de um despacho judicial que, determinando o prosseguimento do processo de recuperação de empresa ou declarando a falência, dê garantias de que há razões reais para suspender a execução, vem confirmar a prevalência deste interesse público” (*ob. cit.*, pág. 817).

Por outro lado, não pode ser aqui acolhido o argumento que a recorrente pretende retirar dos conceitos de “suspensão” e de “sustação”.

É que estas expressões, embora etimologicamente diferentes, têm necessariamente o mesmo significado do ponto de vista linguístico e são conceitos jurídicos idênticos.

Com efeito, “sustar” significa “fazer com que alguma coisa deixe de se efectuar; interromper o curso de um processo; cessar; suspender” (vide *Dicionário da Língua Portuguesa Contemporânea*, da Academia das Ciências de Lisboa).

Por outro lado e apesar de o processo de execução fiscal se encontrar sustado, a sua interrupção é também temporária, já que pode prosseguir após a verificação de determinado facto.

Atente-se no disposto no n.º 5 do art.º 180.º do CPPT. Aí se estabelece que “se a empresa, o falido ou os responsáveis subsidiários vierem a adquirir bens em qualquer altura, o processo de execução fiscal prossegue para cobrança do que se mostre em dívida à Fazenda Pública, sem prejuízo das obrigações contraídas por esta no âmbito do processo de recuperação, bem como sem prejuízo da prescrição”.

Deste modo, sendo o regime da execução fiscal o aqui aplicável, para que a recorrente possa cobrar os seus créditos, não pode deixar de estar submetida a esse mesmo regime.

E, assim sendo, não pode requerer a suspensão da execução fiscal com fundamento, apenas, no facto de ter sido requerida a falência da executada.

No mesmo sentido se pronunciou já esta Secção do STA, no acórdão datado de 8/7/99, rec. n.º 23.345.

5 - Por último, é também patente que não se verifica o alegado vício de violação do princípio constitucional da igualdade consagrado no art.º 13.º da CRP, a que a Administração Fiscal se encontra vinculada, o qual decorreria, por um lado, do facto de a não suspensão da execução requerida representar uma vantagem para o estado credor face aos demais credores da empresa executada e, por outro, afastarem-se as execuções fiscais da aplicação do art.º 870.º do CPC, enquanto que os credores privilegiados, como os trabalhadores, não o podem ser, é manifesto que existe um desequilíbrio notório e ostensivo a favor do Estado.

Como é sabido, o princípio da igualdade processual ou de armas, cuja ratio entronca nos arts. 13.º e 20.º da CRP, demanda que as partes sejam colocadas no processo judicial em perfeita paridade de condições para obter a justiça que reclamam (neste sentido, Manuel de Andrade, in *Noções Elementares de Processo Civil*, 1963, pág. 353).

Ora, no caso em apreço e como bem anota o Ex.º Procurador-Geral-Adjunto no seu douto parecer, “o prosseguimento da execução fiscal não impede a recorrente de reclamar oportunamente o seu crédito sobre os bens penhorados, se dispuser de garantia real (art. 240.º, n.º 1, CPPT)”, pelo que não sairia prejudicada em relação ao Estado.

Por outro lado, nem mesmo o afastamento da aplicação do art.º 870.º do CPC às execuções fiscais traz, também, qualquer vantagem para o Estado em relação aos trabalhadores, credores privilegiados, na medida em que e nessa qualidade, estes podem reclamar os seus créditos no âmbito da execução fiscal, nos termos do disposto nos arts. 239.º a 242.º do CPPT.

Sendo assim, a sentença *a quo* não merece qualquer censura.

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, 12 de Maio de 2004. — *Pimenta do Vale* — (relator) — *Mendes Pimentel* — *António Pimpão*.

Acórdão de 12 de Maio de 2004.

Assunto:

Processo executivo. Citação do cônjuge nos termos do art. 239.º do CPPT. Suspensão da execução.

Doutrina que dimana da decisão:

I — A citação do cônjuge do executado nos termos do art. 239.º do CPPT não se destina a permitir a este que peça a separação das meações porquanto, sendo as dívidas de impostos da responsabilidade de ambos os cônjuges, não há lugar à moratória prevista no art. 825.º do CPC, por ser diferente o regime previsto nesse diploma e o do CPPC relativo à execução fiscal.

II — A obrigatoriedade da citação supra referida destina-se à protecção do interesse e segurança da venda no processo de execução fiscal e não à protecção dos interesses desse cônjuge que estão assegurados pela possibilidade de intervenção pessoal no processo executivo.

III — Não obstante o cônjuge do executado ter ido pedir ao Tribunal a separação das meações, não pode tal facto ser motivo de suspensão do processo executivo fiscal.

Recurso n.º 477/04-30. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Evangelina de Jesus Azevedo; Relator: Ex.º Juiz Cons.º. Dr. Vítor Meira.

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

Evangelina de Jesus Azevedo reclamou para o Tribunal Tributário de 1.ª Instância do indeferimento do pedido de suspensão da execução até decisão do processo de inventário instaurado ou, caso assim se não entendesse, que fosse considerada nula a citação que lhe fora efectuada em 1 de Outubro de 2003 ordenando-se a sua repetição.

Por sentença da M.ª Juíza do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Viseu foi concedido provimento à reclamação, revogando-se a decisão recorrida e determinando-se a suspensão do processo de execução até à partilha.

Não se conformando com tal decisão recorreu a Fazenda Pública para este Supremo Tribunal Administrativo, formulando as seguintes conclusões:

I - A citação do cônjuge do executado, nos termos do art.º 239.º do CPT, quando estão em causa dívidas, à partida, comunicáveis, não visa advertir o citando de que pode pedir a separação de meações, apenas tem como primeiro e último escopo alertá-lo da existência da execução, de que também é co-executado, mesmo figurando no título apenas o outro cônjuge, e que pode assistir aos termos da execução, impugnando qualquer irregularidade e, se for caso disso, exercer o seu legítimo direito de remissão na venda.

II - Não há dúvida que estão em causa na execução dívidas de impostos e contraídas no exercício do comércio, logo, presumidamente, da responsabilidade de ambos os cônjuges, accionado um é como se ambos fossem accionados, atenta a solidariedade na impugnação de tais dívidas.

III - A moratória do artº 825º do CPC não tem que se observar porque, tanto faz que os bens estejam presentes no património comum como já na esfera jurídica de cada um, para que possam responder pelas dívidas.

IV - A necessidade e a finalidade da citação não é conferir-lhe a qualidade de executado já que a tem desde o início, e antes, porque se está penhorando um bem imóvel, e a apreensão deste para os fins da execução pode irremediavelmente interferir com a estabilidade familiar se a sua própria subsistência dele depender, por isso digna de uma protecção atenta e redobrada de ambos os titulares, não se podendo correr o risco de algum deles desconhecer o destino de tal bem.

V - A qualidade de co-executada nunca se perderia mesmo que a partilha da meação transitasse em julgado, mas também nada impediria que um dos titulares viesse, porque também essa é a finalidade da citação, arguir a sua ilegitimidade na responsabilização pela dívida, demonstrando que afinal a actividade exercida não se tinha operado no proveito comum do casal, ilidindo a presunção *juris tantum* contida na al. d) do nº 1 do artº 1691º do C. Civil.

VI- Com o devido e merecido respeito, a douda sentença não se terá harmonizado a disciplina plasmada no artº 239º do CPT, diploma em vigor ao tempo, bem como com o estatuído na al d) do nº 1 do artº 1691º do CC, nem, tão pouco com os comandos emanados do artº 825º do CPC.

A reclamante contra-alegou no sentido da manutenção do decidido, formulando as seguintes conclusões:

1- Positivo o artigo 239º do CPPT a condição de “cônjuge do executado”, ao qual confere o direito, e correlativo dever ao exequente, de ser citado quando estejam em causa a penhora de bens imóveis;

2- Do mesmo preceito legal *in fine* resulta a conclusão óbvia da obrigatoriedade do cumprimento daquela condição, sem a qual a execução não prosseguirá.

3- Para a decisão que julgou procedente a reclamação, é indiferente a natureza das dívidas, mas ainda que não fosse, há que notar que a Administração Fiscal nunca (até à reclamação) entendeu que as ditas fossem comuns, pois se tal entendimento tivesse sido equacionado, a recorrida teria sido citada previamente nessa qualidade.

4- Se a Administração não fez o seu trabalho como devia e/ou se se verificou incorrecção na citação, deve a mesma ser corrigida, procedendo-se a nova citação”, porque só assim estarão totalmente garantidos os legítimos direitos da reclamante.

5- Tratando-se aqui da penhora de um bem imóvel, a recorrida teria sempre de ser citada, de acordo com o artigo 239º do CPPT *in fine*, sob pena de a execução não poder prosseguir.

6- Assim, a moratória do artigo 825º do CPC não pode ser afastada, e a reclamante/recorrida tem direito a pedir a suspensão do processo, desde que instaure processo judicial para separação de bens ou junte certidão de acção pendente, o que a mesma fez.

7- O M.^{mo} Juiz *a quo* fez a interpretação correcta das normas ao caso aplicáveis, que não possibilitam outro regime senão o que foi defendido pela recorrida.

8- Pelo que, na douda decisão não foram violadas quaisquer normas legais.

Pelo Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido da procedência do recurso de acordo com a jurisprudência pacífica de que estando em causa dívidas comunicáveis, como é o caso, não funciona a moratória prevista no art. 825º do CPC.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

A) Em 1994-10-06, o marido da ora Reclamante foi citado de que contra ele tinha sido instaurado o processo de execução fiscal n.º 3735-94/100295.3, por dívida de IVA referente ao ano de 1991 e 1992, titulado pela certidão de relaxe n.º 2, e n.º 4, no valor, respectivamente, de Esc. 202.952\$00 (duzentos e dois mil, novecentos e cinquenta e dois escudos) e de Esc. 327.623\$00 (trezentos e vinte e sete mil, seiscentos e vinte e três escudos) (cfr. fls. 2 a 4 dos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido);

B) Em 1996-11-23, foi subscrito termo de apensação ao processo acima identificado dos processos n.ºs 10313.5/94; 100363.1/94; 100374.7/94; 100385.0/94; 100435.2/94 e 100385.2/95, ficando a valer a dívida pela importância total de Esc. 19.196.685\$00 (dezanove milhões, cento e noventa e seis mil, seiscentos e oitenta e cinco escudos) (cfr. fls. 6 dos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido);

C) Em 1996-11-25, foi elaborado o Auto de Penhora do imóvel sito em Amorim, freguesia de Lobão, para pagamento da quantia melhor identificada na al. b) supra, proveniente da execução que a Fazenda Nacional move contra MÁRIO PEREIRA SILVA casado com a ora Reclamante, por dívida de IVA e juros compensatórios do ano de 1989, 1990, 1992, 1993 e 1994 (cfr. fls. 8 dos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido);

D) Converteram-se em registo definitivo as penhoras movidas pela Fazenda pública relativamente a imóvel descrito sob o n.º 00805/281196 (cfr. fls. 9 a 17 dos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido);

E) Em 2003-10-03, MARIA DA CONCEIÇÃO SILVA, filha da ora Reclamante, recebeu o ofício n.º 4245, do Chefe do Serviço de Finanças de Santa Maria da Feira 3, em regime de substituição, que diz: “...Nos processos em epígrafe, instaurados contra MÁRIO PEREIRA DA SILVA, por dívidas de IVA, IRS, CONTRIBUIÇÃO AUTÁRQUICA E CONTRIBUIÇÕES AO CENTRO REGIONAL DE SEGURANÇA SOCIAL, foi levada a efeito a penhora do prédio urbano, sito no Lugar de Amorim, freguesia de Lobão, inscrito na respectiva matriz predial da mesma freguesia sob o n.º 1739, em nome do executado nos presentes autos. De conformidade com o disposto no art. 239º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, fica V.^a Ex.^a, por este meio, citada, na qualidade de cônjuge do executado, para assistir, querendo, aos termos execução (defesa dos seus interesses). Para venda do prédio penhorado foi designado o dia 05 de Dezembro de 2003, pelas 10 horas, por proposta em carta fechada a dirigir a este Serviço de Finanças...” (cfr. fls. 60 dos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido);

F) Em 2003-11-03, deu entrada no Serviço de Finanças de Santa Maria da Feira 3, sob o n.º 8584, um requerimento da Reclamante onde, além do mais, requeria “... (...) deu a requerente entrada no Tribunal Judicial da Comarca de Santa Maria da Feira à respectiva acção para separação judicial de bens - conforme certidão que junta como Doc. 2, termos em que requer se digne suspender os termos da presente execução até que seja efectuada a separação requerida...” (cfr. fls. 72 a 80 dos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido);

G) Em 2003-11-05, sob o n.º 5025, a ora Reclamante foi notificada do seguinte despacho lavrado, na mesma data, pelo Chefe da Re-

partição de Finanças de Santa Maria da Feira 3, e que diz: "...a reclamante não foi, nem podia ter sido notificada para requerer a separação judicial de bens ao abrigo do disposto no art. 239º do C.P.P.T., uma vez que a referida disposição legal se destina a citar o cônjuge para os termos da execução com vista à legitimação da venda. O disposto no art. 220º do C.P.P.T tem apenas aplicação nas execuções para cobrança de coimas fiscais que são da responsabilidade exclusiva do executado, não podendo, por isso, responder a meação do cônjuge do mesmo. Ora, a presente execução respeita apenas a dívidas de impostos e quer estes incidam sobre certos e determinados bens, quer sobre actividades lucrativas, são da responsabilidade de ambos os cônjuges. Assim, em face do exposto, e uma vez que a suspensão da execução fiscal fora dos casos previstos na Lei é absolutamente proibida, INDEFIRO a presente petição" (cfr. fls. 84 e 85 dos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido);

H) Em 2003-11-17, sob o n.º 8913, a Reclamante apresentou no Serviço de Finanças de Santa Maria da Feira 3, novo requerimento no qual, invocando, por um lado, a irregularidade da citação para a execução de 2003-10-03, e, por outro lado, advogando que as dívidas de IVA e de CRSS não são dívidas de proveito comum, nem se podendo presumir como tal, por relativas à actividade comercial do executado, ou seja referentes à forma como ele exerceu a gestão do seu negócio, e como tal da sua exclusiva responsabilidade. A presunção de proveito comum apenas existe em relação ao resultado da actividade e nunca em relação à gestão corrente, como é o caso dos autos, concluindo assim pela declaração de nulidade da citação e a repetição da mesma, para que possa defender-se (cfr. fls. 91 a 94 dos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido);

I) Na mesma data, sob o n.º 8914, a Reclamante apresentou no Serviço de Finanças de Santa Maria da Feira 3, a presente reclamação (a fls. 100 a 113 dos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido).

J) Em 2003-11-24, por ofício n.º 5328, a ora Reclamante foi notificada do seguinte despacho exarado, na mesma data, pelo Chefe da Repartição de Finanças de Santa Maria da Feira 3, a fls. 100 - agora fls. 96 dos autos -, que diz: "... uma vez que se encontra marcada a venda dos bens penhorados para o próximo dia 05 de Dezembro de 2003, SUSPENDA-SE a realização da venda até à decisão da reclamação..."

K) Igualmente em 2003-11-24, por ofício n.º 5329, a ora Reclamante foi notificada do seguinte despacho lavrado, na mesma data, pelo Chefe da Repartição de Finanças de Santa Maria da Feira 3, que diz: "...as decisões proferidas por órgão de execução fiscal e outras autoridades da administração tributária que no processo afectem os direitos e interesses legítimos do executado são susceptíveis de reclamação para o Tribunal Tributário de 1ª Instância, tal como refere o art. 276º do C.P.P.T.. Ora, uma vez que as questões suscitadas na referida petição vão ser apreciadas pelo Meritíssimo Juiz de direito junto ao Tribunal Tributário de 1ª Instância de Aveiro, fica prejudicada a apreciação da referida exposição por parte deste órgão de execução fiscal...". Apreciemos então o recurso.

Como se vê das alegações supra transcritas a recorrente Fazenda Pública insurge-se contra a decisão da M.^{ma} Juíza que, concedendo provimento à reclamação da ora recorrida, suspendeu o processo executivo até à partilha. Vejamos se lhe assiste razão.

Como se constata da alínea E) do probatório a ora recorrida, cônjuge do executado, foi citada nessa qualidade e em conformidade

com o disposto no art. 239º do CPPT, para assistir, querendo, aos termos de execução (defesa dos seus interesses), indicando-se-lhe que tinha sido designado o dia 05 de Dezembro de 2003 para venda do prédio penhorado por proposta em carta fechada.

Prescreve o art. 239º do CPPT referido:

«1 - Feita a penhora e junta certidão de ónus, serão citados os credores com garantia real, relativamente aos bens penhorados, e o cônjuge do executado no caso previsto no artigo 220º ou quando a penhora incida sobre bens imóveis ou bens móveis sujeitos a registo, sem o que a execução não prosseguirá.

2- Os credores desconhecidos, bem como os sucessores dos credores preferentes, serão citados por anúncio e éditos de 20 dias.».

Como se vê do artigo transcrito, na parte que aqui interessa, o cônjuge do executado é obrigatoriamente citado para intervir no processo executivo sempre que a penhora incida sobre bens imóveis, como é o caso vertente, só ocorrendo quando o cônjuge não seja desde o início executado ou considerado como tal. Trata-se porém de uma situação diferente e mais alargada do que a prevista no CPC (artigos 825º e 864º) em que a citação só terá lugar nos casos aí previstos. A razão de ser de tal obrigatoriedade está na protecção do interesse da segurança e estabilidade das vendas no processo de execução fiscal. No sentido referido podem ver-se as anotações a este art. 239º no CPPT anotado por Jorge de Sousa. Não havia pois que proceder a nova citação, como a recorrida pretendia, porquanto a que foi efectuada estava correcta para os fins legalmente exigidos que não eram, como se disse, o da separação das meações.

Estando em causa dívidas de impostos a responsabilidade pelo seu pagamento era de ambos os cônjuges, podendo qualquer deles praticar todos os actos relativos à situação tributária do agregado familiar e aos bens e interesses do outro cônjuge, nos termos do art. 16º da LGT, não havendo lugar à moratória como pretendia a recorrida. Como se escreveu no acórdão n.º 14026, de 4 de Março de 1992, deste Supremo Tribunal Administrativo, citado pelo MP, "as dívidas por impostos, quer estes incidam sobre certos e determinados bens, quer sobre actividades lucrativas, são da responsabilidade de ambos os cônjuges pelo que, na respectiva execução fiscal instaurada unicamente contra um deles, o contribuinte, podem ser penhorados bens imóveis comuns do casal, não havendo lugar à moratória prevista no art. 825.º, n.º 1, do C.P. Civil".

Não pode pois manter-se a decisão recorrida que deferiu o pedido de suspensão do processo executivo até à partilha por esta não ter qualquer efeito no decurso do processo executivo e na responsabilidade do recorrido pelas dívidas.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida, devendo o processo executivo seguir os seus normais termos.

Custas pela recorrida na 1ª instância e neste Supremo Tribunal Administrativo onde contra-alegou, fixando aqui em 60% a procuradoria.

Lisboa, 12 de Maio de 2004. — *Vitor Meira* (relator) — *António Pim-pão* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 12 de Maio de 2004.

Assunto:

IRC. Tributação por métodos indiciários. Ónus da prova. Poderes de cognição do STA.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª instância, a Secção de Contencioso Tributário do STA apenas conhece de matéria de direito, salvo o disposto no artigo 722º, n.º 2, do CPC.*
- 2 — *Como assim, vedado lhe está apreciar se, tendo em conta os factos constantes do probatório, é de concluir pela existência de fundada dúvida, para os efeitos contemplados nos artigos 121º, n.º 1, do CPT e 100º do CPPT, quanto à existência dos factos tributários e respectiva quantificação.*
- 3 — *O ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque.*

Recurso n.º 912/03-30. Recorrente: Conjunto Turístico Quinta dos Três Pinheiros, Lda; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.ºm Juiz Consº. Dr. Mendes Pimentel.

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

CONJUNTO TURÍSTICO QUINTA DOS TRÊS PINHEIROS, LDA, com sede em Sernadelo, Mealhada, inconformada com o acórdão do TCA de fls. 188-205, dele interpôs, oportunamente, recurso para esta formação, culminando a atinente alegação com as seguintes conclusões:

1. A Rct., não se conformando com a decisão da prática do acto tributário que lhe foi notificado, deduziu impugnação e requereu a produção de prova testemunhal;
2. A decisão do TT funda-se na dúvida fundada sobre a quantificação do facto tributário e decide-se por aplicação do disposto no art.º 121º do CPT.
3. Dessa decisão e alegando *desconformidade entre os fundamentos invocados e a decisão*, a RFP interpõe recurso.
4. Que veio a ser decidido pelo acórdão de que se recorre.
5. O acórdão recorrido decide-se pela revogação da sentença e a manutenção do acto tributário impugnado, por não ter a impugnante e aqui recorrente provado o erro ou manifesto excesso de quantificação.
6. À questão suscitada prende-se, em primeiro lugar, com o princípio legal da distribuição do ónus da prova. A Administração Fiscal procedeu, nos exercícios de 1986 a 1989, ao exame à escrita da impugnante. Procedeu a testes e amostragens tendentes ao apuramento das margens médias dos seus sectores de actividade. Concluiu, conforme expressamente consta do relatório do exame à escrita do ano de 1986 e no que se refere à Discoteca expressamente: *“conforme consta da relação junta - anexo 1- . . . as margens de comercialização dos produtos consumidos neste sector variam entre 130% e 508%, pelo que cremos não errar por exagero se considerarmos que os consumos representam cerca de 1/3 das receitas (IVA incluído).*

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

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

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

10. Entendimento não sustentado em factos concretos e objectivos, mas apenas e tão-só em convicções pessoais.

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

12. Violação que o acórdão recorrido vem sufragar, em clara violação do princípio geral da distribuição do ónus da prova.

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

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

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

16. Prova que não fez. Bastando-se somente em “entendimentos e suposições”, em puros juízos de valor do agente fiscalizador.

17. Que, reconhecendo dificuldades práticas, recorre às margens declaradas pelo sócio-gerente da impugnante, mas dá-lhe uma interpretação - a seu belo prazer - diferente daquela que até ali tinha vindo a ser dada.

18. A impugnante alegou e provou que das margens, ao não ser excluído o IVA, resulta não apenas um acto ilegal, porque não fundamentado e injusto, mas também um acto contrário à lei, porque arbitrário.

19. Arbitrariedade que resulta da alteração, não fundamentada, do critério anteriormente fixado pela AF.

20. É a AF que, com a sua actuação ilegal, procede a uma quantificação errada e manifestamente excessiva.

21. É a AF que viola o princípio da certeza, da segurança jurídica, da imparcialidade e, sobretudo, da boa-fé.

22. Violação do princípio da boa-fé. E porquê? Porque foi preciso “dar o dito por não dito” para que da actuação da administração pudesse resultar um qualquer tributo.

23. É a subversão do dever de obediência à lei pelo dever de cobrar impostos (a actuação financeira do Estado).

24. Foi preciso alterar o critério anterior, modificando a sua interpretação, para que resultasse para 1990 uma correcção fiscal.

25. Para o exercício de 1991, nem violando a lei a AF conseguiu alterar os dados constantes da contabilidade da recorrente.

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

Porque postergada em tais conclusões a estatuição do n.º 2, als. a) e b), do artigo 690º do CPC [ex vi artigo 2º, al. e), do CPPT], foi a Rct. notificada para as completar pertinentemente.

Sucedde que, como bem nota o distinto PGA, aproveitando tal oportunidade, “a recorrente formulou novas conclusões substancialmente diferentes”, a que, naturalmente, não se dará guarida.

Aproveitar-se-á, tão-só, a 45ª em que se refere que “o acórdão recorrido, ao manter o acto tributário e anular a decisão do TT de 1ª Instância, faz errada interpretação dos factos e errada interpretação da lei (art.º 121º do CPT), padecendo dos vícios assacados pela alínea e) do número um do art.º 668º do CPC.” Para o EMMP, o recurso não merece provimento.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

No aresto recorrido, desenhou-se o seguinte quadro factual:

- A impugnante é tributada em IRC na RF da Mealhada;
- A impugnante é uma empresa familiar constituída por escritura pública lavrada no dia 19.XII.1984. O seu objecto consiste na exploração de um motel, restaurante e discoteca;

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

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

- Os serviços de Inspeção-Geral de Finanças procederam a exame à escrita da impugnante, em cumprimento de despacho do S.E.A.F. de 06.II.91 e teve por objectivo a verificação do cumprimento das obrigações fiscais por parte da impugnante nos exercícios de 1990 e 1991, tendo elaborada em 26.II.1993 a informação que consta de fls. 46 e seguintes destes autos;

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

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

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

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

- Por isso, os serviços de Inspeção Geral de Finanças, tomando por fundamento declarações do sócio maioritário da impugnante pres-

tadas em auto de declarações lavrado por um dos técnicos da Direcção de Finanças de Aveiro em 27 de Março de 1992, de que há cópia a fls. 121 destes autos, referente aos exercícios de 1987, 1988 e 1989, onde este dizia que a margem de lucro que praticou no sector da discoteca não foi inferior a 350 % tendo sido de 70 % nos anos de 1987 e 1988 e, de 75 % no ano de 1989 no sector de restaurante, e referindo:

«Dada a evolução positiva das margens brutas globais das prestações de serviços em relação ao custo das matérias consumidas em 1989 a 1991, podemos deduzir que as margens de 1989 relativas aos dois referidos sectores não só se mantiveram como até, eventualmente, teriam aumentado.

Assim, e na ausência de critério mais adequado, aplicando as referidas margens de 350 % e 75 % aos consumos, respectivamente, dos sectores discoteca e restaurante, em 1990, apuramos proveitos presumidos nos valores de 45 509 contos para o primeiro e de 44 749 contos para o segundo, o que no conjunto totaliza 90 258 contos.»

(...) consideraram que o lucro tributável da impugnante para o exercício de 1990 deveria ser fixado em 16 996 940\$00, pela forma discriminada no quadro seguinte:

Imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas — 1990

Apuramento do lucro tributável

	Valor declarado	Correcções	Valor corrigido
Vendas de mercadorias	2 894 121\$		2 894 121\$
Prestações de Serviços	118 460 152\$	9 206 000\$	127 666 152\$
Outros proveitos	1 715 106\$		1 715 106\$
Total de Proveitos	23 069 397\$	9 206 000\$	132 275 379\$
CEVC	39 691 811\$		39 691 811\$
Existências iniciais —			
Compras	37 573 912\$		37 573 912\$
Existências finais —			
Fornecimentos e serviços de terceiros . . .	36 589 497\$		36 589 497\$
Despesas com pessoal	25 246 231\$		25 246 231\$
Outros custos	16 916 937\$		16 916 937\$
Total de custos	118 444 476\$		118 444 476\$
Resultado líquido	4 624 903\$	9 206 000\$	13 830 903\$
A Acrescer:			
IRC e contribuição autárquica	3 271 259\$		3 271 259\$
Multas, coimas, etc.	84 818\$		84 818\$
	11 546\$		11 546\$
	283 100\$		283 100\$
Despesas não documentadas		150 290\$	150 290\$
A Abater — Encargos com férias	634 976\$		634 976\$
Lucro tributável	7 640 650\$	9 356 290\$	16 996 940\$

- Os serviços de Inspeção-Geral de Finanças tendo feito aplicação do mesmo critério - aplicação das mesmas margens sobre os consumos dos sectores discoteca (350%) e restaurante (75%) ao exercício de 1991, apuraram proveitos nos montantes de 47 223 contos para o primeiros e de 50 551 contos para o segundo, o que, no seu conjunto, totaliza 97 774 contos, quando a contabilidade da impugnante dava conta de serem esses proveitos superiores, razão pela qual entenderam aqueles serviços propor a aceitação dos valores declarados pela contribuinte para 1991;

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

$$\text{Vendas presumidas} = \frac{\text{Consumos} \times (1 + \text{lucro presumido})}{(1 + \text{taxa do IVA})}$$

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

- Em 5 de Abril de 1995, por delegação do Sr. Director Distrital de Finanças de Aveiro, procedeu-se à fixação do lucro tributável, em sede de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Colectivas, para o ano de 1990 em 16 996 940\$00, tendo essa fixação sido notificada à impugnante em 26 de Abril de 1995, dando-se-lhe também a conhecer quais os meios de defesa ao seu dispor para que, se assim o entendesse, os pudesse accionar, no período de 30 dias, a contar da assinatura do A/R;

- Em 15 de Maio de 1995, é registada a entrada, na respectiva Repartição de Finanças, da reclamação apresentada pela impugnante relativamente a essa fixação da matéria tributável;

- Em 21 de Junho de 1995, é remetida a reclamação à Comissão de Revisão, que foi totalmente indeferida em 7 de Setembro de 1995;

- A impugnação foi instaurada em 1 de Março de 1996;

- A comissão de revisão apropriou o relatório dos Serviços da Inspeção-Geral de Finanças acima referido para a deliberação por que, com maioria obtida pelos votos do seu Presidente e do vogal da Fazenda Pública, indeferiu a reclamação deduzida pelo contribuinte ao abrigo do disposto no art.º 84º do CPT.

Exposto o quadro factual disponível, importa, desde logo, notar que, nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª instância (caso do presente), o Supremo Tribunal Administrativo tem poderes, de cognição limitados a matéria de direito - cfr. artigos 21º, n.º 4, do anterior ETAF e 12º, n.º 5, do actual.

E mesmo que se entenda que a limitação desses poderes tem alcance idêntico ao que a lei processual civil atribui ao Supremo Tribunal de Justiça em recurso de revista, o erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa apenas poderá ser conhecido pelo STA quando haja ofensa de uma disposição expressa da lei que exija certa espécie de prova para a existência de um facto ou que fixe a força de determinado meio de prova - artigo 722º, 2, do CPC. Isto lembrado, realça-se que, *in casu*, a recorrente não invoca qualquer erro desses tipos, por isso que se nos perfila absolutamente estabilizada a matéria de facto relevante vertida no aresto recorrido.

E nele se refere que, “no caso *sub judice*, a AT considerou que, apesar da declaração de rendimentos estar de acordo com os dados constantes da contabilidade da contribuinte, que se apresenta formalmente bem organizada, não merece credibilidade porque não reflecte o resultado efectivamente obtido. Por isso, e também porque considerou não se mostrar possível o apuramento do lucro tributável por métodos directos, procedeu à sua fixação por métodos indiciários.

Apesar de a contribuinte ter discordado desse entendimento na impugnação judicial que deduziu contra a liquidação do IRC que teve por base o lucro tributável assim determinado, a sentença também assim o considerou e não foi atacada nessa parte”.

E, mais à frente, exarou-se no acórdão em apreço que, “estando perfeitamente justificado o recurso aos métodos indiciários para a fixação do lucro tributável e, bem assim, estando fundamentado o critério utilizado na respectiva quantificação, é sobre a contribuinte que recai o ónus de demonstrar o erro ou manifesto exagero desta quantificação do facto tributário. Dúvida sobre a quantificação existe sempre quando se recorre aos métodos indirectos”.

(...)

Ora, como resulta da matéria de facto que foi dada como assente, a contribuinte não logrou provar a existência de qualquer erro na quantificação efectuada por presunção.

(...)

(...) era à contribuinte que competia demonstrar que os elementos em que a AT se baseou e/ou o critério por ela utilizado na quantificação da matéria tributável estavam errados, fazendo prova, sem margem para dúvidas, dos erros invocados.

(...) Mas não o fez.”

Contra tal se insurge agora a Rct., mas sem razão.

É que, como se enfatiza no acórdão desta Secção de 13 de Novembro último, recurso nº 1015/02-30, “cabe à Administração o ónus da prova da verificação dos respectivos indícios ou pressupostos da tributação, seja, dos pressupostos legais da sua actuação, cabendo, ao invés, ao contribuinte provar a existência dos factos que alegou como fundamento do seu direito.

(...)

No caso, cumpria à Administração a prova dos requisitos legais da sua actuação - tributação por métodos indiciários -, o que não vem posto em causa pelo contribuinte, e a este demonstrar a ilegalidade do acto ou, pelo menos, gerar fundada dúvida quanto à quantificação do rendimento colectável (...).»

(...)

Assim, o ónus da prova dos factos constitutivos dos direitos da administração tributária ou dos contribuintes recai sobre quem os invoque, isto tanto no procedimento como no processo judicial tributários.” Em suma, a discussão ora proposta pela Rct. implicaria sindicância a decisão da matéria de facto proferida pelo TCA, o que, in casu, está, como se viu, vedado a esta formação. Enquanto tribunal de revista, o STA não pode apreciar se, tendo em conta os factos constantes do probatório, é de concluir pela existência de *fundada dúvida*, para os efeitos contemplados nos artigos 121º, n.º 1, do CPT e 100º do CPPT.

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

Custas pela recorrente, com 50% de procuradoria.

Lisboa, 12 de Maio de 2004. — *Mendes Pimentel* — (relator) — *Almeida Lopes* — *António Pimpão*.

Acórdão de 12 de Maio de 2004.

Assunto:

Processo judicial de contra-ordenação. Recurso de acórdão do TCA. Admissibilidade. Terceiro grau de jurisdição. Art. 120º do ETAF.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O art. 120º do ETAF, na redacção do D.L. n.º 229/96, de 29 de Novembro, refere-se à extinção do 3º grau de jurisdição no contencioso tributário, "operada" pelo mesmo ETAF pelo que a respectiva ressalva não afecta extinções já anteriormente operadas, como é a do art. 223º do CPT, relativamente ao processo judicial de contra-ordenação.*
- 2 — *Este último normativo vigorou até à entrada em vigor do RGIT.*
- 3 — *O art. 83º deste não contempla a existência do 3º grau de jurisdição, mercê do disposto nos arts. 31º, n.º 1, al. a) e b) e 41º, n.º 1, al. a) do ETAF, na redacção do dito D.L. n.º 229/96.*
- 4 — *Assim, não é admissível recurso, para o STA, interposto em 3 de Julho de 2002, de aresto do TCA proferido em 18 de Junho de 2002.*

Recurso n.º 1569/03-30. Recorrente: Varella Pinto & Cª Lda; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.ºmº Juiz Consº Dr. Brandão de Pinho.

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

VARELA PINTO & Cª, LDA, vem reclamar, para a conferência, do despacho do relator, proferido a fls. 238, que, no seguimento da promoção do Ministério Público, julgou deserto o recurso pela mesma interposto do acórdão do TCA, a fls. 181 e segs., "por falta de alegações", nos termos do art. 690º, n.º 3, do CPC. Alega a reclamante, que, tratando-se de um processo de contra-ordenação fiscal instaurado em 1994, são-lhe aplicáveis as normas do ETAF e os arts. 87º, § único, do RSTA e 106º da LPTA, sendo que, no requerimento de interposição do recurso, manifestou a intenção de alegar no STA, aguardando, pois, a notificação para apresentar as respectivas alegações.

O Ex.ºmº Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do deferimento da reclamação, "considerando, por um lado, que o

regime de recurso do CPPT se não aplica às contra-ordenações e, por outro, que, na data em que o recurso foi interposto, vigorava ainda o art. 87º, § único, do RSTA, norma . . . especial relativamente a outras como as conjugadas dos arts. 3º, al. b), do RGI Tributárias, 74º, n.º 4, do RGI Mera Ordenação Social e 411º, n.º 3, do Código de Processo Penal".

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

Vejamos, pois:

O ETAF extinguiu, no contencioso tributário, o 3º grau de jurisdição, dando o D.L. n.º 229/96, de 29 de Novembro, nova redacção ao seu art. 120º que passou a dispor que tal extinção "apenas produz efeitos relativamente aos processos instaurados após a sua entrada em vigor".

Todavia, tal extinção só tem sentido relativamente aos meios processuais em que ele era ainda admissível, como, aliás, resulta logo, do elemento literal de interpretação: a lei refere-se expressamente à extinção decretada pelo ETAF, na redacção daquele D.L. n.º 229/96.

Ora, nos processos de contra-ordenação, tal já não acontecia, mercê do disposto no art. 223º do CPT.

Aqui admite-se o recurso jurisdicional apenas em dois graus: para o então Tribunal Tributário de 2ª Instância quando o recurso tivesse por objecto, ainda que não exclusivamente, questões de facto, e para a Secção do Contencioso Tributário do STA, "se o fundamento exclusivo do recurso for matéria de direito".

Sendo que o mesmo normativo não admitia recurso das respectivas decisões: da segunda instância para o STA nem da Secção deste para o Pleno.

Cfr. A. Sousa e J. Paixão, *CPT Anotado*, 4ª edição, págs. 479/80.

E tal normativo continuou a vigorar após a entrada em vigor do CPPT até à revisão do RGIFNA, dada a ressalva constante do art. 3º, n.º 1, do D.L. n.º 433/99, de 26 de Outubro, que o aprovou.

Aquela revisão foi operada pela Lei n.º 15/01, de 5 de Junho, que aprovou o RGIT sendo que, no art. 2º, al. f), desta mesma lei, foram expressamente revogadas todas as normas do CPT, cuja continuação em vigor se determinou no dito art. 3º.

Assim, o recurso da sentença, no processo judicial de contra-ordenação, passou a ser regulado pelo art. 83º do mesmo RGIT.

Que prevê o recurso em termos idênticos aos referidos no CPT, excluindo todavia a expressão "não cabendo recurso das decisões deste".

Com tal ablação não se pretendeu, porém, "ressuscitar" o 3º grau de jurisdição.

Na verdade, tal expressão tornou-se desnecessária em virtude do disposto no art. 32º, n.º 1, al. a), do ETAF (redacção do falado D.L. n.º 229/96): este faz competir à Secção do Contencioso Tributário do STA o conhecimento dos recursos de decisões proferidas pelo TCA "em 1º grau de jurisdição", quando anteriormente se não fazia qualquer restrição no ponto.

O que está de acordo com o disposto nos arts. 32º, n.º 1, al. b), e 41º, n.º 1, al. a), que se mantiveram inalterados: o STA conhece ainda dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de primeira instância "com exclusivo fundamento em matéria de direito", conhecendo o TCA dos demais.

Não havendo qualquer previsão legal que confira competência ao STA para conhecer de recursos de decisões do TCA, proferidas em 2º grau de jurisdição.

Nem a tal entendimento se objecte com o disposto no art. 120º do ETAF, na redacção do mesmo D.L. n.º 229/96, que, como se referiu, ressaltou a extinção do terceiro grau de jurisdição os processos instaurados antes da sua entrada em vigor.

É que, como também já se disse, tal normativo apenas se refere à extinção operada pelo ETAF, deixando intocadas eventuais extinções já anteriormente operadas como é o caso da do art. 223º do CPT.

Como ali expressamente se refere, a ressalva diz respeito à "extinção . . . operada pelo presente diploma" (o ETAF).

Ora, o recurso dos autos foi interposto em 03 de Julho de 2002 - fls. 193 - quando, portanto, já havia sido abolido pelo CPT e pelo próprio CPPT (dito art. 3º), não tendo, ainda, cobertura legal face ao RGIT.

Pelo que não é admissível.

Termos em que se acorda julgar inadmissível o recurso, assim se indeferindo a reclamação.

Custas pelo reclamante, fixando-se a taxa de justiça em 99 euros.

Lisboa, 12 de Maio de 2004. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Jorge de Sousa*.

Acórdão de 12 de Maio de 2004.

Assunto:

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

Doutrina que dimana da decisão:

I — 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. 21º, nº 4, 32º, nº 1, al. b), e 41º, nº1, al. a), do ETAF e 280º, nº1 do CPPT).

II — 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 1617/03-30. Recorrente: Pedro José da Silva Santos. 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 - Pedro José da Silva Santos, residente na rua de Cabo Verde, nº 126, Lote 12, Camarnal-Marinha Grande, não se conformando com a decisão do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Leiria que

julgou improcedente a impugnação judicial deduzida contra o acto de liquidação de imposto sucessório e juros compensatórios, no valor de 31.076,99 euros, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

A)- Na douda sentença recorrida o meritíssimo juiz a quo não se pronunciou sobre os factos constantes das alíneas A) a L) deste articulado;

B)- O julgamento sobre os factos controvertidos descritos na alínea antecedente é susceptível de alterar o sentido da decisão de direito a proferir na primeira instância;

C)- Acresce que o julgamento quer de facto quer de direito sobre os indicados factos controvertidos deveria ainda ser precedido da produção da prova testemunhal indicada pelo recorrente;

D)- Pelo que deve a douda decisão recorrida ser revogada, com julgamento de todos os factos controvertidos supra referidos;

E)- Mas se assim não se entender, o que apenas por necessidade de patrocínio se admite, sempre se dirá que a douda sentença recorrida efectuou uma incorrecta aplicação do direito aos factos dados como provados;

F)- Nos termos do artigo 77º do Código da Sisa, a avaliação das quotas em processo de imposto sucessório compete aos serviços centrais da Direcção Geral dos Impostos;

G)- Como a avaliação das quotas transmitidas detidas nas sociedades Entaplastic, Lda e Entamoldes, Lda foi efectuada pelos serviços distritais significa que a mesma é ilegal, inquinando todo o procedimento subsequente;

H)- Nos termos do artigo 77º do Código da Sisa, o prazo para a avaliação das quotas é no máximo de 60 dias, cuja preterição constitui formalidade legal essencial;

I)- Como na avaliação das quotas transmitidas não foi respeitado aquele prazo significa que o valor apurado na referida avaliação não pode ser considerado na liquidação ora recorrida;

J)- A tributação da prestação suplementar na quantia de 493.809,9 carece de novo julgamento da matéria de facto sobre a sua existência ou não à data do óbito bem como do respectivo montante;

L)- A avaliação das quotas está sujeita à regra terceira do parágrafo terceiro do artigo 20º do Código da Sisa, ou seja, deverá ter em consideração o valor do último balanço aprovado;

M)- Em função do novo julgamento da matéria de facto sobre o valor exacto das quotas transmitidas à data do último balanço, nomeadamente sobre se existiam ou não as outras reservas e se o imobilizado estava ou não reavaliado pelos valores constantes do relatório de avaliação, assim deverá ser mantida ou não a liquidação recorrida relativamente aos referidos valores corrigidos pelos serviços distritais;

N)- A redacção do artigo 26º do Código da Sisa à data da liquidação recorrida viola o artigo 107º, n.º 3 da Constituição da República na redacção da sua segunda revisão;

O)- Pelo que deverá a liquidação recorrida ser revogada na parte em que foi aplicada a referida norma;

P)- Não ocorreu da parte do recorrente qualquer facto que justificasse o retardamento da liquidação recorrida sendo certo que os Serviços Fiscais dispunham dum prazo de sessenta dias para determinar o valor das quotas, o qual não foi respeitado, pelo que não há lugar a liquidação de juros compensatórios;

Q) Não confundindo a audição prévia antes da liquidação com o direito de impugnar a própria liquidação, sendo certo que se trata

de figuras totalmente distintas, a preterição da audição prévia inquina todo o procedimento seguinte incluindo a liquidação ora recorrida;

R)- A delegação de competências está sujeita a publicação obrigatória no Diário da República por não dizer respeito à Administração Local;

S)Daí que a simples menção por parte da entidade que efectuou a liquidação de ter sido praticado com delegação de competências torna ilegal a própria liquidação;

T)- Como na liquidação recorrida foram considerados valores tributáveis superiores aos declarados, aquela carecia de despacho de apropriação com os motivos de alteração dos valores constantes dos serviços distritais cuja omissão torna a liquidação nula por vício de forma;

U)A douda decisão recorrida violou a alínea d) do n.º 1 do artigo 668.º do CPC e incorreu em errada aplicação da regra terceira do parágrafo terceiro do artigo 20.º, 26.º, 70.º, 77.º e 82.º do Código da Sisa bem como do n.º 2 do artigo 37.º do CPA.

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 quatro primeiras conclusões das suas alegações, o 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), sem que alguma delas sobre a mesma se tivesse pronunciado.

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:

1. No dia 2 de Fevereiro de 1994 faleceu o Sr. José Agostinho dos Santos, tendo sido apresentada a respectiva participação no dia 28 de Fevereiro do mesmo ano, como consta de fls. 26 cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido;

2. Depois de ter sido pedida a proporção do prazo, foi apresentada no dia 22 de Julho de 1994 a relação de bens que consta de fls. 29 e segs. cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido;

3. Com data de 6/2/1996 foi requerida a inclusão na relação de bens de uma verba correspondente a 1/6 do prédio urbano;

4. No dia 21 de Agosto de 1985 foi celebrada a escritura de cessão de quotas que consta de fls. 32 e segs. dos autos, e no dia 1 de Outubro do mesmo ano procedeu-se ao aumento do capital social bem como alteração do pacto social da Entaplastic, nos termos que constam de fls. 37 e 38 dos autos cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido 5. Em relação à Entaplastic, o *de cuius* detinha, à data do seu falecimento, um crédito no montante de 99.000.000\$;

6. A acta n.º 23 respeitante à deliberação única sobre a confirmação da restituição de prestações suplementares efectuado ao sócio José Agostinho dos Santos, lavrada com data de 3 de Dezembro de 1993, menciona a presença da totalidade do capital social, não se encontrando, no entanto assinada pelo Sr. José Agostinho dos Santos.

7. Em relação à Entamoldes, o valor atribuído à participação transmitida foi de 3.217.363\$ (inferior ao seu valor nominal).

8. A liquidação do imposto foi efectuada com poderes delegados do Ex.º Chefe da Repartição de Finanças da Marinha Grande 9. A liquidação de juros compensatórios foi efectuada à taxa de 17 % desde o dia 29/6/1994 até ao dia 12 de Maio de 1997, como consta do mapa de fls. 54 destes autos cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido.

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, o recorrente refere que:

A)- Na douda sentença recorrida o meritíssimo juiz *a quo* não se pronunciou sobre os factos constantes das alíneas A) a L) deste articulado;

B)- O julgamento sobre os factos controvertidos descritos na alínea antecedente é susceptível de alterar o sentido da decisão de direito a proferir na primeira instância;

C)- Acresce que o julgamento quer de facto quer de direito sobre os indicados factos controvertidos deveria ainda ser precedido da produção da prova testemunhal indicada pelo recorrente;

D)- Pelo que deve a douda decisão recorrida ser revogada, com julgamento de todos os factos controvertidos supra referidos;

Ora, este circunstancialismo fáctico não foi fixado na decisão recorrida. Deste modo, o teor de tais conclusões não oferece dúvidas de que o recorrente não cingiu a sua divergência com a decisão *a quo* à interpretação e aplicação da lei, uma vez que nela se faz referência a matéria de facto, pelo que o mesmo não versa apenas matéria de direito.

Assim, deve entender-se que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, pelo que o Supremo Tribunal Ad-

ministrativo 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 Sul (Secção de 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, 12 de Maio de 2004. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 12 de Maio de 2004.

Assunto:

Emolumentos. Juros indemnizatórios. Execução de julgado. Arts 83º, nº 4, do CPT e 43º da LGT. Aplicação no tempo. Taxa dos juros.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — *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.*
- II — *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.*
- III — *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.*
- IV — *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 n.º 1828/03-30. Recorrente: Ibersol, SGPS, SA.; Recorrido: Director-Geral dos Registos e do Notariado; Relator: Ex.º 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. 94 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. 186 e segs., que aqui damos por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais.

O Ex.º Procurador-Geral-Adjunto emitiu doudo parecer no sentido de ser concedido provimento ao recurso.

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 perto 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. nºs 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 6.000.000\$00 (29.927,87 euros), desde 13/4/95 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 17/4/95 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, 12 de Maio de 2004. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 12 de Maio de 2004.

Assunto:

Contra-ordenação fiscal. Provedimento do recurso. Multa.

Doutrina que dimana da decisão:

A multa prevista no n.º 2 do art. 18º do Regulamento das Custas dos Processos Tributários é devida, mesmo que o recurso seja provido na íntegra, sendo anulada a coima.

Recurso nº 1.863/03-30. Recorrente: OS BONS IRMÃOS - Sociedade de Empreitadas, L.^{da}; Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons.^o Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **OS BONS IRMÃOS - Sociedade de Empreitadas, Lda.**, com sede na Rua José Duro, 19 - r/c, Lisboa, interpôs recurso para o Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, da decisão do Chefe do Serviço de Finanças de Cascais 2, que a condenou no pagamento de uma coima, pela prática de uma infracção do CIVA.

O M.^{mo} Juiz do 5º Juízo daquele Tribunal anulou a decisão que aplicou a coima.

Mas condenou a arguida a pagar uma multa correspondente ao quádruplo da quantia em dívida (preparo), liquidada nos autos.

Inconformada com a decisão que a condenou em multa, a arguida trouxe recurso para este Supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

A) A Recorrente obteve total vencimento no recurso interposto da decisão da Administração Pública (Tributária) que lhe entendeu infligir o pagamento de uma coima.

B) A Recorrente não pode por isso ser condenada em custas, dado que não foi condenada, nem obteve qualquer decaimento no recurso interposto, nem total nem parcial.

C) Iguamente, não existe cabimento para a aplicação da cominação prevista no artigo 18º do RCPT, pois no fundo constata-se que não é devida a taxa de justiça, logo não pode ser devida a multa, pela falta de pagamento da primeira.

D) Na decisão recorrida houve errada aplicação do direito, nomeadamente, errada aplicação do disposto no artigo 18.º do diploma supra-referido, devendo antes ter sido aplicada a norma constante do artigo 51.º, n.º 1, do CPP.

Contra-alegou o Sr. Procurador da República, defendendo o improvidamento do recurso.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. Está em causa a interpretação do art. 18º do Regulamento das Custas dos Processos Tributários, que dispõe:

«1. Na falta de pagamento pontual da taxa de justiça inicial, a repartição de finanças notificará o interessado para, em cinco dias, efectuar o pagamento omitido, com acréscimo de taxa de justiça de igual montante, mas não inferior a 1 UC nem superior a 5 UC.

2. Não sendo pagas as quantias previstas no número anterior, o juiz, na decisão final, ou o director distrital de finanças, se a impugnação não chegar a ser remetida a tribunal, condenará o faltoso numa multa compreendida entre o triplo e o décuplo das quantias em dívida, com o limite máximo de 20 UC. (. . .).»

No caso, a multa é de € 478,88, atendendo a que a taxa de justiça inicial está fixada em € 119,72 (vide fls. 41).

Quid juris?

Como ressuma das alegações da recorrente, defende ela que não deve pagar a multa, por isso que a coima foi anulada.

E, se não tem que pagar qualquer coima, não tem que pagar qualquer taxa de justiça (sendo-lhe restituída a que tivesse pago). Pelo que, se não é devida taxa de justiça, é óbvio que - na sua tese não deve pagar multa, que é função daquela.

Não tem qualquer razão.

Na verdade, e como é sabido, o pagamento da taxa de justiça é condição normal do seguimento do recurso, ficando este normalmente sem efeito se a mesma não for paga.

Mesmo em matéria criminal, com excepção dos casos em que esteja em causa a liberdade do arguido.

Dispõe o art. 8.º do actual Código das Custas Judiciais:

«1. A taxa de justiça, que seja condição de abertura de instrução, de constituição de assistente ou de seguimento de recurso, deve ser autoliquidada e o documento comprovativo do seu pagamento junto ao processo com a apresentação do requerimento na secretaria ou no prazo de 10 dias a contar da sua formulação no processo.

2. Na falta de apresentação do documento comprovativo no prazo referido no número anterior, a secretaria notifica o interessado para proceder à sua apresentação no prazo de cinco dias, com acréscimo de taxa de justiça de igual montante.

3. A omissão do pagamento das quantias referidas no número anterior determina que o requerimento para abertura da instrução, para constituição de assistente ou o recurso sejam considerados *sem efeito*

4. O recurso que tendo por efeito manter a liberdade do arguido é recebida independentemente do pagamento da taxa de justiça (. . .).»

E posição similar se antolha para o processo civil (vide art. 690º-B, n.º 2, do CPC).

Quer isto dizer que é hoje muito mais gravosa a sanção para a falta de pagamento de preparo, que importa inclusivamente, no caso de recurso, que este seja considerado sem efeito.

Mas não era assim no domínio do direito anterior. Mas o que deve concluir-se é que a multa é sempre devida, quer haja, quer não haja condenação.

Como parece evidente.

É que a referência à taxa de justiça tem como efeito fixar o valor, nada tendo a ver com a essência da sanção.

A recorrente não tem pois qualquer razão.

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

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 6 UC, tendo-se em conta o apoio judiciário concedido.

Lisboa, 12 de Maio de 2004. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Fonseca Limão* — *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 12 de Maio de 2004.

Recurso n.º: 2029/03-30. Recorrente: Rui Feio Vasques de Carvalho; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

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

Nestes autos de recurso jurisdicional, interposto da sentença, a fls. 45 e seguintes, do T. T. de 1ª Instância de Lisboa, em que é recorrente Rui Feio Vasques de Carvalho e recorrida a F. P., fazendo apelo ao disposto nos arts. 713º, n.º 5, e 726º do C. P. Civil e tendo presente o texto do art. 8º, n.º 3, do C. Civil, pelos fundamentos da decisão recorrida que, de resto, se encontram em sintonia com o decidido no Ac. S.T. A. de 31/03/04, rec. 2059/03, tirado a propósito

de um quadro conclusivo que é, *ipsis verbis*, exactamente igual ao ora traçado, acorda-se em negar provimento ao recurso.

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

Junte cópia do acórdão acima referido (1).

Lisboa, 12 de Maio de 2004. — *Fonseca Limão* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 12 de Maio de 2004.

Assunto:

Impugnação. IRS. Art. 53.º, n.º 5, do CIRS. Constitucionalidade deste preceito.

Doutrina que dimana da decisão:

O art. 53.º, n.º 5, do CIRS não é inconstitucional.

Recurso n.º 2030/03. Recorrente: António Joaquim Moura Tereno. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. António Joaquim Moura Tereno, identificado nos autos, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, a liquidação de IRS do ano de 2001.

Invocou a inconstitucionalidade do art. 53.º, n.º 5, do CIRS, no ponto em que reduz a possibilidade de dedução específica para os rendimentos anuais (de pensão), de valor anual superior ao vencimento base anualizado do cargo de primeiro-ministro.

O M.º Juiz do 2.º Juízo daquele Tribunal julgou a impugnação improcedente.

Inconformado, o impugnante trouxe recurso para este Supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

- 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;

- Pretendendo o Legislador, à data, tributar de uma forma mais favorável os rendimentos derivados de pensões;

- 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 tributadas de uma forma mais gravosa do que aquela que teria sido pretendido pelo legislador;

- 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

(1) Acórdão publicado na respectiva data.

se aplique a taxa sem que primeiro se proceda à realização da dedução específica, sem que qualquer razão objectiva esteja subjacente a este normativo;

- 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:

- 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 encontraram sujeitos, enquanto sujeitos passivos enquadrados na Categoria 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;

- 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 tudo para que se faça a habitual Justiça.

Não houve contra-alegações.

Neste Supremo Tribunal, o EPGA emitiu duto parecer, sustentando que o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. O impugnante apresentou junto da A. Fiscal a sua declaração de rendimentos de I.R.S., relativa ao ano fiscal de 2001, declarando como rendimento bruto de pensão por si auferida o montante de € 86.350,07, tal como retenções na fonte de imposto respectivas na quantia de € 26.107,40.

2. Em 1/7/2002, com base nos elementos constantes da declaração identificada no n.º 1, a A. Fiscal efectuou a liquidação de I.R.S. n.º 4110834172, relativa ao ano de 2001, no âmbito da mesma não tendo admitido qualquer montante de deduções específicas ao impugnante e tendo procedido, a final, ao apuramento do imposto a pagar pelo sujeito passivo no montante de € 1.639,21.

3. O termo final do prazo de pagamento voluntário da liquidação identificada no n.º 2 ocorreu no pretérito dia 9/9/2002.

4. Em 29/10/2002, deu entrada neste Tribunal a impugnação apresentada por António Joaquim Moura Tereno, a qual tem por objecto a liquidação identificada no n.º 2.

3. Está em causa a eventual inconstitucionalidade do n.º 5 do art. 53.º do CIRS.

Dispõe este normativo:

«Para rendimentos anuais, por titular, de valor superior ao vencimento base anualizado do cargo de primeiro-ministro, a dedução é igual ao valor referido nos n.ºs. 1 e 3, consoante os casos, abatido, até à sua concorrência, da parte que excede aquele vencimento.»

É óbvio, face aos termos da lei, que os sujeitos passivos, com pensões superiores ao vencimento do primeiro-ministro podem ter uma redução na dedução ou, no limite não terem dedução alguma.

No caso, e como resulta do probatório, o recorrente não teve direito a qualquer dedução específica.

É aqui que reside a alegada inconstitucionalidade material da norma em questão, no entendimento do recorrente.

Inconstitucionalidade que o recorrente sintetiza deste modo: violação "dos princípios da igualdade, progressividade, justiça, generalidade, capacidade contributiva, da tributação pelo rendimento líquido e princípio da confiança".

Reconheça-se que o recorrente não indica expressamente os preceitos constitucionais violados.

Porém, agudamente, o acórdão deste STA de 31 de Março de 2004 (rec. n.º 2059/03), explicita a questão nos seguintes termos:

«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 104.º, n.º 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 n.º 1 do artigo 103.º 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.»

Diremos, desde já que o citado acórdão, que trata exaustivamente a questão, merece a nossa inteira concordância.

Vejamos as várias questões suscitadas pelo recorrente:

Quanto à violação do princípio da igualdade.

Igualdade tributária, entenda-se. Que se reconduz ao princípio da legalidade, como defende o Prof. Leite de Campos ⁽¹⁾.

Como escreve este Autor, "o princípio da legalidade tributária vem a reduzir-se ao princípio da legalidade ... O princípio da igualdade tributária surge, portanto, como uma simples consequência do princípio da legalidade e a justiça material é absorvida no carácter formal da criação de impostos pela lei ... O princípio da igualdade tributária ainda traduz - ou então não se trataria de um Estado de Direito - a igualdade perante a lei fiscal. Mas esta proibição de arbítrio já não impede que a diversa condição económica dos contribuintes esteja sujeita a tratamento também diverso, com o fim de promover a realização dos grandes fins político-económicos e sociais que a comunidade se assinala. Situações qualitativamente diferentes merecem tratamento também qualitativamente diverso, em vez de se tratar, como antigamente, de uma simples questão de quantidade".

Pois bem.

Não há violação deste princípio.

Primeiro, porque todos os pensionistas nas mesmas condições (com pensões superiores ao vencimento anualizado do primeiro-ministro)

(1) *Direito Tributário*, f. 104.

estão sujeitos às mesmas limitações no tocante às deduções específicas, o que significa o seu carácter universal e a uniformidade do critério legal. Nem se diga que esse carácter de igualdade sai beliscado, por isso que tal limite na dedução não é extensivo aos trabalhadores no activo. Na verdade, e como é sabido, e bem se anota no acórdão citado, não há igualdade entre os gastos suportados para um trabalhador no activo para obter os seus ganhos se comparados com os gastos necessários a um pensionista para auferir a sua pensão.

Não há também obviamente a violação do princípio da generalidade, por isso que, como se disse, a lei se aplica a todos os pensionistas nas condições descritas na lei, ou seja, a todos os que se integram no *tabstand* da norma.

E que dizer do princípio da progressividade?

Pois bem.

É óbvio que este preceito não resulta violado, na medida em que o IRS é efectivamente um imposto progressivo (vide art. 68.^o), tributando mais gravosamente os rendimentos mais elevados e menos gravosamente os rendimentos menos elevados. Aliás, a norma em causa será até um exemplo acabado de progressividade.

E que dizer da violação do princípio de justiça?

O recorrente não diz expressamente em que consiste este princípio.

Se com ele quer significar que enquanto os trabalhadores no activo não sofrem o limite estabelecido naquele normativo que vimos analisando, há que referir, como atrás se disse, que os gastos suportados para um trabalhador no activo para obter os seus ganhos são diversos e mais dispendiosos se comparados com os gastos necessários a um pensionista para auferir a sua pensão. Mas à míngua de uma outra qualquer explicitação não vemos onde se situa especificamente essa violação.

E que dizer da violação do princípio da capacidade contributiva? O Prof. Leite de Campos ⁽²⁾ define-a, como sendo a idoneidade económica para suportar o ónus do tributo, ou melhor ainda é uma exigência de que o tipo legal de imposto contenha referência só a elementos económico-financeiros.

Por sua vez, o Prof. Casalta Nabais ⁽³⁾, integrando-o no princípio da igualdade, refere que o mesmo constitui o pressuposto e o critério da tributação, explicitando que tal princípio tem especial densidade no concernente aos impostos sobre o rendimento, pois, por um lado, exige-se um conceito de rendimento mais amplo do que o do rendimento-produto, e, por outro lado implica quer o princípio do rendimento líquido (a impor que a cada categoria de rendimento sejam deduzidas as despesas específicas para a sua obtenção), quer o princípio do rendimento disponível, a exigir que à soma dos rendimentos líquidos sejam abatidas as despesas privadas, sejam as imprescindíveis à própria existência do contribuinte (mínimo da existência individual) sejam as necessárias à subsistência do casal e sua família (mínimo de existência conjugal ou familiar).

No caso, estando perante rendimentos relativamente elevados exclui-se desde logo a hipótese de estar em causa a existência do contribuinte ou a sua subsistência ou da sua família.

Por outro lado, e como bem se refere no aresto a que fazemos referência, "a partir de um montante de rendimentos que, entre nós,

⁽²⁾ *Obra Citada*, pp. 130 e segs.

⁽³⁾ *Direito Fiscal*, 2.^a ed., pp. 148 e segs.

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".

E que dizer do princípio da tributação pelo rendimento líquido? Como se escreveu no acórdão que vimos de citar, não há 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.

Escreveu-se impressivamente no aresto referido:

«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 presumivelmente, 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"...

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.»

E que dizer do princípio da confiança?

O recorrente define-o como o princípio da segurança jurídica/princípio da confiança, defendendo que a limitação decorrente do citado preceito violou as suas expectativas, de forma irrazoável e inesperada, indo ao arrepio da filosofia do Código de tributar mais favoravelmente as pensões, sendo com esta tributação violado o seu princípio de confiança e segurança, sendo que um tal entendimento já se tinha consolidado na esfera jurídica do recorrente. O legislador, ao estabelecer tal redução/eliminação da dedução específica veio afectar situações constituídas em momentos anteriores ao da sua entrada em vigor. Trata-se de assim de uma norma que, de forma intolerável, arbitrária e opressiva, viola os mínimos de certeza e segurança jurídica que as pessoas, a comunidade e o direito têm de respeitar, como dimensões essenciais do Estado Direito Democrático, e nessa medida violadoras da lei constitucional.

Mas o recorrente também aqui não tem razão.

Casalta Nabais⁽⁴⁾ escreve que este princípio se impõe ao legislador, limitando-o em dois sentidos: na edição de normas retroactivas (desfavoráveis) e na livre revogabilidade e alterabilidade das leis fiscais (favoráveis), mas acrescentando que o interesse na protecção da confiança dos contribuintes (que há-de ser legítima, fundada e solidificada há-de ser ponderado com o interesse público e a sua imperiosidade em obter receitas fiscais).

Ora, não se nos afigura que tal confiança seja, no caso legítima, fundada e solidificada.

Não se vê que o legislador não possa limitar a dedução específica no especial caso referido, onde estamos perante elevadas pensões. E o facto do preâmbulo do CIRS referir que a categoria H (que diz respeito às pensões) tem um regime de tributação especial (mais favorável) não pode impedir que o legislador não possa, em determinados casos, limitar essa tributação especial.

Não pode, desse preâmbulo concluir-se que o contribuinte possa, a partir daqui, arrimar-se a uma confiança legítima, fundada e solidificada, de molde a pensar que, no futuro não possa existir um normativo que altere a disciplina que então consagrou nesta matéria.

Como se escreveu no aresto citado:

«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.

⁽⁴⁾ *Obra citada*, pp. 144 e 145.

Tudo para dizer que se não vê que o legislador de 1988 haja criado alguma expectativa que tenha traído com a introdução do n.º 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.»

Em suma: a norma em causa não padece de qualquer inconstitucionalidade.

A pretensão do recorrente não logra pois vencimento.

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

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

Lisboa, 12 de Maio de 2004. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Fonseca Limão* — *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 12 de Maio de 2004.

Assunto:

Impugnação. IRS. Art. 53º, n.º 5, do CIRS. Constitucionalidade deste preceito.

Doutrina que dimana da decisão:

O art. 53º, n.º 5, do CIRS não é inconstitucional.

Recurso n.º: 2062/03-30. Recorrente: Artur Lemos Gonçalves de Moura; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons.^o Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. ARTUR LEMOS GONÇALVES DE MOURA, identificado nos autos, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, a liquidação de IRS do ano de 2001.

Invocou a inconstitucionalidade do art. 53º, n.º 5, do CIRS, no ponto em que reduz a possibilidade de dedução para rendimentos anuais (de pensão), de valor anual superior ao vencimento base anualizado do cargo de primeiro-ministro.

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

Inconformado, o impugnante trouxe recurso para este Supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

- 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;

- Pretendendo o Legislador, à data, tributar de uma forma mais favorável os rendimentos derivados de pensões;

- Contudo, apesar dessa ser a intenção do legislador, a verdade é que, pela introdução do n.º 5 do artigo 53º 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;

- Desta forma, viola-se alguns dos mais elementares princípios constitucionais do direito fiscal:

- 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;

- 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?

- 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;

- 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;

- 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 %;

- Contudo, um pensionista que pare de ter direito à dedução específica, por aplicação do n.º 5 do artigo 53º 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?

- 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:

- 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:

- 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;

- 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.

- 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 tudo para que se faça a habitual Justiça.

Não houve contra-alegações.

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

2. O tribunal recorrido assentou que a liquidação em causa se reporta a IRS de 2001, em que o impugnante figura como sujeito passivo, com um rendimento global de € 119.780,00, dedução específica de € 4.740,00, aí constando como rendimento bruto da categoria H o montante de € 81.694,00.

3. Está em causa a constitucionalidade do n.º 5 do art. 53º do CIRS.

Dispõe este normativo:

«Para rendimentos anuais, por titular, de valor superior ao vencimento base anualizado do cargo de primeiro-ministro, a dedução é igual ao valor referido nos n.ºs. 1 e 3, consoante os casos, abatido, até à sua concorrência, da parte que excede aquele vencimento.»

É óbvio, face aos termos da lei, que os sujeitos passivos, com pensões superiores ao vencimento do primeiro-ministro podem ter uma redução na dedução ou, no limite não terem dedução alguma.

É aqui que reside a alegada inconstitucionalidade material da norma em questão, no entendimento do recorrente.

Inconstitucionalidade que o recorrente sintetiza deste modo: violação "dos princípios da igualdade, progressividade, justiça, generalidade, capacidade contributiva, da tributação pelo rendimento líquido e princípio da confiança".

Reconheça-se que o recorrente não indica expressamente os preceitos constitucionais violados.

Porém, agudamente, o acórdão deste STA de 31 de Março de 2004 (rec. n.º 2059/03), explicita a questão nos seguintes termos:

«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, n.º 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 n.º 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.»

Diremos, desde já que o citado acórdão, que trata exaustivamente a questão, merece a nossa inteira concordância.

Vejam as várias questões suscitadas pelo recorrente:

Quanto à violação do princípio da igualdade.

Igualdade tributária, entenda-se. Que se reconduz ao princípio da legalidade, como defende o Prof. Leite de Campos ⁽¹⁾.

Como escreve este Autor, "o princípio da legalidade tributária vem a reduzir-se ao princípio da legalidade ... O princípio da igualdade tributária surge, portanto, como uma simples consequência do princípio da legalidade e a justiça material é absorvida no carácter formal da criação de impostos pela lei ... O princípio da igualdade tributária ainda traduz - ou então não se trataria de um Estado de Direito - a igualdade perante a lei fiscal. Mas esta proibição de arbítrio já não impede que a diversa condição económica dos contribuintes esteja sujeita a tratamento também diverso, com o fim de promover a realização dos grandes fins político-económicos e sociais que a comunidade se assinala. Situações qualitativamente diferentes merecem tratamento também qualitativamente diverso, em vez de se tratar, como antigamente, de uma simples questão de quantidade".

Pois bem.

Não há violação deste princípio.

Primeiro, porque todos os pensionistas nas mesmas condições (com pensões superiores ao vencimento anualizado do primeiro-ministro) estão sujeitos às mesmas limitações no tocante às deduções específicas, o que significa o seu carácter universal e a uniformidade do critério legal. Nem se diga que esse carácter de igualdade sai beliscado, por isso que tal limite na dedução não é extensivo aos trabalhadores no activo. Na verdade, e como é sabido, e bem se anota no acórdão citado, não há igualdade entre os gastos suportados para um trabalhador no activo para obter os seus ganhos se comparados com os gastos necessários a um pensionista para auferir a sua pensão.

Não há também obviamente a violação do princípio da generalidade, por isso que, como se disse, a lei se aplica a todos os pensionistas nas condições descritas na lei, ou seja, a todos os que se integram no *tabstand* da norma.

E que dizer do princípio da progressividade?

Pois bem.

É óbvio que este preceito não resulta violado, na medida em que o IRS é efectivamente um imposto progressivo (vide art. 68º), tributando mais gravosamente os rendimentos mais elevados e menos gravosamente os rendimentos menos elevados. Aliás, a norma em causa será até um exemplo acabado de progressividade.

E que dizer da violação do princípio de justiça?

O recorrente não diz expressamente em que consiste este princípio.

Se com ele quer significar que enquanto os trabalhadores no activo não sofrem o limite estabelecido naquele normativo que vimos analisando, há que referir, como atrás se disse, que os gastos suportados para um trabalhador no activo para obter os seus ganhos são diversos e mais dispendiosos se comparados com os gastos necessários a um pensionista para auferir a sua pensão. Mas à míngua de uma outra qualquer explicitação não vemos onde se situa especificamente essa violação.

E que dizer da violação do princípio da capacidade contributiva?

⁽¹⁾ *Direito Tributário*, p. 104.

O Prof. Leite de Campos ⁽²⁾ define-a, como sendo a idoneidade económica para suportar o ónus do tributo, ou melhor ainda é uma exigência de que o tipo legal de imposto contenha referência só a elementos económico-financeiros.

Por sua vez, o Prof. Casalta Nabais ⁽³⁾, integrando-o no princípio da igualdade, refere que o mesmo constitui o pressuposto e o critério da tributação, explicitando que tal princípio tem especial densidade no concernente aos impostos sobre o rendimento, pois, por um lado, exige-se um conceito de rendimento mais amplo do que o do rendimento-produto, e, por outro lado implica quer o princípio do rendimento líquido (a impor que a cada categoria de rendimento sejam deduzidas as despesas específicas para a sua obtenção), quer o princípio do rendimento disponível, a exigir que à soma dos rendimentos líquidos sejam abatidas as despesas privadas, sejam as imprescindíveis à própria existência do contribuinte (mínimo da existência individual) sejam as necessárias à subsistência do casal e sua família (mínimo de existência conjugal ou familiar).

No caso, estando perante rendimentos relativamente elevados exclui-se desde logo a hipótese de estar em causa a existência do contribuinte ou a sua subsistência ou da sua família.

Por outro lado, e como bem se refere no aresto a que fazemos referência, "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".

E que dizer do princípio da tributação pelo rendimento líquido?

Como se escreveu no acórdão que vimos de citar, não há 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.

Escreveu-se impressivamente no aresto referido:

«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 presumivelmente, 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

⁽²⁾ *Obra citada*, pp. 130 e segs.

⁽³⁾ *Direito Fiscal*, 2ª Edição, pp. 148 e segs.

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"...

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.»

E que dizer do princípio da confiança?

O recorrente define-o como o princípio da segurança jurídica/ princípio da confiança, defendendo que a limitação decorrente do citado preceito violou as suas expectativas, de forma irrazoável e inesperada, indo ao arrepio da filosofia do Código de tributar mais favoravelmente as pensões, sendo com esta tributação violado o seu princípio de confiança e segurança, sendo que um tal entendimento já se tinha consolidado na esfera jurídica do recorrente. O legislador, ao estabelecer tal redução/eliminação da dedução específica veio afectar situações constituídas em momentos anteriores ao da sua entrada em vigor. Trata-se de assim de uma norma que, de forma intolerável, arbitrária e opressiva, viola os mínimos de certeza e segurança jurídica que as pessoas, a comunidade e o direito têm de respeitar, como dimensões essenciais do Estado Direito Democrático, e nessa medida violadoras da lei constitucional.

Mas o recorrente também aqui não tem razão.

Casalta Nabais⁽⁴⁾ escreve que este princípio se impõe ao legislador, limitando-o em dois sentidos: na edição de normas retroactivas (desfavoráveis) e na livre revogabilidade e alterabilidade das leis fiscais (favoráveis), mas acrescentando que o interesse na protecção da confiança dos contribuintes (que há-de ser *legítima, fundada e solidificada*

⁽⁴⁾ *Obra citada*, pp. 144 e 145.

há-de ser ponderado com o interesse público e a sua imperiosidade em obter receitas fiscais).

Ora, não se nos afigura que tal confiança seja, no caso legítima, fundada e solidificada.

Não se vê que o legislador não possa limitar a dedução específica no especial caso referido, onde estamos perante elevadas pensões. E o facto do preâmbulo do CIRS referir que a categoria H (que diz respeito às pensões) tem um regime de tributação especial (mais favorável) não pode impedir que o legislador não possa, em determinados casos, limitar essa tributação especial.

Não pode, desse preâmbulo concluir-se que o contribuinte possa, a partir daqui, arrimar-se a uma confiança *legítima, fundada e solidificada*, de molde a pensar que, no futuro não possa existir um normativo que altere a disciplina que então consagrou nesta matéria.

Como se escreveu no aresto citado:

"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, vêem 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 n.º 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.º Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal, no douto parecer que emitiu".

Em suma: a norma em causa não padece de qualquer inconstitucionalidade.

A pretensão do recorrente não logra pois vencimento.

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

Lisboa, 12 de Maio de 2004. — *Lúcio Barbosa* — (relator) — *Fonseca Limão* — *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 12 de Maio de 2004.

Assunto:

Objecto do recurso jurisdicional.

Doutrina que dimana da decisão:

Não afrontando o recurso a sentença 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 pela decisão recorrida.

Recurso nº: 2077/03, em que são recorrentes Tons e Texturas Design e Comercialização, L.da, Recorrida a Fazenda Pública e de que foi relator o Ex.ºmº Juiz Cons.º. Dr. António Pimpão.

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

1. Tons e Texturas Design e Comercialização, Lda, recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, 2.º Juízo, 2.ª Secção, julgou improcedentes os embargos com fundamento na procedência da excepção da caducidade.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1. A sentença de que ora se recorre, pronunciou-se pela intempestividade dos embargos, uma vez que os mesmos foram deduzidos em 25.03.2002, quando há muito havia decorrido o prazo de trinta dias para o efeito previsto no artigo 237º do CPPT.

2. 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.

3. 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.

4. 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.

5. 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).

6. Como bem nota JORGE LOPES DE SOUSA (*Código de Procedimento e de Processo Tributário anotado*, 3ª edição, págs. 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".

7. 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.

8. Na sentença recorrida não se dá como provada a data em que o conhecimento da ofensa ocorreu. Diz-se apenas que "Não é crível (sic!) que os maridos não tenham advertido as esposas (...)".

9. Trata-se aqui de um mero juízo de probabilidade, o que é manifestamente diferente de dar como provado um facto.

10. Segundo o artigo 343º, n.º2, 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).

11. Ora, nestes termos, seria a Fazenda Nacional que teria de 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.

12. 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 a embargante.

13. A sentença de que ora se recorre decidiu contra todas as regras interpretativas aceites pela doutrina dominante.

14. 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 ao Embargante não tem cabimento, face ao nº 2 do artigo 343º do Cód. Civil.

15. Os embargos de terceiro estão na situação abrangida por esta norma "na medida 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.*).

16. Aliás, é sabido que a prova de um facto negativo, como seria nos presentes autos a prova de que o Embargante não teve conhecimento do acto anteriormente, é uma *probatio diabolica*.

17. 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.

18. 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.

19. 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.

20. Pelo que não poderia a decisão recorrida ter decidido como decidiu.

O EMMP entende que deve negar-se provimento ao recurso pois que:

Em sede de julgamento de facto a sentença remata assim: "concluindo, temos para nós que a administração da embargante teve conhecimento da penhora na data em que a mesma foi efectuada ou, pelo menos, em data muito próxima" e a seguir, acrescentou, em evidente "obiter dictum" "de qualquer forma, nos termos do artº 346º do C.Civil, a dívida sobre a realidade de um facto é decidida contra a parte que tem o ónus da prova".

A decisão recorrida, com os dados dos autos, estabeleceu a data do conhecimento da penhora e depois disse se, porventura, não conseguisse estabelecer a data do conhecimento a partir dos elementos dos autos, que faria funcionar as regras do ónus da prova e também assim concluiria contra a embargante.

A embargante, no recurso, não ataca o julgado mormente no que toca à matéria de facto estabelecida e para cujo conhecimento seria competente o TCA pois que o que ataca é o *obiter dictum*, que não é decisão.

2.1. A decisão recorrida, apreciando a referida excepção peremptória da caducidade dos embargos, entendeu que o termo inicial da contagem do prazo de 30 dias deve contar-se a partir do acto ofensivo da posse ou direito ou do seu conhecimento pelo embargante o que resultaria da unidade e coerência do sistema jurídico e até de exigências constitucionais.

Pronunciando-se sobre a questão de saber, nos casos em que os embargos são deduzidos para além dos 30 dias contados da data da penhora, a quem compete a prova do conhecimento superveniente do acto ofensivo da posse ou direito acrescentou que o ónus da prova sobre a (in)tempestividade da dedução dos embargos incumbia ao embargado, no caso, a Fazenda Pública pois que tratando-se de uma causa extintiva do direito do embargante incumbe ao demandado, de acordo com o art. 342º, n.º 2, do Código Civil (CC) e, mais especificamente ainda, do art. 343º, n.º 2, do CC.

Acrescentou que sendo essa a solução legal no domínio do processo civil era também esta a vigente no CPT, não só por aplicação subsidiária do CPC mas principalmente porque nada era dito em contrário no CPT.

Estabeleceu o art. 167º do CPPT que em tudo o que não estiver especialmente regulado se aplicariam aos embargos de terceiro os preceitos relativos à oposição à execução. Enquanto o artº 285º, n.º3, do CPT dizia que "para efeitos do disposto na alínea b) do nº 1, considera-se 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 o artº 203º, n.º 3, do CPPT estabeleceu que para efeitos do disposto na alínea b) do nº 1, considera-se superveniente não só o facto que tiver ocorrido posteriormente ao prazo da oposição, mas ainda aquele que, embora corrido antes, só posteriormente venha ao conhecimento do executado, caso em que deverá ser este a provar a superveniência.

Concluiu, por isso, que o ónus da prova do conhecimento posterior do acto ofensivo da posse ou direito cabe ao embargante.

Abordando em concreto a excepção concluiu a sentença recorrida (fls. 147) "... que a administração da embargante teve conhecimento da penhora na data em que a mesma foi efectuada ou, pelo menos, em data muito próxima" acrescentando que "de qualquer forma, nos termos do art.º 346º do CC, a dúvida sobre a realidade de um facto é decidida contra a parte que tem o ónus da prova".

Afirmou, ainda, que "pelo exposto, tendo a penhora sido efectuada em 20.11.2001, à data da instauração dos embargos (25.03.2002) há muito haviam decorrido os trinta dias para a respectiva dedução" pelo que face à intempestividade dos embargos, há que julgar procedente a excepção da caducidade.

2.2. Conforme refere o EMMP a sentença recorrida entendeu, em sede de julgamento de matéria de facto, que a administração da embargante teve conhecimento da penhora na data em que a mesma foi efectuada ou, pelo menos, em data muito próxima pelo que, tendo a penhora sido efectuada em 20.11.2001, à data da instauração dos embargos, em 25.03.2002, há muito haviam decorrido os trinta dias para a respectiva dedução pelo que, face à intempestividade dos embargos, há que julgar procedente a excepção da caducidade.

É certo que acrescentou a mesma sentença que, de qualquer forma, nos termos do artº 346º do C.Civil, a dúvida sobre a realidade de um facto é decidida contra a parte que tem o ónus da prova. Tendo já afirmado que, nos termos dos arts. 167º e 203º, n.º 3, do CPPT, se considera 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 ou embargante, caso em que deverá ser este a provar a superveniência pois cabia à embargante o respectivo ónus. Acompanha-se, por isso, o EMMP quando afirma que a decisão recorrida, com os dados dos autos, estabeleceu a data do conhecimento da penhora e depois disse que se, porventura, não se conseguisse estabelecer a data do conhecimento a partir dos elementos dos autos, faria funcionar as regras do ónus da prova e também assim concluiria contra a embargante. Acompanha-se, ainda quando afirma que a embargante, no recurso, não ataca o julgado no que toca à matéria de facto estabelecida.

E a recorrente não questiona directamente a matéria factual assente pelo sentença em apreciação enquanto entendeu que eram os embargos intempestivos face à data em que a embargante teve conhecimento da data em que a penhora havia sido efectuada pois que sustenta, em síntese, que o ónus da prova do conhecimento da data da penhora cabe à embargada FP.

Daí que se possa concluir que não controverte a recorrente aquela parte da sentença que fixou a efectiva data do conhecimento da data do penhorado limitando-se a atacar a referida decisão subsidiária e relativa ao mencionado ónus da prova.

Do exposto resulta que a recorrente não discute a bondade do dito segmento da decisão recorrida, 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 extemporaneidade dos embargos ficou tal pronúncia fora do objecto do recurso dirigido a este Tribunal não podendo este, nos termos do artº 684º, n.º 4, do CPCivil, reapreciar o que sobre tal matéria foi decidido na sentença recorrida.

Por isso o presente recurso jurisdicional está condenado ao insucesso não podendo deixar de se manter a sentença em apreciação.

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 50% a procuradoria.

Lisboa, 12 de Maio de 2004. — *António Pimpão* (relator) — *Branão de Pinho* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 19 de Maio de 2004.

Assunto:

Sisa em permuta de bens imóveis. Avaliação de bens presentes e bens futuros.

Doutrina que dimana da decisão:

Quando na permuta de imóveis estejam bens presentes e bens futuros, a regra do n.º 8 do § 3.º do artigo 19.º do CIMSISD impõe que a determinação da matéria colectável passe por uma avaliação de todos os bens nela envolvidos, a qual se fará após a celebração do respectivo contrato e reportar-se-á à data do mesmo.

Recurso n.º 369/04-30. Recorrente: Fazenda Pública; Recorridos: António José Coutinho Neves e mulher, Leonor do Rosário Correia. Relator: Ex.º Juiz Cons.º. Dr. Mendes Pimentel.

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

No presente recurso jurisdicional, interposto pela Fazenda Pública da sentença do TT de 1.ª Instância de Santarém de fls. 85-90, que julgou procedente esta impugnação judicial, deduzida por António José Coutinho e mulher, Leonor do Rosário Correia, residentes no Largo Espírito Santo, 8, em Almeirim, contra liquidação adicional de sisa e de imposto de selo, nos valores, respectivamente, de 1 221 800\$00 e de 97 744\$00, decide-se, a coberto do estatuído nos artigos 713.º, n.º 5, e 726.º do Código de Processo Civil, *ex vi* artigo 281.º do CPPT, confirmar a sentença recorrida, pelos fundamentos dela constantes (aliás, colectados no acórdão desta Secção de 27.1.1999 - rec. n.º 22537, que espelha jurisprudência pacífica na matéria) assim se negando provimento ao recurso.

Sem custas - artigo 2.º da Tabela das Custas no STA, aprovada pelo DL n.º 42150, de 12.2.1959 (vide artigo 14.º, n.º 1, do DL n.º 324/2003, de 27 de Dezembro).

Lisboa, 19 de Maio de 2004. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Vítor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 19 de Maio de 2004.

Assunto:

Reclamação de decisões do órgão da execução fiscal. Art.º 277.º do CPPT. Prazo. Penhora. Princípio da preclusão. Nulidade. Art.º 133.º, n.º 2, al. d), do CPA. Art. 65.º da CRP. Direito à habitação.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Nos termos do art. 277.º, n.º 1, do CPPT, a reclamação de decisões do órgão da execução fiscal deve ser apresentada no prazo de dez dias após a notificação da decisão.*
- 2 — *Reagindo o reclamante contra a penhora, tem de observar o respectivo prazo, não podendo contá-lo a partir de um acto processual posterior que nem sequer põe em causa, sob pena de completa subversão de todo o rito processual e do próprio princípio da preclusão.*
- 3 — *O art. 133.º, n.º 2, al. c), do CPA refere-se à invalidade dos actos administrativos que a penhora não constitui já que o processo de execução fiscal tem natureza judicial - art. 103.º da LGT.*
- 4 — *Na predita al. d), pretende tutelar-se o chamado “núcleo duro”, originário e tradicional dos direitos fundamentais mais imediata ou directamente implicados pela dignidade da pessoa humana.*
- 5 — *Não podendo considerar-se ali abrangido o “direito à habitação” a que se refere o art. 65.º da CRP, que constitui norma meramente programática, carecendo de mediação do legislador ordinário.*

Recurso n.º 514/04-30. Recorrente: António da Conceição Santos; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

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

António da Conceição Santos vem recorrer da sentença do TAF de Viseu, proferida em 18/03/2004, que julgou improcedente a reclamação que o mesmo deduzira de acto do chefe do Serviço de Finanças de Oliveira de Azeméis.

Fundamentou-se a decisão, em síntese, em que o art. 65.º, n.º 1, da CRP, que consagra o direito à habitação, constitui “uma norma meramente programática, carecendo, por isso, de mediação do legislador ordinário para ser oponível à Administração” pelo que não existe, na esfera jurídica dos particulares, um direito fundamental à habitação, com a virtualidade de poder ser violado através do acto de penhora que assim não pode ser nula, por ofensa do conteúdo essencial do mesmo direito, sendo que a casa de habitação não se encontra subtraída à regra da penhorabilidade.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

«1.ª O desapossamento e pravação da casa de habitação e dos móveis do recorrente em consequência da penhora resultante das dívidas ao Fisco viola os princípios da dignidade da pessoa humana, do Estado de direito e da proporcionalidade plasmados nos arts. 1.º, 2.º e 18.º da CRP, e, bem assim, o direito fundamental à habitação inerente à dignidade da pessoa humana consagrado no art. 65.º do mesmo diploma.

2.ª O disposto no art. 822.º do CPC, v.g. no corpo e als. a) e f), se interpretado em conformidade com os aludidos princípios e preceitos constitucionais, desautoriza e ilegítima quer a penhora quer a verba dos bens em causa.

3ª A interpretação contrária configurar-se-ia como contrária aos citados princípios e preceitos constitucionais.

4ª O direito à habitação tem a mesma dignidade e alcance dos direitos, liberdades e garantias consagrados na Constituição, apresentando-se como direito análogo aqueles.

5ª Como tal, é susceptível da defesa por via do recurso ao direito de resistência previsto no art 21º da CRP.

6ª Por lesarem o núcleo ou conteúdo essencial do direito fundamental à habitação, tanto a penhora efectuada, como a venda marcada estão feridas de nulidade cominada no art 133º, nº 2, al. d), do CPA.

7ª Trata-se de uma nulidade de conhecimento oficioso e arguível até ao trânsito em julgado da sentença. Sem prescindir, mas quando assim se não entenda,

8ª O direito real de habitação é inalienável, nos termos do art 1488º do C Civil, e por isso, impenhorável.

9ª O direito de propriedade do prédio urbano comporia o direito de habitação por parte do seu proprietário, aqui reclamante.

10ª Pelo menos este direito deverá ser salvaguardado no caso vertente, por força dos princípios e normas constitucionais acima referidos, abstendo-se o Serviço de Finanças de o incluir na venda e restringindo esta, quando muito, à nua-propriedade ou raiz do imóvel.

Termos em que, e nos mais de direito e sempre com o mui douto suprimento de VV. Ex.^{as}, julgando-se procedente a reclamação deduzida, deve ser dado provimento ao presente recurso, revogando-se a douta decisão recorrida, assim se fazendo justiça.”

O Ex.^{mo} Magistrado do M.P. emitiu parecer no sentido de não provimento do recurso, sufragando “as proposições conclusivas da sentença”.

Em sede factual, vem apurado que:

«A)- Por despacho de 13/06/1994 - foi ordenada a reversão da presente execução contra os responsáveis subsidiários, tendo o ora reclamante sido citado em 14/06/1994, cfr. despacho de fls. 25 e certidão de citação de fls. 26- v.º destes autos, que aqui se dão por integralmente reproduzidos.

B)- Pelo auto de penhora de fls. 31, que aqui se dá por inteiramente reproduzido, foi penhorada uma casa de habitação composta de rés-do-chão com sala, três quartos, uma casa de banho, uma cozinha, uma garagem e um salão, primeiro andar com uma sala, três quartos, uma casa de banho, uma despensa e uma cozinha, sótão amplo com uma casa de banho, anexos com garagem, poço e tanque com o valor patrimonial de 20.000.000\$00, tendo sido nomeado fiel depositário o ora reclamante.

C)- Pelo auto de penhora de fls. 35, que aqui se dá por inteiramente reproduzido, foram penhorados um televisor, seis cadeiras em napa, um móvel de canto, uma arca congeladora e um móvel com espelho, tendo sido nomeado fiel depositário destes bens o ora reclamante.

D)- A penhora do referido imóvel foi registada a favor da Fazenda Nacional, em 15/07/1994, cfr. certidão de 44 destes autos, que aqui se dá por inteiramente reproduzida.

E)- Por despacho de 03/12/2003, foi determinada a venda dos bens penhorados e designado o dia 17/02/2004, para abertura das propostas - despacho de fls. 82 que aqui se dá por inteiramente reproduzido.

F)- O ora reclamante foi notificado do despacho referido na alínea anterior em 09/01/2004.

G)- A presente reclamação deu entrada em 26/01/2004, na repartição de Finanças de Oliveira de Azeméis, conforme carimbo apostado a fls. 93 destes autos.»

Vejamos, pois:

O ora recorrente, no seguimento da notificação do referido Serviço de Finanças, de que “no dia 17/02/2004, pelas 10 horas ... se irá proceder à abertura das propostas eventualmente apresentadas para a venda judicial dos bens penhorados no processo de execução fiscal”, deduziu “reclamação subjacente à referida notificação”.

Todavia, nela apenas se insurge contra a penhora por não ser conforme ao disposto no art. 65º da CRP que consagra o direito fundamental à habitação, “como dimensão incindível e integrante da dignidade da pessoa humana ... inerente aos homens em virtude da sua simples pessoalidade”, violando ainda o princípio da proporcionalidade, sendo, aliás, absolutamente impenhoráveis os bens penhorados nos termos do art. 822º, als. a) e f), do CPC.

Como resulta do probatório, a penhora teve lugar em 14 e 18 de Julho de 1994, sendo fiel depositário o ora recorrente, tendo a reclamação em causa sido deduzida em 26/01/2004.

O art. 355º do CPT previa recurso das decisões proferidas pelo Chefe da Repartição de Finanças, “a interpor no prazo de oito dias após a sua notificação” e o art. 277º, nº 1, do CPPT prevê reclamação das decisões do órgão de execução fiscal no prazo de dez dias.

Prazos que, pois, se encontram largamente ultrapassados.

Reagindo o reclamante contra a penhora, teria de observar o respectivo prazo, não podendo contá-lo a partir de um acto processual posterior que nem sequer põe em causa.

O procedimento do ora recorrente subverte clara e manifestamente todo o rito processual e o próprio princípio da preclusão.

Certo que pretende tratar-se de um acto nulo, por lesivo do “núcleo ou conteúdo essencial do direito fundamental à habitação, nos termos do art. 133º, nº 2, al. d), do CPA, o que acarretaria o conhecimento oficioso da nulidade até ao trânsito em julgado da sentença.

Mas a asserção não é correcta.

Desde logo, tal normativo refere-se à invalidade dos actos administrativos que a penhora não constitui já que o processo de execução fiscal tem natureza judicial - art. 103º da LGT .

Depois, não pode rigorosamente equiparar-se o direito à habitação aos direitos, liberdades e garantias fundamentais *stricto sensu*.

Naquela alínea d) pretende tutelar-se o respectivo “núcleo duro”, “originário e tradicional dos direitos fundamentais mais imediata ou directamente implicados pela dignidade da pessoa humana” - cfr. A Hierarquia das normas constitucionais: a sua função na protecção dos direitos fundamentais, in *BMJ* 396-93.

E Esteves de Oliveira e outros, *CPA Anotado*, 2ª edição, págs. 646/47.

Ora, “o direito à habitação”, ou seja, o direito a ter morada condigna, como direito fundamental de natureza social é um direito a prestações, implicando determinadas acções ou prestações do Estado, cujo conteúdo não pode ser determinado ao nível das opções constitucionais, antes pressupondo uma tarefa de concretização e de mediação do legislador ordinário e cuja efectividade está dependente

da chamada “reserva do possível” em termos políticos, económicos e sociais, não conferindo ao cidadão “um direito imediato a uma prestação efectiva, já que não é directamente aplicável, nem exequível por si mesmo” - cfr. o Ac do TC, de 21/09/1999, rec. 508/99.

E, em sentido idêntico, excluindo o direito à habitação do âmbito de aplicação do regime dos direitos, liberdades e garantias do “catálogo”, antes o enquadrando nos “direitos a prestações materiais e jurídicas a que corresponda um comportamento mais ou menos livre do legislador” - cfr. Vieira de Andrade, *Os Direitos Fundamentais na Constituição Portuguesa de 1976*, Almedina, 1983 págs. 199/200.

Nesse sentido, poderá dizer-se, com a sentença recorrida, que o art. 65.º, n.º 1, da CRP constitui “norma meramente programática”, carecendo de mediação do legislador ordinário.

Não pode, assim, dizer-se que a penhora efectuada ofenda “o conteúdo essencial de um direito fundamental”, nos termos da al. d) do n.º 2 do predito art. 133.º do CPA.

Termos em que se acorda, com a presente fundamentação, negar provimento ao recurso.

Custas pelo recorrente, com procuradoria de 50% e sem prejuízo do concedido apoio judiciário.

Lisboa, 19 de Maio de 2004. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 19 de Maio de 2004.

Assunto:

Artigo 276º do CPPT.

Doutrina que dimana da decisão:

Decorre do artigo 276º do CPPT que actos de penhora em execução fiscal são imediatamente reclamáveis perante o tribunal tributário de 1ª instância respectivo.

Recurso n.º 519/04-30, em que são recorrente a AUTO RALI, S.A., recorrida a Fazenda Pública e de que foi relator o Ex.º Juiz Cons.º Dr. Mendes Pimentel.

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

AUTO RALI, SA, com sede na Rua Carlos Mardel, 12-14, em Lisboa, apresentou, em 21 de Abril de 2003, reclamação dos actos de penhora relativos aos seguintes bens e direitos:

- direito ao trespasse e arrendamento da garagem sita na Travessa do Calado, n.º 26, letra B, em Lisboa;
- prédio urbano sito na Rua Zofino Pedroso, n.º 37 a 45, inscrito na matriz da freguesia de Marvila sob o artigo 70, descrito na 8ª Conservatória do registo Predial de Lisboa sob o n.º 2383, L.º B-7, folha 140 v.º, ficha 01070, freguesia de Olivais;

- veículo automóvel marca *FORD* modelo *Transit 100*, do ano de 1989, a gasóleo, com a matrícula RI-77-40;

- veículo automóvel marca *FORD* modelo *Granada 2.8 GHIA AUTOMATIC*, do ano de 1983, a gasolina, com a matrícula NC-61-66, argumentando:

- verifica-se a ilegalidade das penhoras por inadmissibilidade das mesmas quanto à sua extensão;
- verifica-se a ilegalidade das penhoras por violação da ordem de realização das mesmas; e
- é erróneo o valor atribuído ao direito ao trespasse e arrendamento do estabelecimento sito na Travessa do Calado, n.º 26-B, bem como aquele que foi atribuído ao prédio urbano sito na Rua Zoferino Pedroso, n.ºs 37 a 45, ambos em Lisboa.

O M.º Juiz de Direito do 3º Juízo do TT de 1ª Instância de Lisboa, no entendimento de que “a reclamante vem arguir uma nulidade substantiva (vício intrínseco de qualquer dos elementos essenciais do negócio, como seja quando se ordena e procede à penhora em desconformidade com a lei)”, decidiu “convolar as reclamações em questão em requerimento de arguição de nulidades perante o órgão de execução fiscal.”

Inconformada, interpôs tal sociedade recurso para esta formação, em cuja alegação conclui:

A. Em 21.IV.2003, a Auto Rali, ora Rct., apresentou oposição às penhoras referidas no artigo 4º supra, por meio da apresentação de reclamações junto do então TT de 1ª Instância.

B. Nessa reclamação, a Auto Rali veio invocar que (i) verificou-se a ilegalidade da penhora por inadmissibilidade da mesma quanto à sua extensão; (ii) foi violada a ordem de realização das penhoras; e (iii) foi atribuído erróneo valor ao direito ao trespasse e arrendamento penhorado de acordo com os actos de penhora sub júdice.

C. Por despacho de fls. 5084 e seguintes, foram as reclamações acima descritas consideradas pelo Tribunal a quo meios processuais não idóneos para a Auto Rali se opor às penhoras referidas no artigo 4º supra, pelo que decidiu tal Tribunal convolar as mesmas em requerimento de arguição de nulidades perante o órgão de execução fiscal. É essa decisão que constitui objecto do presente recurso.

D. Para o efeito, o Tribunal a quo invocou que “... a arguição de uma nulidade na execução fiscal” deveria, alegadamente, “ser efectuada e apreciada pelo órgão de execução fiscal (...)”.

E. Alega, igualmente, o Tribunal *a quo* que a ilegalidade da penhora constitui nulidade substancial, a qual se consubstancia na prática de um acto “não materialmente jurisdicional” e que o artigo 103º, n.º 2, da LGT estatui que apenas os actos materialmente administrativos poderão ser objecto de reclamação directa para o Tribunal.

F. Considerou o mesmo Tribunal que a reclamação apresentada pela ora Rct., nos termos do disposto no artigo 276º do CPPT, caberia apenas das decisões proferidas pelo órgão da execução fiscal após a sua reapreciação por este órgão, consistindo tal entendimento, no caso sub júdice, num pedido de “arguição de nulidades” dos actos de penhora por parte da Auto Rali junto do órgão da execução fiscal.

G. Tal entendimento não poderá, de forma alguma, proceder, quer porque não tem correspondência na letra da lei, quer porque não merece o acolhimento da doutrina mais esclarecida.

H. Com efeito, nos termos do disposto no artigo 276º do CPPT, o direito de reclamação poderá ser exercido relativamente às decisões

e actos do órgão de execução fiscal ou de quaisquer outras autoridades da Administração Tributária desde que tais actos ou decisões "afectem os direitos e interesses legítimos do executado".

I. Na referida disposição legal não se faz depender o direito de reclamar do tipo de acto praticado, mas apenas da condição de este afectar direitos ou interesses legalmente protegidos do executado.

J. Acresce que, tendo o processo de execução fiscal natureza judicial, mesmo na fase que corre perante as autoridades administrativas (cfr. artigo 103º, n.º 1, da LGT), dever-se-ão considerar susceptíveis de reclamação, ao menos, todos os actos que seriam susceptíveis de recurso jurisdicional se a decisão fosse proferida por um juiz.

K. Por outro lado, Tribunal a quo não denomina expressamente o acto que consubstanciaria a alegada "arguição de nulidades" perante o órgão da execução fiscal, nem esclarece de que tipo de requerimento se trataria, nem sequer veio indicar a base legal desse alegado pedido de reapreciação prévio à oposição à penhora por via da apresentação de reclamação nos termos e para os efeitos do disposto nos artigos 276º e segs. do CPPT.

L. Em lado algum da Lei mormente no artigo 276º do CPPT, ora em análise - se faz depender a apresentação de uma reclamação de um acto (*in casu*, de penhora) da prévia reapreciação do mesmo pelo órgão de execução fiscal com fundamento na sua ilegalidade.

M. O acto de penhora é, nomeadamente para efeitos do disposto no artigo 95º, n.º 1, alínea j), da LGT, um acto lesivo dos direitos e interesses legítimos da contribuinte que, ao menos, vê os seus direitos de propriedade, trespasse e arrendamento violados, sendo certo que o Tribunal a quo não coloca em causa tal lesão.

N. O CPPT não poderia, sequer, restringir o âmbito do exercício do direito do contribuinte de reclamar dos actos do órgão da execução fiscal impondo um prévio pedido de reapreciação desses actos pelo mesmo órgão quando a Lei a tal não só não obriga, como não o prevê, sob pena de preclusão do direito de apresentar a devida reclamação em tempo e, assim, impossibilitar a reacção pela via judicial aos actos do órgão da execução fiscal.

O. A possibilidade de reclamação directa para o órgão da execução fiscal encontra-se expressamente consagrada no artigo 103º da Lei Geral Tributária (o qual tem por base o n.º 29 do artigo 2º da Lei n.º 41/98, de 4 de Agosto, que autorizou o Governo a publicar a LGT, de que resulta como princípio basilar do ordenamento tributário a garantia efectiva do exercício do direito dos particulares a uma intervenção do juiz no processo de execução fiscal), tendo as normas que prevêm as garantias dos particulares *supra* indicadas assento constitucional, em especial no artigo 268º, n.º 4, da Lei Fundamental (...).

P. Também não procede a invocação do artigo 103º da LGT nos termos evidenciados pelo Tribunal *a quo*, na medida em que nem só os actos materialmente administrativos podem ser objecto de reclamação para o TT de 1ª Instância (...).

Q. A lei (artigos 276º e 277º do CPPT) prevê o prazo de 10 dias para o exercício do direito de reclamação, sendo certo que, não sendo tal direito exercido nesse prazo peremptório, fica precluída a possibilidade de o contribuinte o exercer, pelo que, interpretar o artigo 276º do CPPT no sentido pretendido pelo Tribunal *a quo* - isto é, antes da apresentação da reclamação dos actos do órgão da execução fiscal dever a Auto Rali ter solicitado a reapreciação desses actos

por um meio que não se vislumbra qual seja - corresponde a restringir a possibilidade de o contribuinte reagir aos actos do órgão da execução fiscal por via judicial.

R. Com a decisão de fls. 5084 e seguintes, o Tribunal *a quo* violou, além do mais, a letra da lei, a Constituição, o princípio da tipicidade dos meios processuais tributários, e não se coaduna com os princípios gerais da interpretação da Lei, constantes do artigo 9º do Código Civil e aplicáveis às normas fiscais *ex vi* artigo 11º da LGT.

S. Face ao exposto, deverá a decisão de fls. 5084 e seguintes, proferida pelo Tribunal *a quo*, na parte em que convolou a reclamação apresentada pela Auto Rali em requerimento de arguição de nulidades perante o órgão de execução fiscal, ser revogada e substituída por outra que admita tal reclamação e, em consequência, determine a baixa do processo àquele Tribunal, a fim de o mesmo apreciar as questões suscitadas pela contribuinte quanto ao fundo da questão, isto é, quanto à ilegalidade da penhora, sob pena de violação do disposto nos artigos 10º, 151º, 276º, 277º e 280º, todos do CPPT, nos artigos 11º, 95º e 103º, todos da LGT, no artigo 9º do Código Civil e nos artigos 266º e 268º, ambos da Constituição e, também, dos princípios gerais de interpretação da Lei.

Não houve contra-alegação.

O distinto PGA entende que o recurso merece provimento.

Sem vistos, dada a natureza urgente do processo (artigo 707º, 2, do CPC, *ex vi* artigo 281º do CPPT) vêm os autos à conferência.

Cumprido decidir.

E a questão decidenda é a de saber se a ora recorrente podia, logo que notificada das sobreditas penhoras, reclamar, sem mais, para o tribunal.

As reclamações em causa foram apresentadas em 21 de Abril de 2003, portanto, em plena vigência do CPPT.

Segundo o seu artigo 276º (redacção da Lei n.º 109-B/2001, de 27.XII), *as decisões proferidas pelo órgão da execução fiscal ... 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.*

Como nota Jorge Lopes de Sousa, no seu *Código de Procedimento e de Processo Tributário Anotado*, 4ª edição, p. 1043, "neste artigo prevê-se a possibilidade de impugnação de quaisquer actos do órgão da execução fiscal ... que afectem os direitos ou interesses legítimos do executado.

Esta reclamação corresponde ao recurso judicial previsto no artigo 355º do CPT.

(...).

Podem ser objecto de impugnação quaisquer decisões da administração tributária no processo de execução fiscal que afectem direitos ou interesses legalmente protegidos dos interessados, não tendo de tratar-se, necessariamente, de actos materialmente administrativos . . .

(...).

Por outro lado, tendo o processo de execução fiscal natureza judicial mesmo na fase que corre perante as autoridades administrativas (art. 103º, n.º 1, da L.G.T.), deverão considerar-se susceptíveis de reclamação, no mínimo, todos os actos que seriam susceptíveis de recurso jurisdicional se a decisão fosse proferida por um juiz, pois a circunstância de eles serem praticados por uma autoridade admi-

nistrativa não pode justificar que haja menores possibilidades de controlo do que se fossem praticados por um juiz”.

Seguramente, a penhora é um de tais actos ofensivos.

Isto assente, é de referir que, como bem se realça no acórdão desta Secção de 20 de Abril último - rec. 124/04-30, “a lei não faz depender o exercício deste direito de uma prévia reclamação, autónoma, para o órgão da Administração que praticou o acto com o qual o reclamante se não conforma.

Nem ela se apresenta como necessária, ou, sequer, vantajosa, pois corresponderia a exigir que a mesma questão fosse suscitada repetidamente perante o mesmo órgão.

Tal é evidente nos casos em que o acto reclamado recaiu sobre pretensão formulada pelo reclamante, já apreciada e desatendida; mas é, também, verdadeiro naqueles outros casos em que aquele órgão praticou o acto reclamado espontaneamente, na sequência da vontade que nesse sentido formou”.

No dizer do distinto PGA, “a arguição prévia redundaria em duplicação injustificada de procedimentos, já que a reclamação para o Juiz tem de ser apresentada sempre perante o autor do acto reclamado, que o pode manter ou revogar: é o que resulta do n.º 2 do artigo 277º do CPPT.”

Em suma: é inequívoco que da expressão *para o tribunal* utilizada no convocado artigo 276º decorre que, ao contrário do entendido pela instância, dos actos de penhora em foco cabe imediate reclamação para o juiz.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, por isso que se revoga o despacho impugnado, a ser substituído por outro que aprecie as ditas reclamações, se motivo diferente do ora arredado se não perfilar.

Não é devida tributação.

Lisboa, 19 de Maio de 2004. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 19 de Maio de 2004.

Assunto:

Recurso por oposição de julgados (art.º 280.º, n.º 5 do CPPT). Pressupostos de admissibilidade. Contribuição autárquica. Hipoteca. Graduação de créditos. Privilégios creditórios.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *O novo Código de Procedimento e de Processo Tributário, dando concretização ao artigo 105.º da LGT, prevê, no seu artigo 280.º, n.º 5, um novo tipo de recurso por oposição de julgados para esta Secção do STA de decisão do TT de 1.ª Instância proferida em processo de impugnação judicial ou execução fiscal, que normalmente não é susceptível de recurso ordinário por estar fora da respectiva alçada e que perfilhe, quanto ao mesmo fun-*

damento de direito e na ausência substancial de regulamentação jurídica, solução oposta à proferida em três sentenças do mesmo ou de outro tribunal de igual grau ou com uma decisão de tribunal de hierarquia superior.

- 2 — *O artigo 24.º, n.º 1, do CCA deve interpretar-se no sentido de que os créditos por contribuição autárquica, posteriores à data da penhora e liquidados antes da venda ou adjudicação de bens, beneficiam do privilégio imobiliário previsto no artigo 744.º, n.º 1, do CC.*
- 3 — *A entender-se, como parece correcto, que o artigo 230.º, § 2.º, do CCP está revogado, é de considerar que o legislador (art.º 24.º, n.º 1, do CCA) disse menos do que queria.*
- 4 — *Assim, tais créditos, reclamados no processo de verificação e graduação de créditos, são de graduar no respectivo processo.*

Recurso n.º 630/03-30. Recorrente: Caixa Geral de Depósitos, SA.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons.º Dr. Pimenta do Vale.

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

1 - A Caixa Geral de Depósitos, SA, não se conformando com a decisão do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa proferida nos autos de verificação e graduação de créditos, que correm seus trâmites por apenso à execução fiscal n.º 895/87, dela vem interpor o presente recurso, nos termos do disposto no artigo 280.º, n.º 5, do CPPT e face ao decidido por Acórdão de 2 de Março de 1988, in rec. n.º 4.951, desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo.

No referido recurso, cujas alegações foram atempadamente apresentadas, por oposição de julgados, pugna a recorrente pela revogação da referida decisão e, conseqüentemente, da graduação de créditos ali efectuada, formulando, a final, as seguintes conclusões:

a) A douda sentença recorrida graduou ilegalmente, em 1.º lugar, para serem pagos pelo produto da venda do imóvel, os créditos reclamados pela Fazenda Nacional por dívidas de contribuição autárquica inscritas para cobrança em 1993, 1995 e 1998 a 2000 e juros de mora.

b) Ao fazê-lo, violou o disposto no n.º 1 do artigo 744.º do Código Civil, uma vez que não se tratam de créditos inscritos para cobrança nem no ano corrente da penhora nem nos dois anos anteriores, pois a penhora data de 25.09.1990 e os créditos referem-se a dívidas de contribuição autárquica relativas aos anos de 1992, 1994, e 1997 a 1999, inscritas para cobrança nos anos de 1993, 1995 e 1998 a 2000, no montante global de 251,18 euros, acrescido dos juros de mora.

c) Os créditos reclamados pela Fazenda Nacional não fruem, pois, de privilégio creditório imobiliário como afirma a sentença;

d) Sentença que se louva na jurisprudência constante do Ac. do STA - 2.ª Secção, de 25.05.98, Rec. 22.143, que, por seu turno perfilha jurisprudência oposta à do Acórdão do STA, de 02.03.1998, no Rec. 4.951, in *Acórdãos Doutrinários*, 325.º, pág. 67-68, transitado em julgado, no que tangue à interpretação do n.º 1 do artigo 744.º do C. Civil;

e) no Acórdão de 25.05.1998, sustenta-se que o privilégio se estende até à data da venda, enquanto que o de 02.03.1998, considera que

só são contempladas as c. prediais respeitantes e inscritas para cobrança do próprio ano da penhora e nos dois anos anteriores.

Termos em que, analisando a dita oposição, deverá o presente recurso merecer provimento, alterando-se, nesta conformidade, a sentença recorrida.

A Fazenda Pública não contra-alegou

O Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto emitiu, inicialmente, parecer no sentido do provimento do recurso (vide fls. 71 e 72) e, posteriormente, emitiu novo parecer no sentido de não ser admitido o recurso por oposição de julgados, uma vez que o seu «objecto é uma sentença de um TT1.^a instância (artigo 30.^o als. b) e c) ETAF; art. 280.^o n.^o 2 CPPT).

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1-Em 24/12/79, foi registada definitivamente uma hipoteca a favor da exequente «Caixa Geral de Depósitos, SA», incidente sobre a fracção autónoma descrita no auto de penhora de fls. 55 do processo de execução principal, com vista à garantia de empréstimo para aquisição de habitação própria concedido pela mesma a Acácio Jorge Rebelo Queiroz e esposa, Angela Maria da Câmara Pipa, no montante de Esc.817.000\$00, juro anual até 22,25% e despesas emergentes do contrato de mútuo (cfr. cópia do mútuo com hipoteca junta a fls. 5 a 11 do processo de execução; cópia de certidão junta a fls. 58 a 63 do processo de execução);

2-Em 30/4/87, a «Caixa Geral de Depósitos, SA» instaurou contra Acácio Jorge Rebelo Queiroz e esposa, Angela Maria da Câmara Pipa, por dívida derivada do empréstimo identificado no n.^o 1, no montante actual de 7.872,09 euros, acrescida de juros vincendos, a execução fiscal n.^o 895/87, a qual corre actualmente seus termos no 1.^o Serviço de Finanças de Loures, e de que os presentes autos de reclamação de créditos constituem apenso (cfr. cópia da nota de débito junta a fls. 3 do processo de execução);

3-Em 25/9/90, 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. 55 do processo de execução, o qual se dá aqui por integralmente reproduzido;

4-Em 16/20/90, 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. 58 a 63 do processo de execução, a qual se dá aqui por integralmente reproduzida;

5-Em 29/3/2000, foi realizada a venda judicial através de propostas em carta fechada da fracção autónoma identificada no n.^o 3, pelo montante de Esc. 9.115.000\$00, tudo conforme auto junto a fls. 83 e 84 do processo de execução, o qual se dá aqui por integralmente reproduzido;

6-Os executados são devedores à Fazenda Nacional de créditos de contribuição autárquica, incidentes sobre a fracção autónoma penhorada e vendida no processo de execução principal, relativos aos anos de 1992, 1994 e 1997 a 1999, e inscritos para cobrança nos anos de 1993, 1995 e 1998 a 2000, no montante global de 251,18 euros, acrescido dos juros de mora computados a partir das datas constantes das certidões juntas aos presentes autos (cfr. certidões juntas a fls. 3 e seg. dos presentes autos).

3 - Em primeiro lugar, importa reconhecer que o novo Código de Procedimento e Processo Tributário, dando concretização ao ar-

tigo 105.^o da LGT, em que se estabelece que a lei fixará a alçada dos tribunais tributários, sem prejuízo da possibilidade de recurso para uniformização das decisões sobre a mesma questão de direito, prevê, no seu artigo 280.^o, n.^o 5, um novo tipo de recurso, por oposição de julgados, para esta Secção do STA 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», quando proferidas em processo de impugnação judicial ou execução fiscal (n.^o 4 do mesmo preceito legal), abrangendo nesta «todos os processos autónomos que deles são dependência, nomeadamente, os de oposição, de embargos de terceiro, e de verificação e graduação de créditos» (Conselheiro Jorge Sousa, in *CPPT Anotado*, 4.^a ed., pág. 1118).

Do que fica exposto resulta claro que, para que possa interpor-se e eventualmente ser admitido e provido o presente recurso, torna-se necessário que estejamos perante decisão de Tribunal Tributário de 1.^a Instância proferida em processo de impugnação judicial ou de execução fiscal, que normalmente não é susceptível de recurso ordinário por estar fora da respectiva alçada e que perfilhe, quanto ao mesmo fundamento de direito e na ausência substancial de regulamentação jurídica, solução oposta à proferida em três sentenças do mesmo ou de outro tribunal de igual grau ou com uma decisão de tribunal de hierarquia superior.

Ora, no caso em apreço, dúvidas não temos de que se encontram preenchidos os referidos pressupostos.

Com efeito estamos na presença de uma decisão do Tribunal Tributário de 1.^a Instância de Lisboa proferida num processo de reclamação e graduação de créditos, que, atento o valor da causa (251,18 euros), não seria susceptível de recurso ordinário (cfr. artigo 280.^o, n.^o 4, do CPPT), sendo certo que nessa decisão e contrariamente ao decidido no citado Acórdão desta Secção do STA de 2/3/88 e não de 2/3/98, como, por lapso, a recorrente refere, se entendeu que, nos termos do disposto no artigo 744.^o do CC e no artigo 230.^o, § 2.^o do CCP, ex vi do disposto no artigo 24.^o do CCA, os créditos reclamados de contribuição autárquica gozam de privilégio imobiliário especial desde que inscritos para cobrança no ano da penhora ou nos dois anos anteriores, podendo tal privilégio estender-se até à data da venda.

Deste modo, o presente recurso não pode deixar de ser admitido e prosseguir os seus termos, para apreciação do seu mérito, o que passaremos a fazer.

4 - Posto isto e passando a conhecer do objecto do presente recurso, decidiu o M.^{mo} Juiz *a quo* que, apesar da contribuição autárquica em causa estar inscrita para cobrança em data posterior ao registo da penhora, aquela prefere aos créditos garantidos por hipoteca, uma vez que, gozando de privilégio imobiliário especial (art.^o 744.^o, n.^o 1, do CC), esse privilégio estender-se-ia até à data da venda, atento o disposto no artigo 230.^o, § 2.^o do CCP, aqui aplicável ex vi do disposto no artigo 24.^o, n.^o 1, do CCA. É contra o, assim, decidido que reage agora a recorrente, alegando que, respeitando os créditos em causa a contribuição autárquica relativa aos anos de 1992, 1994 e 1997 e inscritos para cobrança nos anos de 1993, 1995 e 1998, sendo certo que a penhora data de 25/9/90, não podiam ser graduados em primeiro lugar, atento o disposto no artigo 744.^o, n.^o 1, do CC,

uma vez que esses créditos não foram inscritos para cobrança no ano corrente da penhora, nem nos dois anos anteriores.

Vejamos se lhe assiste razão.

5 - A questão que urge decidir prende-se, assim, com o facto de saber se, com a entrada em vigor do CCA, concretamente do seu artigo 24.º, n.º 1, se encontra ou não revogado o artigo 230.º, § 2.º, do CCP, na redacção do Decreto-lei n.º 764/75, de 31/12), sendo certo que e como é sabido, a contribuição autárquica extinguiu e substituiu a contribuição predial.

Dispõe o prérito artigo 24.º, n.º 1, que «a contribuição autárquica goza das garantias especiais previstas no Código Civil para a contribuição predial».

Por sua vez, estabelecia o citado artigo 230.º, § 2.º 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 dever ser liquidada pelos meses decorrentes até à data da venda ou da adjudicação do prédio».

A este propósito e em situação idêntica à destes autos, se pronunciou recentemente esta Secção do STA, em acórdão de 29/4/04, *in rec.* n.º 113/04, cuja jurisprudência vamos aqui seguir de perto, já que importa obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito (*cfr.* artigo 8.º, n.º 3, do CC).

Decidiu-se, então, no citado aresto que «compreende-se que, sendo a contribuição autárquica de trato sucessivo, não se entenderia que a mesma ficasse desprovida da respectiva garantia (privilégio imobiliário), só pelo facto de haver dilação na venda do imóvel. Por outro lado, o que se compreende no limite fixado a montante (crédito inscrito para cobrança no ano corrente na data da penhora e nos dois anos antecedentes) já não teria a mesma compreensão nesse limite fixado a jusante (créditos posteriores à penhora).

É certo que a referida disposição do CCP (artigo 230.º) parece estar revogada. Na verdade, o CCA, que ressalva expressamente algumas disposições do CCP, não ressalva aquela.

Porém, parece-nos que o legislador do CCA disse menos do que queria. Pelas razões atrás apontadas, que estiveram por certo na génese daquele parágrafo do artigo 230.º do CCP, afigura-se-nos evidente que o legislador não quis deixar de fora as situações já referidas, a saber: os créditos por contribuição autárquica posteriores à penhora mas anteriores à data da venda ou adjudicação do prédio.

É pois a esta luz que há-de ser interpretado o prérito artigo 24.º, n.º 1, do CCA, devendo pois entender-se que os referidos créditos por contribuição autárquica beneficiam do privilégio imobiliário previsto no artigo 744.º, n.º 1, do CC.

A revogação do § 2.º do artigo 230.º do CCP, não pode ter o alcance e a dimensão que o recorrente lhe dá».

No mesmo sentido, pode ver-se o Ac. desta Secção do STA de 10/3/04, *in rec.* n.º 117/04.

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, 19 de Maio de 2004. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 19 de Maio de 2004.

Assunto:

IVA. Contrato de arrendamento — extinção. Indemnização.

Doutrina que dimana da decisão:

Não está sujeita a incidência de IVA a indemnização recebida por inquilino como necessário pressuposto de rescisão amigável de contrato de arrendamento de área comercial.

Recurso n.º: 1684/03-30. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: NOVALVA — Comércio de Electrodomésticos, Lda.; Relator: Ex.º. Juiz Cons.º. Dr. Mendes Pimentel.

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

A Fazenda Pública recorre da sentença de fls. 72-79 do 1º Juízo do TT de 1ª Instância do Porto que julgou procedente esta impugnação judicial, deduzida por NOVALVA — Comércio de Electrodomésticos, Lda, contra liquidação de IVA do ano de 1994, no montante de esc. 640 000\$00, acrescido de juros compensatórios no valor de esc. 172 037\$00.

Culmina a atinente alegação com as seguintes conclusões:

1 — A verba de 4 000 000\$00 constante de nota de débito emitida em 15.XII.1994 pela impugnante à empresa TRANSFIL — Transformação de Filamentos, Lda, designada por “indemnização compensatória para mudança de instalações” derivada de acordo de revogação de arrendamento, sem liquidação de imposto, configura uma operação sujeita (e não excluída), uma prestação de serviços tributável, de harmonia com as disposições conjugadas dos artigos 1º, n.º 1, alínea a), 3º, n.º 4, e 4º, n.ºs 1 e 4, do CIVA;

2 — Do texto legal contido no n.º 4 do art.º 3º do CIVA infere-se que apenas a verificação cumulativa dos requisitos enunciados no preceito exclui da tributação, por não serem consideradas transmissões para efeitos de IVA, as operações ali mencionadas - as cessões (onerosas ou gratuitas) do estabelecimento comercial, da totalidade ou de parte de um património susceptível de constituir um ramo de actividade independente, e quando o adquirente seja ou venha a ser um sujeito passivo do imposto;

3 — Não se encontrando excluído da tributação, o recebimento daquela verba é considerada uma prestação de serviços, nos termos do n.º 1 do art.º 4º do Código, dado configurar uma operação a título oneroso e não constituir uma transmissão ou importação de bens;

4 — Nem tão-pouco tem aqui aplicação o disposto no n.º 30 do art.º 9º do CIVA, ao isentar do disposto a locação de bens imóveis, por respeitar apenas à sua constituição, não abarcando a cedência, transferência ou transmissão, que não tem norma de isenção que a cubra.

5 — A sentença recorrida violou as disposições legais supracitadas. Não houve contra-alegação.

O Ministério Público entende que deve ser negado provimento ao recurso.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

Mostram-se assentes os seguintes factos:

A) A impugnante foi objecto de fiscalização tributária levada a cabo pelos SPIT;

B) Na sequência de tal acção inspectiva, foi apurado que aquela, em 15.XII.94, emitiu uma nota de débito à empresa TRANSFIL - Transformação de Filamentos, Lda, no montante de 4 000 000\$00, referente a uma indemnização derivada de "acordo revogação de arrendamento de estabelecimento em 26 de Outubro de 1994 — indemnização compensatória para mudança de instalações".

C) Analisados os documentos, os Serviços constataram que sobre aquele valor não foi efectuada qualquer liquidação de IVA;

D) O sujeito passivo fez constar de tal documento o seguinte: "IVA em regime de não incidência ao abrigo dos arts. 1º e 4º do CIVA";

E) Aqueles serviços consideraram que a operação referida em A) se traduziu numa prestação de serviços, tributável de acordo com o n.º 1 dos arts. 1º e 4º do CIVA e procederam à liquidação de imposto no montante de 640 000\$00.

F) Inconformada com tal liquidação, a ora impugnante apresentou a reclamação graciosa apensa;

G) Esta reclamação foi indeferida por despacho de 27.X.00, por ter sido entendido que a dita indemnização compensatória por cessação de contrato de arrendamento é tributável em sede de IVA, por se tratar de uma prestação de serviços nos termos dos arts. 1º, 1, e 4º, n.ºs 1 e 4, do CIVA;

H) Daí resultou a liquidação de IVA no montante de 640 000\$00, acrescido da soma de 172 037\$00 a título de juros compensatórios, num total de 812 037\$00, ora impugnado — liquidações n.ºs 97008628 e 97008627;

I) Tais importâncias foram pagas através de cheques emitidos em 28.V.97.

Exposto quadro factual desenhado pelo tribunal a quo, cabe referir que a questão decidenda é a de saber se montante pago por senhorio a inquilino a título de indemnização por rescisão amigável de contrato de arrendamento comercial está, ou não, sujeito a IVA, nos termos das disposições conjugadas dos artigos 1º, n.º 1, 3º e 4º, n.º 1, do CIVA.

Segundo aquele primeiro normativo, *estão sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado as transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal; as importações de bens e as operações intracomunitárias efectuadas no território nacional, tal como são definidas e reguladas no Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias.*

E o convocado artigo 4º, n.º 1, estabelece que *são consideradas como prestações de serviços as operações efectuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias ou importação de bens.*

É para nós seguro que não se perfila, *in casu*, "operação" alguma para efeitos de incidência de IVA. Como, a propósito de caso análogo, se sublinha no acórdão desta Secção de 15.XI.2000, rec. 25 244, "o mencionado recebimento não se relacionou com a transferência de qualquer direito de arrendamento. E se assim é o mesmo não é enquadrado pelas normas de incidência em sede de IVA".

Como assim, não tem razão a Rct. quando esgrime com o facto de "a cedência, transferência ou transmissão não tem norma de isenção que a cubra". É que a matéria de facto disponível (que nos cumpre acolher) não aponta para qualquer destas situações.

Antes e tão-só para a **extinção** de um contrato de arrendamento, sendo que a indemnização em foco foi apenas o necessário pressuposto para que o arrendatário acordasse em denunciar tal contrato, por isso que, naturalmente, queria ver-se compensado da perda definitiva da seu direito à fruição e gozo da área locada.

Destarte, não colhe o argumento que a Rct. pretende extrair do artigo 9º, n.º 30, do CIVA, vertido na 4ª conclusão.

E, pela mesma razão, improcede a conclusão 2ª, em que a FP convoca a estatuição do n.º 4 do artigo 3º do mesmo código — *não são consideradas transmissões as cessões a título oneroso ou gratuito do estabelecimento comercial, da totalidade de um património ou de parte dele, que seja susceptível de constituir um ramo de actividade independente, quando, em qualquer dos casos, o adquirente seja, ou venha a ser, pelo facto da aquisição, um sujeito passivo do imposto de entre os referidos na aliena a) do n.º 1 do artigo 2º.*

Neste ponto, a Rct. entra, até, em contradição com a proclamação que faz na parte final da conclusão 3ª. "o recebimento daquela verba ... não constituir uma transmissão ou importação de bens". O que se aceita!

Sem embargo sempre se dirá que se "a locação de bens imóveis" está isenta de IVA, nos termos do n.º 30 do artigo 9º do respectivo código, mal se compreenderia que a **extinção** de tal negócio jurídico fosse, em tal sede, tributada.

Segue-se que, im procedendo, pelo exposto todas as conclusões da alegação da Rct., o recurso está inexoravelmente votado ao insucesso.

Termos em que se acorda negar-lhe provimento, confirmando-se a sentença recorrida, conquanto com diversa fundamentação.

Sem custas — artigo 2º da Tabela das Custas no STA, aprovada pelo DL n.º 42 150, de 12.II.1959 (vide artigo 14º, n.º 1, do DL n.º 324/2003, de 27 de Dezembro).

Lisboa, 19 de Maio de 2004. — *Mendes Pimentel* — (relator) — *Almeida Lopes* — *António Pimpão*.

Acórdão de 19 de Maio de 2004.

Assunto:

IRS. Mais-valias. Art.10.º, n.º 5, do CIRS. Reinvestimento do produto da alienação. Empréstimo bancário.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *O art. 10.º, n.º 5, do CIRS exclui da tributação em mais-valias os ganhos resultantes da transmissão onerosa de imóveis destinados a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar desde que, nomeadamente, no prazo de 24 meses con-*

tados da data da realização, o produto da alienação seja reinvestido na aquisição de outro imóvel, exclusivamente com o mesmo destino.

2 — *Não preenche tal condicionalismo a aquisição de nova habitação, embora com aqueles fins mas custeada exclusivamente com recurso a crédito bancário, ou seja, sem qualquer "reinvestimento do produto da alienação" anterior.*

Recurso n.º: 2048/03-30. Recorrente: Fazenda Pública. Recorrido: Alberto M. Gomes Cardoso Baltazar. 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 então Tribunal Tributário de 1.^a Instância do Porto que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por Alberto Mário Gomes Cardoso Baltazar e mulher contra a liquidação de IRS de 1997, no valor global de 1.197,30 euros, que consequentemente anulou.

Fundamentou-se a decisão, em síntese, em que o art. 10.º, n.º 5, do CIRS não faz, qualquer distinção sobre se a aquisição é feita com recurso a crédito bancário que, aliás, também constitui uma forma de investimento, referindo-se ao produto da alienação que for reinvestido na aquisição da propriedade de outro imóvel - e não ao valor da venda -, sendo que aquele é o resultado positivo ou negativo que dessa alienação resulte depois de deduzidos os encargos a ela inerentes. O objectivo legal "é fomentar a aquisição de casa própria e permanente e, simultaneamente, incentivar a poupança e o reinvestimento dos montantes obtidos com a venda de imóveis" pelo que "é indiferente que essa aquisição seja, efectuada com capitais próprios ou com capitais alheios".

A Fazenda Pública recorrente formulou as seguintes conclusões:

"a) A douda sentença recorrida entendeu que o art. 10.º do CIRS não faz qualquer distinção que permita concluir que, quando o contribuinte recorre a crédito bancário, altera a natureza do ganho por forma a impedir o seu reinvestimento, com isenção de tributação, posto que sejam preenchidos os demais requisitos do art. 10.º, n.º 5, do CIRS.

b) Está em causa uma situação de transmissão onerosa de um imóvel destinado a habitação própria seguida de aquisição pelos transmitentes, com recurso a crédito bancário pela totalidade de outro imóvel destinado a habitação própria.

c) Nos termos da al. a) do art. 10.º do CIRS constituem mais valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais, resultem da alienação onerosa de direitos reais sobre imóveis.

d) Prevê a lei [n.º 5, al. a), do art. 10.º do CIRS] a exclusão de tributação dos ganhos provenientes de transmissão onerosa de imóveis destinados a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar se, no prazo de 24 meses, o produto da alienação for reinvestido na aquisição da propriedade de outro imóvel exclusivamente com o mesmo destino.

e) Só a aplicação do produto da alienação na aquisição de outro imóvel destinado a habitação satisfaz o requisito de reinvestimento da al. a) do n.º 5 do art. 10.º do CIRS.

f) E, em conjugação com a previsão da al. a) do n.º 5 do art. 10.º do CIRS, dispõe o n.º 7 do mesmo art. 10.º que, no caso de reinvestimento parcial do valor de realização, o benefício a que se refere o n.º 5 respeitará apenas à parte proporcional do valor reinvestido.

g) Se o vendedor da primeira habitação comprar outro imóvel para sua habitação própria com dinheiro emprestado por um banco não está a reinvestir o produto da alienação do primeiro imóvel.

h) A aquisição de imóvel com recurso ao crédito configura um novo investimento.

i) A lei faz uma nítida distinção entre os casos em que o contribuinte aplica, na aquisição de novo imóvel para a sua habitação, o dinheiro proveniente da venda de anterior imóvel e os casos em que para essa aquisição, recorre ao crédito bancário.

j) É requisito essencial da exclusão de tributação da al. a) do n.º 5 do art. 10.º do CIRS que a aquisição de outro imóvel para habitação própria seja feita mediante aplicação do produto da alienação do anterior imóvel destinado a habitação.

k) Ao comprar outro imóvel destinado a habitação com dinheiro proveniente de empréstimo bancário o impugnante não está abrangido pela exclusão de tributação do n.º 5 do art. 10.º do CIRS.

l) A douda decisão recorrida violou o art. 10.º, n.º 5, al. a), e art. 10.º, n.º 7, do CIRS.

Termos em que, e com o doudo suprimento de VV. Ex.^{as}, deve ser dado provimento ao presente recurso, revogando-se a douda decisão recorrida, e ser mantido o acto de liquidação impugnado.

Não houve contra-alegações.

O Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, já que o referido normativo deve ser interpretado "no sentido de que, em caso de empréstimo bancário, apenas constitui produto da alienação reinvestido na aquisição da propriedade de outro imóvel... a eventual diferença positiva entre o valor de aquisição do novo imóvel e o montante do empréstimo bancário", não beneficiando este da exclusão da tributação, como é jurisprudência uniforme do STA, não sendo aplicável nos autos o art. 30.º, n.º 4, da Lei n.º 109-B/01, de 27 de Dezembro (O.E. 2002), que altera a redacção daquela norma, "aplicando-se apenas aos reinvestimentos em aquisições celebradas a partir do ano 2002"; "por outro lado, a actual formulação da norma não prejudica a interpretação sustentada que pondera o binómio valor de realização-montante do empréstimo bancário (e não o valor de realização relevante para a obtenção do benefício fiscal)".

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

Em sede factual, vem apurado que:

"Os impugnantes apresentaram a declaração de rendimentos de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares para 1997 sem apresentação do anexo G;

Posteriormente, em 18 de Março de 2002, apresentaram uma declaração de substituição instruída com o anexo G onde comunicavam a alienação de um imóvel sito na freguesia de São Cosme, Gondomar por 11.400.000\$00 que haviam adquirido em 1994 por 8.500.000\$00, tendo ainda declarado que pretendiam reinvestir a totalidade do valor da venda;

O funcionário que recebeu essa declaração disse que não podia constar o valor que pretendiam reinvestir e, com um corrector, apagou os valores constantes dos campos 10, 12 e 13 dessa declaração;

O impugnante adquiriu em 13 de Fevereiro de 1997 outro prédio para sua habitação pelo preço de 20.000.000\$00, tendo recorrido a um empréstimo bancário pelo mesmo montante;

Da análise desta declaração de substituição resultou uma liquidação adicional de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares para o ano de 1997, no valor de 1.197,30 euros, com o n.º 5513196329; A data limite de pagamento voluntário da referida quantia era 2 de Outubro de 2002;

O presente processo foi instaurado em 18 de Novembro de 2002.»
Vejam, pois:

Nos termos do art. 10.º, n.º 5, do CIRS (na redacção da Lei n.º 10-B/96, de 23 de Março) "são excluídos de tributação os ganhos provenientes da transmissão onerosa de imóveis destinados a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, nas seguintes condições:

a) 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 e desde que esteja situado no território português;

b) Se o produto da alienação for utilizado no pagamento da aquisição a que se refere a alínea anterior, desde que efectuado nos 12 meses anteriores".

E a questão dos autos é a da correcta interpretação do mesmo normativo, nomeadamente o que haja de entender-se por "reinvestimento" e "produto da alienação".

Ora, reinvestir é investir de novo, como logo inculca o prefixo "re".

No caso, reinvestir é, pois, investir de novo - total ou parcialmente aquilo que havia sido investido anteriormente (na primeira aquisição).

"Produto da alienação" é o "produto da realização" ou "valor da realização" como se refere no *CIRS Comentado e Anotado*, 2ª edição, da DGCI, 1990, pág. 120.

Como, aliás, resulta do disposto no n.º 7 do mesmo preceito, 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".

Ora, nos autos, como resulta do probatório, os impugnantes adquiriram, em 13 de Fevereiro de 1997, um prédio para sua habitação pelo preço de 20.000.000\$00 mas recorrendo a um empréstimo bancário do mesmo montante.

Pelo que nada "reinvestiram" relativamente ao produto da anterior alienação por 11.400.000\$00 (de prédio que haviam adquirido por 8.500.000\$00).

A nova habitação foi inteiramente custeada pelo mútuo bancário pelo que apenas se pode tratar de um novo investimento mas não de um reinvestimento e, muito menos, do produto da anterior alienação. Assim, a aquisição do novo imóvel custeada inteiramente por empréstimo bancário, não se reinvestindo nela os ganhos obtidos na alienação do primeiro imóvel, não beneficia da exclusão da tributação prevista no art. 10.º, n.º 5, do CIRS.

É, aliás, no sentido exposto, a jurisprudência uniforme do STA: cfr. por mais recentes, os Ad de 03/03/04, Rec. 1774/03, 28/01/04, Rec.

1359/03, 14/01/04, Rec. 1357/03, e 12/03/03, Rec. 1721/02, in *Ac Dou* 503-1656.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida e julgando-se improcedente a impugnação.

Custas pelos impugnantes, mas só em primeira instância, não sendo devidas neste STA.

Lisboa, 19 de Maio de 2004. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 19 de Maio de 2004.

Assunto:

Taxa sobre operações fora de bolsa.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *Tal como decidiu o TJCE os artigos 11.º e 12.º da Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17 de Julho de 1969, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais, na versão resultante da Directiva 85/303/CEE, do Conselho, de 10 de Junho de 1985, devem ser interpretados no sentido de que não se opõem à cobrança de uma taxa sobre a transmissão fora de bolsa de acções cujo montante aumenta de forma directa e sem limites, proporcionalmente ao montante da transacção.*

2 — *Na fixação de tais taxas pode o legislador atender ao valor envolvido nas diversas operações de compra ou de venda de valores mobiliários pois que a afectação de recursos e a responsabilidade assumida pela entidade de supervisão representa um custo cujo financiamento não permite a sua fixação avulsa em função de critérios casuísticos, fixados operação a operação, antes exigindo a sua padronização em função dos custos e responsabilidades assumidos pela entidade pública e das utilidades geradas para os sujeitos passivos, as quais são de difícil determinação e quantificação por não se encontrarem sujeitas ao livre jogo da oferta e da procura ou por não serem susceptíveis de avaliação tangível pelo que nada obsta a que a retribuição dos serviços de supervisão assente em taxas fixadas sobre o valor de cada operação (taxas ad valorem), conquanto tal não se revele manifestamente excessivo ou desproporcionado, face aos interesses em causa, numa óptica de equivalência jurídica em atenção aos custos do sujeito activo e aos benefícios do sujeito passivo.*

Recurso n.º 26384. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Sonae Distribuição, SA; Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. António Pimpão.

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

1.1 - O ERFPP recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1.^a Instância de Lisboa, 3.^o Juízo, 2.^a Secção, julgou procedente a impugnação do acto tributário da liquidação da taxa de operações fora de bolsa, anulou o referido acto e reconheceu o direito da impugnante a haver juros indemnizatórios.

A sentença recorrida depois de estabelecer que são requisitos, dos quais depende a sujeição objectiva à taxa das operações fora de bolsa, que ocorra uma transmissão fora de bolsa de quaisquer valores mobiliários, que nela haja intervenção de intermediário financeiro ou notário e que essa intervenção se verifique “seja para que efeito for” concluiu que, na situação concreta dos presentes autos se verificavam todos estes requisitos.

Apreciou, depois, a imposição do art.^o 408.^o do Código do Mercado de Valores Mobiliários e das disposições da Portaria n.^o 904/95, de 18-7, tendo concluído que estamos perante uma taxa.

Acrescentou que terão de se excluir do conceito de taxa, por ofensa do princípio da equivalência, as receitas em que o critério de determinação do montante a pagar se afasta de qualquer referência ao custo ou ao valor da prestação recebida não respeitando a taxa a que se referem os presentes autos este princípio pois que da fórmula de cálculo do montante da taxa resulta que ela assenta exclusivamente na capacidade contributiva evidenciada na operação que subjaz ao facto tributário.

Ainda segundo a sentença recorrida dos n.^{os} 1 e 2 da Portaria 904/95 que fixam os montantes dessa taxa de forma que extravasa a sua caracterização decorre a transmutação daquilo que está legalmente previsto como taxa em imposto. Nessa perspectiva não haveria lugar a um juízo de inconstitucionalidade mas de ilegalidade, pois não ocorre uma violação directa da Constituição, mas antes uma violação de uma norma infraconstitucional. É que a referida Portaria ao estabelecer o montante da taxa de forma a descaracterizar a mesma está, em primeira mão, a desrespeitar a lei habilitante, que apenas permite que se fixe o montante de uma taxa e já não que se transmute a mesma em imposto.

1.2 - Alegou a recorrente FP formulando as seguintes conclusões:

1 - As questões suscitadas constituem matéria exclusivamente de direito, pelo que é competente o douto STA.

2 - A sentença recorrida declarou a ilegalidade do n.^o 1, al. a), da Portaria n.^o 904/95, de 18 de Julho, por violação do art.^o 408.^o do Cód. MVM, com o argumento de que “a citada Portaria, ao estabelecer o montante da taxa de forma a descaracterizar a mesma está, em primeira mão, a desrespeitar a lei habilitante (o artigo 408.^o), que apenas permite se fixe o montante de uma taxa (e não já que se transmute a mesma em imposto)”.

3 - A declaração de ilegalidade da Portaria 904/95, de 18 de Julho, fundamentou-se no facto, no entendimento do tribunal, a fórmula de cálculo do montante da taxa, ao basear-se no valor da operação, fazia com que a mesma assentasse exclusivamente na capacidade contributiva evidenciada na operação subjacente ao facto tributário, assumindo, assim, “a natureza de imposto, ou de realidade que deve ser tratada como tal”.

4 - É o facto de existir uma contraprestação específica que distingue a taxa do imposto, ou seja, o seu carácter bilateral. A própria sentença

recorrida reconhece a existência de um sinalagma na taxa de supervisão de que se ocupa o presente processo.

5 - Não obstante, a sentença recorrida considera que lhe falta o “elo de ligação entre o montante exigido e o custo ou valor da contraprestação” que corresponderia à “medida da equivalência económica que é da natureza das taxas.”

6 - Ao decidir que o n.^o 1, alínea a), da Portaria n.^o 904/95 enferma de ilegalidade pelos motivos expostos, o tribunal recorrido violou, por erro de interpretação e aplicação aquela norma.

7 - Na verdade, a equivalência económica não é da natureza das taxas. Ao conceito de sinalagma não importa a equivalência económica, mas a equivalência jurídica.

8 - A equivalência jurídica diz respeito à existência, como contrapartida da taxa, de um serviço prestado pela administração.

9 - Ao referir-se à equivalência económica, a sentença considera a necessidade de se respeitar, nas taxas, o princípio da proporcionalidade entre o montante da taxa e o custo do serviço ou o benefício que dele decorre.

10 - No cálculo do montante da taxa de supervisão, tal como é levado a efeito pela Portaria n.^o 904/95 existe proporcionalidade entre o montante da taxa e os custos e benefícios decorrentes do serviço prestado pela CMVM, na medida em que, quer uns, quer outros, são proporcionais ao montante da transacção.

11 - Por um lado, quanto aos custos, verifica-se que quanto mais elevado o montante da transacção, mais complexa é a actividade de supervisão da CMVM.

12 - Na verdade, estarão envolvidos procedimentos de supervisão acrescidos em proporção ao valor da operação, tendo em consideração que o relevo para o mercado de uma transacção é tanto maior quanto maior o montante transaccionado, nomeadamente no que diz respeito aos seguintes aspectos: utilização abusiva de informação privilegiada (art.^o 666.^o do Cód. MVM); actuações ilícitas ou fraudulentas destinadas a alterar artificialmente as condições da oferta ou da procura de valores mobiliários no mercado; obrigatoriedade de lançamento de oferta pública de aquisição (artigos 523.^o e seguintes do Cód. MVM); dever de comunicação de participações importantes, resultantes da detenção, aquisição ou alienação, em mercado ou fora dele, de participações em sociedade com acções cotadas (art.^o 345.^o do Cód. MVM).

13 - Por outro lado, o maior impacto no mercado decorrente das grandes operações traduz-se num acréscimo de risco sistémico que implica procedimentos mais acentuados de supervisão, por forma a evitar irregularidades que possam traduzir-se na falência do sistema.

14 - A tarefa de supervisão em relação às operações fora de bolsa não é comparável a um registo de aquisição de uma fracção autónoma, ou à utilização de uma ponte, ou a qualquer outro acto que se esgota na sua realização, antes envolvendo tarefas de grande complexidade que se podem prolongar no tempo.

15 - A maior complexidade e responsabilidade, o número de documentos a analisar e os procedimentos de confirmação a efectuar, resultam, indubitavelmente, num acréscimo de trabalho para a CMVM. Justifica-se, desta forma, a indexação da taxa ao montante transaccionado.

16 - Assim, não há qualquer violação do princípio da proporcionalidade no que aos custos respeita, uma vez que estes crescem à

medida que aumenta o valor da transacção e, mesmo nos casos em que o valor da taxa possa exceder o valor dos custos desencadeados pela operação, não existe qualquer violação do princípio da proporcionalidade, uma vez que o que este princípio impõe é a proibição de um excesso manifesto entre o montante da taxa e o valor dos custos do serviço, circunstância que, no caso, nunca poderá verificar-se, atento o valor diminuto da taxa que era, à data, de 4 por mil.

17 - Também no que respeita aos benefícios, está verificado o respeito pelo princípio da proporcionalidade.

18 - Existem desde logo os benefícios decorrentes para o mercado em geral, da supervisão da CMVM direccionada para a garantia da transparência e eficiência do mercado.

19 - Estes objectivos de transparência e eficiência dos mercados, bem como a protecção dos investidores não colidem com o conceito de taxa. Na verdade, as taxas podem ter como função a criação de utilidades de que não são titulares exclusivos os sujeitos passivos das mesmas.

20 - Assim, é relevante para a determinação dos sujeitos passivos da taxa e para a concretização do seu montante o facto de os custos de supervisão serem despoletados pelas transacções e serem tanto maiores quanto maior o valor da operação.

21 - Acresce ainda que os próprios sujeitos passivos da taxa são também beneficiários directos do serviço que conforma a sua contraprestação específica, na medida em que, sendo a qualidade e veracidade do preço formado em mercado um benefício para os negociadores fora de mercado, também estes, e não só os demais investidores, são interessados na supervisão.

22 - A falta de supervisão da CMVM pode levar a distorções na formação dos preços, que se reflectiriam num prejuízo proporcional às quantidades transaccionadas, quer dentro, quer fora do mercado.

23 - Este benefício transparece ainda no facto de, havendo um preço em mercado em relação ao qual existe uma garantia de veracidade, em virtude da actividade de supervisão da CMVM, os investidores fora de mercado não têm de recorrer a quaisquer outros métodos de avaliação para obterem um valor adequado dos valores mobiliários a transaccionar que possa constituir uma referência segura para o negócio a realizar.

24 - De todo o exposto se conclui que o modo de cálculo da taxa previsto na Portaria n.º 904/95, de 18 de Julho, não transmuta a taxa em imposto, uma vez que respeita plenamente o princípio da proporcionalidade, assim se enquadrando, ao contrário do afirmado na sentença recorrida, na norma habilitante ínsita no artigo 408.º, n.º 1, do Código do Mercado de Valores Mobiliários.

25 - Assim, a sentença recorrida violou, por erro de interpretação e aplicação, o disposto nos artigos 1.º e 2.º da Portaria 904/95, de 18 de Julho, conjugados com o disposto no artigo 408.º do Código do Mercado dos Valores Mobiliários.

26 - A sentença recorrida reconheceu, ainda, à impugnante o direito a haver juros indemnizatórios, por aplicação do artigo 43.º do DL n.º 39S/9S, de 17 de Dezembro (LGT).

27 - Sucede que a liquidação da taxa de supervisão, nos termos da Portaria n.º 904/95, de 18 de Julho, foi efectuada em conformidade com a legislação em vigor na altura, e com base nos elementos apresentados e declarados pelas entidades constantes do art.º 408.º, n.º 2, do Cód. MVM, pelo que não pode considerar-se que existiu erro dos serviços, nem de facto, nem de direito.

28 - Isto porque, mesmo que se considerasse que a Portaria 904/95, de 18 de Julho, era ilegal, a administração estava vinculada ao seu cumprimento, não lhe competindo, por ser da competência dos Tribunais Administrativos e Fiscais, a recusa da sua aplicação.

29 - O artigo 43.º, n.º 1, da LGT prevê, como causa que dá lugar ao pagamento de juros indemnizatórios apenas o caso de ter havido erro imputável aos serviços, não podendo ser extrapolado para todos os casos em que a procedência da impugnação seja fundada noutros motivos, nem ficou demonstrado nos autos a existência de qualquer erro imputável aos serviços.

30 - Não incorreu, assim, em qualquer erro a liquidação em causa nos presentes autos, mesmo que se venha a considerar a Portaria 904/95, de 18 de Julho, ilegal, pelo que não são devidos quaisquer juros indemnizatórios.

31 - Desta forma, a sentença recorrida violou também, por erro de interpretação e aplicação, o disposto no art.º 43.º da Lei Geral Tributária e o art.º 3.º do Código do Procedimento Administrativo.

1.3 - Apresentou a recorrida alegações nas quais formulou as seguintes conclusões:

1 - A liquidação, no montante de 29.976.800\$00, de que a recorrida foi alvo está ferida de invalidade, devendo, por isso, ser mantida a respectiva anulação com todas as consequências legais;

2 - O contrato pelo qual a recorrida adquiriu à sociedade Modelo, SGPS, S. A., 1.414.000 acções escriturais foi concluído directamente entre a vendedora e a compradora, à margem de qualquer mercado secundário;

3 - Na situação *sub judice* não se verificou uma qualquer intervenção do intermediário financeiro relevante para os efeitos do art. 408.º do C. M.V.M.;

4 - A recorrida não aproveitou de nenhuma utilidade individualizável propiciada pela CMVM, que é a entidade em proveito da qual reverte a quantia cobrada;

5 - Se o art. 408.º do C. M. V. M. for de interpretar no sentido de que a taxa é devida, mesmo à margem da prestação de um serviço individualizado por parte da CMVM, essa norma e as disposições da Portaria n.º 904/95, de 18 de Julho, padecerão de inconstitucionalidade;

6 - Aplicada a situações em que inexistente qualquer sinalagma entre a receita, por um lado, e a utilização de um bem semipúblico, por outro lado - como é o caso da situação *sub judice* -, a "taxa" em crise prosseguirá ao cabo e ao resto finalidades exclusivamente financeiras, consubstanciando, por isso, um imposto;

7 - Resultará assim violado o princípio da legalidade fiscal, contido no art. 106.º, n.º 2, da Constituição da República, já que o D. L. n.º 142-A/91 que aprovou o C. M. V. M., foi editado pelo Governo ao abrigo de uma autorização legislativa que não habilitava o Governo a estabelecer um imposto sobre as transmissões dos títulos que ocorram fora de bolsa (cfr. a Lei n.º 44/90, de 11 de Agosto);

8 - Essa inconstitucionalidade será igualmente de afirmar mesmo que se divise uma conexão com um serviço público individualizável prestado pela CMVM, pois a receita em causa está manifestamente desligada, quanto ao seu montante, da actividade desenvolvida pela Administração;

9 - A desproporção entre o título e o serviço (se algum existe) é tal que se pode dizer que aquele se desligou completamente deste

último, tornando-se, em boa verdade, uma receita *abstracta* - um imposto;

10 - Sempre terá de conceder-se, assim, em que o art. 408.º do C. M. V. M. e a Portaria n.º 904/95 criam uma receita pública manifestamente desproporcionada com os custos e a natureza do serviço prestado em troca, com o que quedam violados o princípio da proporcionalidade e o princípio da proibição dos excessos (cfr. n.º 2 do art. 266.º da Constituição);

11 - A fórmula de cálculo da taxa prevista no art. 408.º do C. M. V. M. (directamente proporcional e sem limite ao valor da transacção), visa unicamente surpreender a capacidade contributiva de quem negocia com valores mobiliários, independentemente dos efectivos custos do serviço (se é que algum é prestado) e de eventuais benefícios;

12 - De resto, a haver serviços efectivamente prestados pela CMVM a propósito de todas e quaisquer operações sobre valores mobiliários, intervenha ou não um intermediário financeiro ou um notário, a taxa deveria ser exigida sempre e não apenas quando essa intervenção se verifica, sob pena de violação flagrante do princípio da igualdade consagrado no art. 13.º da Constituição;

POR ÚLTIMO:

13 - O erro imputável aos serviços que operaram a liquidação fica demonstrado com a procedência da respectiva impugnação judicial.

14 - Pronunciou-se, em reenvio prejudicial, o TJCE nos termos constantes de fls. 526 e seguintes concluindo que:

«Os artigos 11.º e 12.º da Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17 de Julho de 1969, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais, na versão resultante da Directiva 85/303/CEE, do Conselho, de 10 de Junho de 1985, devem ser interpretados no sentido de que não se opõem à cobrança de uma taxa sobre a transmissão fora de bolsa de acções cujo montante aumenta de forma directa e sem limites, proporcionalmente ao montante da transacção.»

Sustentou, para tanto, (fls. 532 e 533) que:

«23 - Ora, no n.º 31 do acórdão de 17 de Dezembro de 1998, Codan (C-236/97, *Colect.*, p. I-8679), o Tribunal de Justiça declarou que o artigo 12.º, n.º 1, alínea a), da Directiva 69/335 deve ser interpretado no sentido de que permite a cobrança de um imposto sobre a transmissão de acções, independentemente de a sociedade que emitiu essas acções estar cotada na bolsa e independentemente de a transmissão das acções ter tido lugar na bolsa ou directamente entre o transmitente e o adquirente.

24 - Daqui resulta que uma taxa como a que está em causa no processo principal integra a derrogação prevista no artigo 12.º, n.º 1, alínea a), da Directiva 69/335 e que a sua cobrança não é contrária à referida directiva.

25 - Cabe acrescentar, a este respeito, que a circunstância de a taxa em causa no processo principal aumentar de forma directa e sem limites, proporcionalmente ao montante da transacção, não é susceptível de infirmar esta conclusão.

26 - Com efeito, por um lado, ao estabelecer que as imposições aí referidas podem ser cobradas forfetariamente ou não, o artigo 12.º, n.º 1, alínea a), da Directiva 69/335 deixa aos Estados membros a possibilidade de determinarem livremente o montante da imposição que pretendem cobrar.

27 - Por outro lado, contrariamente ao que se verifica em relação aos direitos com carácter remuneratório, na acepção do artigo 12.º, n.º 1, alínea e), da Directiva 69/335, as imposições a que se refere o artigo 12.º, n.º 1, alínea a), da mesma directiva não constituem a contrapartida financeira de um serviço prestado, pelo que o seu montante não deve ser função do custo do referido serviço e os critérios fixados pela jurisprudência (v., designadamente, acórdão de 21 de Junho de 2001, SONAE, C-206/99, *Colect.*, p. I-4679, n.º 32 a 34, e jurisprudência aí referida) para distinguir os direitos com carácter remuneratório, na acepção da Directiva 69/335, dos que não integram essa categoria não lhe são aplicáveis.

28 - Nestas condições, há que responder à questão colocada que os artigos 11.º e 12.º da Directiva 69/335 devem ser interpretados no sentido de que não se opõem à cobrança de uma taxa sobre a transmissão fora de bolsa de acções cujo montante aumenta de forma directa e sem limites, proporcionalmente ao montante da transacção.»

Acompanhando o entendimento do TJCE temos de concluir que a taxa sobre a transmissão fora de bolsa de acções cujo montante aumenta de forma directa e sem limites, proporcionalmente ao montante da transacção, como a dos autos, não viola os indicados artigos 11.º e 12.º da Directiva 69/335.

1.5 - O EMMP entende que o presente recurso merece provimento devendo a sentença recorrida ser substituída por acórdão que julgue a impugnação improcedente pois que:

Contrariamente à sentença recorrida que entendeu que o tributo, classificado como taxa na norma constante do n.º 1, al. a), Portaria n.º 904/95, de 18 Julho, tem a natureza de imposto ou de realidade equivalente, na medida em que o seu montante atende exclusivamente à capacidade contributiva dos sujeitos passivos (transmitente e transmissário) evidenciada na operação de compra e venda, ignorando o valor ou custo da contraprestação recebida da entidade pública pelo que padeceria de ilegalidade por violação da respectiva norma habilitante (art. 408.º, n.º 1, do CMVM) a taxa em causa não só é estruturalmente tributo bilateral, como respeita, no plano material, o princípio da proibição do excesso, atentas as finalidades extra-financeiras a que estão constitucional e legalmente adstritas pelo que a norma constante do n.º 1, al. a), da Portaria n.º 904/95, de 18 de Julho, fundamento jurídico da liquidação impugnada, respeita a norma habilitante ao abrigo da qual foi editada (art. 408.º, n.º 1, CMVM).

1.6 - E a questão em apreciação no presente recurso, prende-se, conforme refere o EMMP com a qualificação da taxa em causa como imposto ou taxa pois que por este entendimento optou a sentença recorrida com a discordância da recorrente FP.

2 - A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

1 - em 29DEZ95, a Modelo Continente, SGPS, SA, e a Sonae Distribuição, SGPS, SA., celebraram um contrato de compra e venda de acções pelo qual a primeira vendeu à segunda 1.414.000 acções da Modelo SGPS, SA., pelo preço de 7.494.200.000\$00;

2 - as acções objecto da compra e venda eram valores mobiliários escriturais;

3 - a conta do vendedor representativa das acções vendidas estava a cargo do Banco Português de Investimentos, SA;

4 - a cargo desse mesmo banco se encontrava a conta representativa de valores mobiliários escriturais do comprador;

5 - quando instado a inscrever nas ditas contas a venda de acções acima referida o BPI cobrou à impugnante a quantia de 29.976.800\$00 a título de taxa de operações fora de bolsa a favor da CMVM;
6 - quantia que lhe foi debitada em 4JAN96.

3.1 - Tendo-se concluído que a taxa sobre a transmissão fora de bolsa de acções, cujo montante aumenta de forma directa e sem limites, proporcionalmente ao montante da transacção, como a dos autos, não viola os indicados artigos 11.º e 12.º da Directiva 69/335 resta apreciar se a dita taxa tem a natureza de imposto, conforme entendeu a sentença recorrida, ou se, diversamente tem a natureza jurídica de taxa, tal como defende a recorrente FP com a concordância do EMMP.

À dita taxa sobre as operações fora de bolsa, refere-se o artigo 408.º, n.º 1, do Código do Mercado de Valores Mobiliários (aprovado pelo DL 142-A/91, de 10-4, com diversas alterações, na redacção vigente à data em que os factos ocorreram e não a posterior aprovado pelo DL 486/99, de 13-11) que estabelece que:

«1 - em todas as transmissões fora de bolsa, a título gratuito ou oneroso, de quaisquer valores mobiliários, realizadas com a intervenção, seja para que efeito for, de intermediário financeiro ou de notário, serão devidas taxas não inferiores às estabelecidas nos termos do artigo precedente, e cujo montante, valor sobre que incidem e processo de liquidação e cobrança serão fixados, mediante portaria, pelo Ministro das Finanças, sob proposta da CMVM.»

Estamos perante uma norma de incidência objectiva da mencionada taxa ao que acresce que, pela Portaria n.º 904/95, de 18 de Julho, foram fixados os elementos essenciais da taxa sobre operações fora de bolsa.

Na verdade os n.ºs 1 e 2 da Portaria n.º 904/95, de 18 de Julho, estabelecem que:

«1 - Em todas as transmissões fora de bolsa, a título gratuito ou oneroso, de quaisquer valores mobiliários, realizadas nos termos do n.º 1 do artigo 408.º do Código do Mercado de Valores Mobiliários, são devidas as seguintes taxas, a pagar pelo transmitente e pelo transmissário:

a) Valores mobiliários admitidos à negociação em bolsa de valores - 4%;

b) Valores mobiliários não admitidos à negociação em bolsa - 0,5%;

2 - As taxas são liquidadas de harmonia com o valor da operação realizada que é determinado:

a) No caso de transmissão a título oneroso, pelo maior dos dois valores seguintes: valor declarado da operação e valor da operação à última cotação na bolsa;

b) No caso de transmissão a título gratuito, pelo valor da operação à última cotação na bolsa.»

Ainda que o CMVM, do qual consta o citado art.º 408.º 1, tenha sido aprovado pelo DL 142-A/91, de 10-4, ao abrigo de autorização legislativa, conferida pela Lei 44/90, de 11-8, esta autorização não permitia ao Governo criar um tributo sobre as transmissões de valores mobiliários ocorridas fora de bolsa e daí que se possa concluir que não foi o tributo em causa criado ao abrigo de autorização legislativa mas antes no âmbito da competência própria do Governo não reservada da Assembleia da República [art.º 201.º, n.º 1, al. a), e actual 198.º, n.º 1, al. a), da CRP).

E a citada Portaria foi emitida, no âmbito da sua competência regulamentar, pelo Ministro das Finanças, ao abrigo do referido art.º 408.º, n.º 1, do CMVM.

Ocorreria a suscitada inconstitucionalidade se o tributo em causa fosse um imposto como sustenta a recorrida contrariamente ao sustentado pela recorrente FP que o qualifica como taxa uma vez que o princípio da legalidade tributária apenas se reportava aos impostos e não às taxas pois que tratando-se de uma taxa podia ser criada pelo Governo, no exercício das suas competências próprias que tinha, ainda, competência para definir os seus elementos essenciais por não se incluir tal matéria no âmbito da competência reservada da Assembleia da República.

Existe unanimidade quanto ao critério de diferenciação da taxa do imposto já que se a unilateralidade é a característica deste já aquela tem de ser caracterizada pela bilateralidade ou sinalagmática.

Com efeito era já entendimento doutrinal o que passou a constar do art.º 4.º da LGT segundo o qual “os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva, revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património” enquanto que as taxas assentam na “prestação concreta de um serviço público, na utilização de um bem do domínio público ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares”.

Daí que a contraprestação da Administração possa consistir na utilização pelo sujeito passivo de um serviço público individualmente prestado, na utilização pelo sujeito passivo de um bem do domínio público ou na remoção de um limite jurídico à actividade do sujeito passivo.

Na situação dos autos, em que está em causa a transmissão fora de bolsa de valores mobiliários escriturais, como posteriormente se demonstrará, o sujeito passivo da relação jurídica beneficia, como se escreveu na sentença recorrida, da utilização do sistema de registo e controlo de valores mobiliários escriturais, previsto no artigo 58.º do Código do Mercado de Valores Mobiliários pois que sendo os valores mobiliários escriturais representados por meras inscrições, o legislador tinha de estabelecer mecanismos que garantissem a segurança jurídica dessas inscrições e das transacções que tenham por objecto esses valores o que concretizou com a instituição do sistema de registo e controlo de valores mobiliários escriturais o qual é assegurado pela participação integrada das entidades emittentes, da Central de Valores Mobiliários e dos intermediários financeiros conforme resulta do artigo 58.º, n.º 1, do Código do Mercado de Valores Mobiliários.

E o dito sistema encontra-se organizado, como na sentença recorrida se afirma, desde um nível inferior onde se situam as contas de valores mobiliários escriturais dos investidores em geral e que se encontram abertas junto dos intermediários financeiros autorizados pela CMVM [artigos 58.º, n.º 3, alínea a), e 59.º, n.º 1, do Código do Mercado de Valores Mobiliários], passando por um nível intermédio no qual cada um desses intermediários financeiros abre, junto de uma entidade central - designada Central de Valores Mobiliários - uma conta, por cada emissão de valores mobiliários escriturais, na qual são representados todos os valores dessa emissão que, em cada momento, se encontram registados nas diversas contas de investidores que cada um daqueles intermediários tem a seu cargo [artigo 58.º,

n.º 3, alínea b), do Código do Mercado de Valores Mobiliários] até um nível superior onde se encontra a Central de Valores Mobiliários, junto da qual cada entidade emitente é obrigada a abrir, por cada emissão de valores mobiliários escriturais que realize, uma conta autónoma que represente a totalidade dos valores integrantes da emissão, cabendo, ainda, à Central de Valores Mobiliários manter abertas as contas em nome dos intermediários financeiros e assegurar a respectiva movimentação [artigo 58.º, n.ºs 1, alínea a), e 4, alínea b), do Código do Mercado de Valores Mobiliários].

Cabe à Central de Valores Mobiliários “assegurar a adequada estruturação e gestão geral do sistema”, através da fixação de normas e orientações necessárias à organização e disciplina do sistema e do controlo do funcionamento do mesmo sistema (artigo 58.º, n.º 4, alíneas a) e b), do Código do Mercado de Valores Mobiliários).

Acresce que a CMVM tem jurisdição sobre a Central de Valores Mobiliários [artigo 13.º, n.º 1, alínea c), do Código do Mercado de Valores Mobiliários], aprova o seu regulamento geral [artigos 15.º, alínea i), 58.º, n.º 4, alínea a), e 188.º, n.º 7, alínea b), do mesmo Código], autoriza e regista os intermediários financeiros que podem operar no sistema (artigo 59.º, n.º 1, do mesmo Código) e fiscaliza o funcionamento do sistema, tal como determina o artigo 75.º do Código do Mercado de Valores Mobiliários, ao estipular que “(...) compete à CMVM a fiscalização geral do funcionamento do sistema de registo e controlo de valores mobiliários escriturais e das actividades a cargo de todas as entidades que nele participem nos termos do artigo 58.º

Daí que todas as transmissões de valores mobiliários escriturais realizadas fora de bolsa implicam a utilização deste sistema de registo e controlo dos valores mobiliários escriturais pelas partes envolvidas nessas transmissões.

Conforme refere a CMVM (cfr. fls. 206) foi isso mesmo que ocorreu no caso a que se referem os presentes autos pois que para consumir a transmissão das acções da Modelo, SGPS, SA, a impugnante teve de recorrer ao referido sistema de registo e controlo, dirigindo-se, para tanto, ao Banco Português de Investimento para que esse procedesse aos competentes lançamentos e inscrições nesse sistema, uma vez que a lei determina que só os intermediários financeiros podem operar em tal sistema (artigo 59.º, n.º 1, do Código do Mercado de Valores Mobiliários) e, de seguida, esses lançamentos e inscrições são reflectidos, pelo intermediário financeiro, nas contas do mesmo intermediário junto da Central (artigo 65.º, n.º 5, do Código do Mercado de Valores Mobiliários) e todos estes movimentos e inscrições são objecto de fiscalização pela Comissão do Mercado de Valores Mobiliários (artigo 75.º do Código do Mercado de Valores Mobiliários).

Daí que se possa concluir, conforme vem afirmado na sentença recorrida, que esta utilização pela impugnante do sistema de registo e controlo dos valores mobiliários escriturais com o complexo de operações que essa utilização envolve e desencadeia constitui a contrapartida da taxa sobre a operação fora de bolsa realizada pela impugnante e que identificada a contrapartida específica e individualizada correspondente ao tributo criado pelo artigo 408.º, n.º 1, do Código do Mercado de Valores Mobiliários, seja de afirmar que o mesmo tributo reveste a natureza jurídica de taxa.

Ainda que se tratasse de valores mobiliários titulados, o que não é o caso dos autos, e porque o Código do Mercado de Valores Mo-

biliários criou um sistema de depósito e controlo (artigos 85.º e 86.º) e os títulos em papel existam, estes não circulam entre os investidores porque se encontram depositados junto dos intermediários financeiros, que, para esse fim, abrem contas de depósito de valores (artigos 87.º e 88.º do Código do Mercado de Valores Mobiliários) pelo que as transmissões desses valores mobiliários não envolvem a tradição dos títulos, efectuando-se através de simples inscrições a crédito e a débito nas referidas contas de depósito (artigo 89.º do mesmo Código) tudo se passando como se de meros valores escriturais se tratasse.

Ainda para estes e para assegurar o regular funcionamento deste mecanismo, baseado nas contas de depósito de valores mobiliários titulados, o legislador instituiu um sistema de depósito e de controlo destes valores com características em tudo semelhantes às do sistema de registo e controlo dos valores mobiliários escriturais.

E encontrando-se estes valores mobiliários titulados sujeitos ao regime de depósito e controlo dos mesmos, a sua transacção ocorre em termos semelhantes aos dos valores escriturais pelo que as partes envolvidas têm de recorrer à utilização do referido sistema de depósito e controlo, com vista à realização dos indispensáveis lançamentos nas contas de depósito dos valores transaccionados (artigos 88.º e 89.º do Código do Mercado de Valores Mobiliários) estando, por isso, a transacção desses valores titulados, quando efectuada fora de bolsa, igualmente sujeita à taxa sobre operações fora de bolsa.

Se é certo que alguns valores titulados, não estando integrados no referido sistema de depósito e controlo, o que não é o caso dos autos, circulam entre as mãos dos investidores e não é devida a taxa sobre operações fora de bolsa, quando elas se consumam sem a intervenção de intermediário financeiro, nenhum argumento se pode retirar contra a natureza do tributo em causa nos presentes autos.

A contraprestação da taxa resulta da utilização pelo sujeito passivo do sistema de registo e controlo dos valores mobiliários escriturais pelo que a referida taxa não se pode confundir com a comissão remuneratória paga ao intermediário financeiro pois que este ao efectuar os registos correspondentes à transmissão de valores mobiliários presta um serviço ao seu cliente, pelo qual auferirá uma remuneração, tal como resulta do art.º 188.º, n.º 9, do Código do Mercado de Valores Mobiliários envolvendo a realização dos mencionados registos simultaneamente, a utilização de um serviço público colocado à disposição do mesmo cliente, através do intermediário financeiro a que recorre ou seja o sistema de registo e controlo dos valores mobiliários escriturais.

E o sujeito activo da indicada taxa é a CMVM pois que o artigo 408.º 1 do Código do Mercado de Valores Mobiliários estabelece que “serão devidas taxas”, acrescentando o n.º 2 que estas “são cobradas pelos intermediários financeiros e notários” e “constituem receita da CMVM” acrescentando o n.º 3 que “os intermediários financeiros são responsáveis pelo pontual pagamento à CMVM (...) das taxas previstas neste artigo relativas às operações em que intervenham, independentemente de haverem ou não procedido à sua oportuna cobrança”.

Daí que se entenda que os intermediários financeiros e notários são considerados substitutos tributários.

Encontrando-se a estruturação e a gestão geral do sistema de registo e controlo de valores mobiliários escriturais a cargo da Central de Valores Mobiliários (artigo 58.º, n.º 4, do Código do Mercado de

Valores Mobiliários) o certo é que entre esta entidade e a CMVM existem vínculos jurídicos suficientemente intensos que justificam que a utilização desse sistema se configure como contrapartida de uma taxa devida à CMVM pois que a CMVM é a cúpula e a trave mestra do sistema de registo e controlo dos valores mobiliários escriturais uma vez que o legislador pretendeu que a Central de Valores Mobiliários assegurasse, em termos materiais e burocráticos, o funcionamento do sistema e manteve como incumbência da CMVM a responsabilidade pelo regular e eficaz funcionamento do sistema.

Nesta perspectiva no sistema de registo de controlo dos valores mobiliários escriturais, cujas operações materiais estão a cargo da Central de Valores Mobiliários e dos intermediários financeiros, é responsável, em última instância, a CMVM.

Com efeito resulta do art.º 75.º do Código do Mercado de Valores Mobiliários que “(...) compete à CMVM a fiscalização geral do funcionamento do sistema de registo e controlo de valores mobiliários escriturais e das actividades a cargo de todas as entidades que nele participem nos termos do artigo 58.º”.

Acresce que a CMVM tem jurisdição sobre a Central de Valores Mobiliários e as outras entidades que participam no sistema [artigo 13.º, n.º 1, alíneas c), d) e e), do Código do Mercado de Valores Mobiliários], aprova o regulamento geral da Central de Valores Mobiliários [artigos 15.º, alínea i), 58.º, n.º 4, alínea a), e 188.º, n.º 7, alínea b), do mesmo], concede o registo para o início da actividade da associação que gere a Central de Valores Mobiliários, o qual deverá ser cancelado sempre que tal associação deixe de dispor dos meios adequados para o funcionamento do sistema de registo e controlo dos valores escriturais [artigo 483.º, n.ºs 1, 4 e 6, alínea c), do mesmo Código] e autoriza e regista os intermediários financeiros que podem operar no sistema (artigo 59.º, n.º 1, do mesmo Código).

Daí que se possa concluir que cabe à CMVM garantir a regular actividade do sistema de registo e controlo de valores mobiliários, acompanhando todos os aspectos do seu funcionamento pelo que a utilização deste sistema pelos investidores não pode deixar de constituir a contrapartida de uma taxa cujo sujeito activo é a Comissão do Mercado de Valores Mobiliários.

E tais actividades de regulamentação, de fiscalização, de supervisão e de promoção dos mercados de valores mobiliários, desenvolvidas pela CMVM, aproveitam aos vendedores e compradores de valores mobiliários, mesmo quando as transmissões ocorrem fora dos mercados legalmente organizados uma vez que lhe aproveitam as cotações dos valores mobiliários que se formam nos mercados bolsistas e que servem de referência para a fixação dos preços a que os mesmos valores são transaccionados fora de tais mercados ao que acresce que a negociação naqueles mercados é regulamentada e supervisionada pela CMVM (artigos 437.º, n.º 4, e 440.º do Código do Mercado de Valores Mobiliários). Aproveitam também do controlo que a CMVM realiza, da veracidade e da qualidade da informação divulgada ao público pelas entidades emitentes (artigos 97.º e seguintes e particularmente artigo 102.º do Código do Mercado de Valores Mobiliários).

Aproveitam igualmente do registo das emissões de valores mobiliários a cargo da CMVM que garante a legalidade dessas emissões (artigos 133.º e seguintes, em especial, artigo 138.º, n.º 3, do Código do Mercado de Valores Mobiliários).

Não pode, por isso, deixar de se concluir que as partes envolvidas numa transacção realizada fora dos mercados legalmente organizados auferem de uma utilidade prestada pela CMVM e de uma contrapartida específica e individualizada e que foi proporcionada à impugnante, enquanto sujeito passivo da taxa sobre operações fora de bolsa e que consistiu na utilização do sistema de registo e controlo dos valores mobiliários escriturais.

3.2 - E a transmissão de valores a que se referem os presentes autos, porque realizada nos termos do art.º 180.º, n.º 2, alínea e), ocorreu fora de bolsa.

Com efeito a lei regula ao lado do mercado primário de valores mobiliários o mercado secundário [art.º 3.º, n.º 1, al. c), e d) respeitando aquele aos valores que são emitidos e distribuídos pelos investidores encontrando-se integrado no mesmo mercado primário quem emite acções ou obrigações.

Contudo se todas as transacções de valores se integram no mercado de valores mobiliários, nos termos dos arts. 1.º e 2.º, nem todas se integram em mercados secundários pois que a lei apenas considera como mercados secundários aqueles que se encontram organizados para assegurar a compra e a venda de valores [3.º, n.º 1, al. d)] pelo que se toda a emissão está no mercado primário nem toda a compra e venda se encontra em mercado secundário uma vez que só estará se for efectuada em mercado organizado para o efeito.

Como se escreve no parecer de fls. 188 a lei consagra três espécies diferentes (art.º 174.º): o mercado de bolsa, os mercados secundários especiais, e o mercado de balcão sendo o primeiro o (arts. 189.º e seguintes) o mais conhecido e os mercados secundários especiais criados por portaria do Ministro das Finanças para a realização de certos tipos de operações ou para transaccionar certas espécies de valores mobiliários (174.º, n.º 2). O mercado de balcão (artigos 499.º e seguintes) é um mercado criado pela actuação dos intermediários financeiros entre si, sem que haja um estabelecimento como a bolsa, ou a sua instituição por portaria do Ministro das Finanças, como acontece nos mercados secundários especiais e o simples facto de haver a intervenção de um intermediário financeiro na negociação dos valores, seja negociando por conta própria, seja por conta do cliente, já faz integrar uma transacção no mercado de balcão porque a lei pretende, neste caso, que haja sempre uma conglobação da oferta e da procura (arts. 503.º e 504.º), ou seja, a formação de um mercado pelo que neste sentido, o mercado de balcão é um mercado organizado.

E não integram o mercado secundário as transacções em que os intermediários financeiros não tiveram intervenção na negociação ou porque os valores titulados foram transmitidos por tradição entre as partes ou porque intervirem apenas para registar os créditos e os débitos dos valores em conta dos titulares dos valores pelo que tais transacções, estando no mercado de valores mobiliários não estão no mercado primário, por não se tratar de emissão ou distribuição pelos investidores, nem no secundário por não terem sido efectuadas em mercado organizado.

E o conceito de fora de bolsa integra a transmissão, dentro ou fora do mercado secundário que não se realize em bolsa pois que, como se escreve no parecer de fls. 189, se a intenção do legislador fosse a de abranger apenas os outros mercados secundários que não a bolsa (ou seja, a de excluir o fora de mercado secundário) usaria no artigo 408.º a expressão “(noutros) mercados secundários” como

faz nos arts. 67.º, n.º 1, 93.º, n.º 1, 459.º, n.º 2, 481.º, 484.º, al. a), 489.º, al. f), 498.º, n.º 2, al. b), 568.º, 569.º, 609.º, al. c), 650.º, n.º 2, al. c), 666.º, n.º 2; al. c), 667.º, n.º 1, 670.º, n.º 5, 671.º, n.º 7, al. a), 671.º, n.º 19, ou “em mercado de balcão e mercados secundários especiais” como acontece com o art. 69.º, n.º 1.

3.3 - Não vem questionada a possibilidade de a impugnante e a Modelo Continente negociarem as acções desta última por acordo particular realizado fora de qualquer mercado legalmente organizado e regulamentado.

Com efeito estabelecendo o art.º 180.º, n.º 1, do Código do Mercado de Valores Mobiliários que os valores mobiliários admitidos à negociação em bolsa apenas se podem negociar na própria bolsa ou no mercado de balcão, o certo é que o n.º 2 do mesmo preceito admite algumas excepções a essa regra.

Assente que foi ao abrigo da excepção prevista na alínea e) do n.º 2 do artigo 180.º que a impugnante e a Modelo Continente celebraram o referido contrato de compra e venda de acções da Modelo e que tais acções revestem forma meramente escritural não havendo quaisquer títulos ou papéis que as representem uma vez que apenas são representadas por meras inscrições, nos termos do art.º 56.º do Código do Mercado de Valores Mobiliários.

Por isso e como se continua a escrever no parecer de fls. 190, os titulares de valores mobiliários escriturais têm contas desses valores abertas junto de intermediários financeiros especialmente autorizados, nas quais são inscritos os ditos valores e através das quais se processam ou registam, mediante lançamentos e anotações adequados, todas as operações de que os mesmos valores são objecto (artigo 56.º, n.º 1, do Código do Mercado de Valores Mobiliários) e daí que entre as variadíssimas menções e factos que estas contas de valores mobiliários escriturais devem conter e relevar se incluem “as alienações e aquisições de valores a que o titular proceda, debitando, no primeiro caso, e creditando, no segundo, a respectiva conta pelos valores transaccionados” [artigo 56.º, n.º 2, alínea h)] abrangendo este preceito todas e quaisquer alienações e aquisições, independentemente da forma que revistam ou do mercado em que se realizem e daí que o facto de a compra e venda das acções da Modelo ter sido efectuada fora de bolsa não dispensasse a necessidade de efectuar os registos previstos pelo artigo 56.º, n.º 2, alínea h), tal como realmente sucedeu.

Acresce que “o serviço de registo de valores mobiliários escriturais será obrigatoriamente prestado por intermediários financeiros autorizados e registados na CMVM para a prestação desse tipo de serviço” nos termos do art.º 59.º, n.º 1, do CMVM, incumbindo-lhes, ainda, “prestar aos titulares dos valores mobiliários escriturais o respectivo serviço de registo individualizado, através da abertura em seus nomes e adequada movimentação das contas a que se refere o artigo 56.º [artigo 58.º, n.º 3, alínea a), do mesmo Código] referindo o artigo 61.º, n.º 1, do CMVM que “os registos previstos no artigo 56.º são feitos pelos intermediários financeiros referidos no artigo 59.º” acrescentando o n.º 3 do mesmo preceito que estes intermediários promoverão esses registos por si mesmos ou a “solicitação escrita dos interessados ou seus representantes”.

Daí que no caso concreto dos autos não podia deixar de ocorrer a dita intervenção do intermediário financeiro BPI para a realização dos registos inerentes à transacção em apreciação nos autos.

Estabelecendo o art.º 65.º, n.º 1, do CMVM que “a transferência, a título gratuito ou oneroso, de valores mobiliários escriturais opera-se

pelo seu lançamento a débito na conta do anterior proprietário, e a crédito na conta de que o adquirente seja titular ou que, no caso contrário, para o efeito se lhe abrirá” e uma vez que os valores mobiliários escriturais incorporam ou representam os direitos que conferem para o adquirente destes valores só se transmitem os direitos a eles inerentes quando ocorrer aquela transferência.

E daí que se acompanhe o parecer de fls. 191 quando afirma que tal transferência contabilística dos valores escriturais equivale à tradição dos títulos, quando os valores são titulados devendo entender-se que os valores mobiliários escriturais não se transmitem enquanto não forem registados a favor do adquirente.

E nesta perspectiva se entende o art.º 64.º, n.º 5, do CMVM ao estabelecer que “os titulares de quaisquer direitos sobre valores mobiliários só poderão transmiti-los ou onerá-los, e exercer os direitos patrimoniais e sociais que lhes sejam inerentes, desde que esses valores se encontrem inscritos em conta aberta a seu favor nos termos do artigo 56.º” pelo que enquanto os valores mobiliários não forem registados a favor do seu adquirente o mesmo não pode exercer qualquer direito aos mesmos inerentes nem dispor deles ou onerá-los.

Acompanhando o parecer de fls. 193 pode afirmar-se que sem o registo, a transmissão de valores mobiliários escriturais ou a constituição de direitos sobre eles é ineficaz em relação a terceiros, restringindo-se a eficácia entre as partes às relações direito potestativo/sujeição e direito de crédito/obrigação de omissão pelo que nenhuma faculdade integrante dos direitos sobre valores mobiliários escriturais se transmite ou se constitui por simples efeito negocial, ficando a eficácia deste plenamente dependente, sob este aspecto, da respectiva inscrição registral tendo, por isso, o registo de actos incidentes sobre valores mobiliários escriturais natureza constitutiva”.

Pode, por isso, concluir-se que o mencionado registo só pode ser efectuado por intermediários financeiros e que ocorreu tal intervenção de intermediário financeiro na transmissão de acções em causa.

Ainda, como se refere no dito parecer (fls. 194), que o registo não fosse constitutivo, enquanto ele não for efectuado por um intermediário financeiro, a transmissão das acções não ficaria perfeita nem produziria todos os seus efeitos, designadamente, em relação a terceiros e este aspecto, seria, só por si, suficiente para preencher o requisito de intervenção de intermediário financeiro, a que alude o artigo 408.º, n.º 1, do CMVM sendo certo que tal intervenção é considerada “seja para que efeito for, pelo que bastará que ela ocorra para dar eficácia perante terceiros à transmissão de valores mobiliários em causa para que se encontre verificado o referido requisito.

Pode, por isso, concluir-se, seguindo-se o dito parecer (cfr. fls. 194) que os registos relativos a valores mobiliários escriturais apenas podem ser realizados por intermediários financeiros (artigos 59.º, n.º 1, e 61.º, n.º 1, do Código do Mercado de Valores Mobiliários), como o Banco Português de Investimentos, que procedeu aos registos correspondentes à compra e venda de acções da Modelo, SGPS, SA, celebrada pelo contrato de 29 de Dezembro de 1995 pelo que ao efectuar o registo da aquisição das acções da Modelo pela impugnante, através da inscrição a crédito dessas acções em conta de valores escriturais em nome desta o Banco Português de Investimentos interveio na transmissão dessas acções, na qualidade de intermediário financeiro, pois foi o registo por ele efectuado que tornou eficaz a transmissão em causa.

3.4 - Nos termos do mencionado art.º 408.º do CMVM ficam sujeitas à questionada taxa as transmissões de valores mobiliários fora de bolsa em que intermediários financeiros intervenham “seja para que efeito for”.

Como no mesmo parecer se escreve (cfr. fls. 195) se o que dá origem à taxa é a intervenção de intermediários financeiros “seja para que efeito for”, bem se pode dizer que basta que se verifique essa intervenção para nascer a obrigação tributária pois que dizer que a intervenção do intermediário financeiro deverá ser “para que efeito for” vale por dizer que é irrelevante a que título ou para que efeito ocorre essa intervenção pelo que basta a verificação da existência de intervenção de intermediário financeiro para ficar preenchido o âmbito da previsão legal afigurando-se redundante este terceiro requisito já que se limita a clarificar o alcance do requisito relativo à intervenção de intermediário financeiro, sem acrescentar, substancialmente, nada de novo visando evitar quaisquer tipos de interpretações restritivas.

3.5 - Entende, ainda, a impugnante, nas conclusões 8.ª a 12.ª, que ocorre inconstitucionalidade uma vez que a receita em causa está manifestamente desligada, quanto ao seu montante, da actividade desenvolvida pela Administração, que a desproporção entre o título e o serviço (se algum existe) é tal que se pode dizer que aquele se desligou completamente deste último, tornando-se, em boa verdade, uma receita *abstracta* - um imposto, tratando-se de uma receita pública manifestamente desproporcionada com os custos e a natureza do serviço prestado em troca mostrando-se violados o princípio da proporcionalidade e o princípio da proibição do excesso (cfr. n.º 2 do art. 266.º da Constituição).

Que a fórmula de cálculo da taxa (directamente proporcional e sem limite ao valor da transacção), visa unicamente surpreender a capacidade contributiva de quem negocia com valores mobiliários, independentemente dos efectivos custos do serviço (se é que algum é prestado) e de eventuais benefícios até porque a haver serviços efectivamente prestados pela CMVM a propósito de todas e quaisquer operações sobre valores mobiliários, intervenha ou não um intermediário financeiro ou um notário, a taxa deveria ser exigida sempre e não apenas quando essa intervenção se verifica, sob pena de violação flagrante do princípio da igualdade consagrado no art. 13.º da Constituição.

Conforme anteriormente se referiu o critério diferenciador das taxas dos impostos resulta da unilateralidade destes em confronto com a bilateralidade e sinalagmaticidade daquelas pelo que a estrutura das taxas pressupõe a existência de correspectividade entre a prestação pecuniária a pagar e a prestação de um serviço pelo Estado ou outra entidade pública.

Tal sinalagmaticidade deve revestir carácter substancial ou material e não apenas formal.

Contudo para que determinado tributo possa qualificar-se como taxa não se torna necessária a existência de uma equivalência económica rigorosa entre o valor do serviço e o montante da quantia a suportar pelo contribuinte.

Como se escreveu no Ac. do Plenário do TC n.º 115/2002, DR, 2.ª série, de 28-05-2002, p. 10.071, que de perto passaremos a acompanhar, integra-se no conceito de taxa a correspondência entre o montante da prestação imposta e o custo do bem ou serviço que

constitui a contraprestação do ente público, salvo nos casos em que, entre aqueles montante e custo houver uma desproporção intolerável pois que o que é exigível é que, de um ponto de vista jurídico, o pagamento do tributo tenha a sua causa e justificação material, e não meramente formal na percepção de um dado serviço.

Contudo não basta uma qualquer desproporção entre a quantia a pagar e o valor do serviço prestado, para que ao tributo falte o carácter sinalagmático pois que será necessário que essa desproporção seja manifesta e comprometa, de modo inequívoco, a correspectividade pressuposta na relação sinalagmática uma vez que se essa correspectividade não for posta em causa - e, com ela, o carácter sinalagmático do tributo - deve este ser tratado constitucionalmente como taxa.

Nesta perspectiva não se aceita o entendimento de que uma taxa cujo montante exceda o custo dos bens e serviços prestados ao utente deve qualificar-se como imposto ou de que deve ter o tratamento constitucional de imposto pois que desde que se verifique a referida correspectividade ou o carácter sinalagmático entre a imposição e um serviço divisível prestado não se está perante um imposto já que a clara desproporção que afecta o carácter sinalagmático de um tributo não pode relacionar-se apenas com o carácter fortemente excessivo da quantia a pagar relativamente ao custo do serviço até porque deve igualmente aferir-se em função da utilidade do serviço para quem deve pagar o tributo.

Como no acompanhado acórdão se escreveu o Tribunal Constitucional tem sido cauteloso na apreciação dos excessos indicadores de uma falta de proporcionalidade, enquanto desvirtuantes da correspectividade pois que para a função da taxa pode ser menos relevante o custo e, por exemplo, mais relevante a contenção da utilização de um serviço - o que significa que o carácter sinalagmático da taxa não exige a correspondência do seu montante ao custo do bem ou serviço prestado mantendo-se a bilateralidade que a caracteriza mesmo na parte excedente ao custo pelo que não é, por si só, de qualificar a taxa como imposto, ou de lhe conceder tratamento constitucional, de imposto, se o respectivo montante exceder o custo dos bens e serviços prestados ao utente.

Contudo se o valor da taxa for manifestamente desproporcionado ou “completamente alheio ao custo do serviço prestado”, então pode duvidar-se, se a “taxa” não deve ser encarada, de um ponto de vista jurídico-constitucional, pelo menos na parte em que for manifestamente desproporcional, como verdadeiro imposto, porque desse modo e nessa medida se afectaria a correspectividade pois que a desproporcionalidade e nessa medida lesaria o “critério legitimante da taxa”.

Com efeito ainda que a taxa seja juridicamente estruturada “através da sinalagmaticidade e da correspectividade das prestações, tendo como causa uma prestação de que é beneficiário o cidadão vinculado ao seu pagamento” não há-de ser necessariamente justificada pelo exacto custo da prestação ou do benefício; a base funcional da distinção entre taxa e imposto não impõe, todavia, uma sinalagmaticidade construída juridicamente e um sentido de correspectividade susceptível de ser entendido e aceite como tal pelos cidadãos atingidos pois que “a consignação financeira de uma tal prestação económica que surge como uma elevação de um preço estabelecido em convenção poderá não afectar a natureza de taxa da referida prestação, na medida em que se entenda que a elevação do preço tem o seu fundamento (a

sua causa) num determinado modo de relacionamento dos cidadãos com os custos (benefícios ou utilidades) e a própria elevação do preço seja aceitável racionalmente como contrapartida de um benefício” encontrando-se implícito, nesta concepção, o entendimento de que a aferição do montante da taxa não decorre tanto do seu “custo” mas, essencialmente, da utilidade que do serviço se extrai.

Nesta perspectiva se entende não ser sequer necessária uma efectiva utilização dos bens, quando, por exemplo, se trata de utilização do domínio público pois que, estando em causa uma taxa criada em face da utilização de equipamentos públicos disponibilizados por autarquia, inseridos na actividade pública de prestação de serviços desta entendeu-se não só não ser indispensável a correspondência económica absoluta entre as prestações do ente público e do utente, como, inclusivamente, poder nem ocorrer essa utilização, bastando que a taxa seja devida pela simples possibilidade dessa utilização.

Nesta perspectiva se entende que o Tribunal Constitucional não tenha censurado um critério de determinação das quantias de certa taxa em que o legislador teve em conta não só o valor de custo do serviço em causa mas, determinantemente, o valor resultante da utilidade obtida através da prestação do serviço, em si considerada utilidade que, em princípio, é tanto maior quanto maior for o valor do acto que lhe dá origem.

Por isso acompanha-se o citado acórdão que afirma, p. 10.071, que a concepção constitucional de taxa assenta em determinadas premissas: necessidade da existência de uma relação sinalagmática; desnecessidade de uma exacta equivalência económica; aferição do respectivo montante em função não só do custo mas também do grau de utilidade prestada; exigência de uma não manifesta desproporcionalidade na sua fixação.

Nesta perspectiva acompanha-se o que se escreve no parecer junto pela recorrente (cfr. fls. 14) quando afirma que “também as taxas podem assumir funções extra-financeiras legitimadoras de distorções ao princípio da proporcionalidade, conquanto tais distorções se mantenham dentro dos limites constitucionalmente admissíveis, isto é, não transformem uma taxa numa receita sancionatória, e respeitem o que poderíamos classificar por proporcionalidade das distorções à proporcionalidade estrita. Isto é as distorções ao princípio da proporcionalidade sempre terão que se conter dentro das exigências próprias do princípio legitimador de tais distorções”.

E a fixação *ad valorem* da taxa tem em conta, como se escreve neste último parecer - cfr. fls. 46 e seguintes - especial justificação atenta a natureza da contraprestação pública cujo custo e responsabilidade para o sujeito activo e valor para o sujeito passivo variam substancialmente em função do valor da cada operação de compra ou de venda de valores mobiliários pois que os recursos afectos pela entidade de supervisão à análise de cada operação de compra ou de venda variam substancialmente em função dos montantes envolvidos, atenta a sua responsabilidade na prevenção do risco sistémico e na garantia da segurança das transacções e as vantagens concretas e individuais para vendedor e comprador geradas pelos serviços de supervisão variam em função do valor envolvido pois as actividades de supervisão da CMVM representam a um tempo valor para o sujeito passivo e envolvem responsabilidade civil da entidade de supervisão em caso de erros ou falhas de supervisão.

Acresce que, conforme se continua a escrever no mesmo parecer, atentas as dificuldades inerentes ao estabelecimento de taxas espe-

cíficas face ao princípio da proporcionalidade na sua tripla vertente de adequação, necessidade e proporcionalidade em sentido estrito a sua fixação em função do valor envolvido nas diversas operações de compra ou de venda de valores mobiliários reflecte a necessária equivalência jurídica inerente a tributos bilaterais, mesmo quando estão em causa taxas com funções exclusivamente financeiras pois que a afectação de recursos e a responsabilidade assumida pela entidade de supervisão representa um custo de provisão de um bem semi-público cujo financiamento não permite a sua fixação avulsa em função de critérios casuísticos, fixados operação a operação, antes exigindo a sua padronização em função dos custos e responsabilidades assumidos pela entidade pública e das utilidades geradas para os sujeitos passivos, as quais são de difícil determinação e quantificação por não se encontrarem sujeitas ao livre jogo da oferta e da procura ou por não serem susceptíveis de avaliação tangível pelo que nada parece obstar a que a retribuição dos serviços de supervisão assente em taxas fixadas sobre o valor de cada operação (taxas *ad valorem*), conquanto tal não se venha a revelar manifestamente excessivo ou desproporcionado, face aos interesses em causa, numa óptica de equivalência jurídica.

E este entendimento continua válido para as taxas sobre operações fora de bolsa, como no mesmo parecer se escreveu, que foram criadas com a instituição de um sistema de registo ou depósito obrigatório de acções que, para além de terem uma finalidade financeira (visam compensar a entidade gestora do mercado ...), têm subjacente uma ideia de igualização dos custos de transacção em bolsa e fora de bolsa uma vez que visam direccionar a negociação e transmissão de valores mobiliários para o mercado organizado, atentas as vantagens de uma tal situação em termos de liquidez, profundidade e equidade para todos quantos negociem em bolsa e para a segurança do tráfego jurídico em geral.

Assim sendo é de acompanhar o mesmo parecer quando no mesmo se escreve a fls. 51 que na fixação da taxa em apreciação nos presentes autos foi respeitado o princípio da proporcionalidade, atendendo aos fins prosseguidos, na sua tripla vertente de:

De conformidade ou adequação de meios ... que exige eficácia ou susceptibilidade dos meios para atingir os fins (a taxa sobre operações de transmissão, fora de mercado regulamentado, de valores mobiliários cotados, é um meio adequado, em abstracto, para atingir a indiferença, em termos de custos, na escolha da negociação em mercado ou fora dele);

De exigibilidade ou necessidade ... que implica a limitação, em concreto, dos sacrifícios ou desvantagens (a taxa sobre operações de transmissão, fora de mercado regulamentado, de valores mobiliários cotados, corresponde, em concreto, à “menor ingerência possível para atingir a neutralidade na negociação;

De proporcionalidade em sentido restrito ... que importa uma ponderação dos custos e benefícios face ao objectivo constitucional ou legalmente legitimado que se pretende atingir (a taxa sobre operações de transmissão, fora de mercado regulamentado, de valores mobiliários cotados, incorpora a necessária ponderação custo/benefício.

E demonstrada a prestação de serviços a favor da impugnante não resulta dos autos que operações sobre valores mobiliários, semelhantes às dos autos, não sejam objecto da questionada taxa, motivo porque não se descortina violação do princípio da igualdade consagrado no art. 13.º da Constituição.

Do exposto resulta que não sofre a liquidação impugnada dos vícios que a impugnante lhe atribui.

E não ocorrendo tais vícios não ocorre o erro imputável aos serviços que operaram a liquidação não tendo, por isso, a impugnante direito aos questionados juros indemnizatórios.

4 - Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso, em revogar a sentença recorrida, julgar improcedente a impugnação e, consequentemente, não anular a liquidação impugnada.

Custas pela impugnante na 1.ª instância e no STA fixando-se neste em 50% a procuradoria.

Lisboa, 19 de Maio de 2004. — *António Pimpão* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Almeida Lopes*.

Acórdão de 25 de Maio de 2004.

Assunto:

CPCI. Impugnação judicial. Ónus da prova. Alteração da matéria de facto pelo TCA. Art. 712º do CPC. Prova documental. Prova testemunhal.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *No domínio da vigência do CPCI, era entendimento generalizado, tanto doutrinário como jurisprudencial, que cabia ao impugnante o ónus da prova da inexistência dos pressupostos de facto do acto tributário, quer na lógica das acções constitutivas a que pertence o recurso de anulação em que tal ónus pertence ao autor, quer como consequência da presunção de legalidade do acto tributário.*
- 2 — *O TCA pode alterar a matéria de facto fixada pela 1ª Instância, nos termos do art. 712º, n.º 1, al. a), do CPC, quando do processo constem todos os elementos que serviram de base à decisão recorrida e considere indispensável a sua ampliação - o que é o caso se o probatório assenta em documentos daquele constantes e nos depoimentos das testemunhas, que foram reduzidos a escrito.*

Recurso n.º 120/04-30. Recorrente: Sociedade Construções J. M. Tomé, Lda.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Brandão de Pinho.

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

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por SOCIEDADE CONSTRUÇÕES J. M. TOMÉ, LDA, do aresto do TCA, proferido em 24/06/03, na medida em que negou provimento ao recurso que a mesma interpusera da sentença que, por sua vez, julgou improcedente a impugnação judicial por aquela deduzida contra a liquidação adicional de IRC do ano de 1990 e respectivos juros compensatórios.

Fundamentou-se a decisão recorrida, em que, sendo o recurso ao apuramento do lucro tributável, através de métodos indiciários, excepcional, por virtude da vigência, no nosso ordenamento jurídico, da declaração, estão presentes nos autos os respectivos pressupostos, nos termos da alínea d) do art. 51º do CIRC (redacção em vigor à data), não se mostrando possível a comprovação e a quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à determinação da matéria colectável, dadas as irregularidades e omissões na escrita do contribuinte, que discrimina e que inviabilizam o apuramento directo do lucro tributável: a empresa não procedeu à elaboração dos inventários de existências de matérias primas, que se mantêm inalterados mau grado a empresa continuar a laborar, os saldos de caixa não correspondem à realidade, os valores das subcontas da conta clientes não condizem com os escriturados por aqueles na respectiva escrita; há serviços prestados não relevados na contabilidade.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

«A) A decisão recorrida fundamenta-se, de direito, no n.º 3 do art. 121º do Código de Processo Tributário e, eventualmente, no n.º 2 do mesmo artigo. Porém, tais normativos foram aditados pelo D. L. n.º 165/95, de 15 de Julho que é posterior, quer ao facto tributário, quer ao acto de liquidação e, sendo normas de direito probatório material, não são de aplicação imediata, v. g., a situações ocorridas antes da sua entrada em vigor;

B) Por definição, os métodos indiciários não podem garantir a correspondência entre a matéria tributável assim pretensamente quantificada e a realidade, cabendo à Administração Fiscal afastar a “dúvida fundada” que o próprio método usado implica.

É a única interpretação conforme com a Constituição da República -art. 104º, n.º 2 - que o citado art. 121º do CPT (na parte aplicável que coincide com o actual n.º 1) - consente;

C) Quando a 2ª Instância, como foi o caso, alterou a matéria de facto, o Tribunal de Revista verifica tal actuação, apreciando se, ao usar de tais poderes, a 2ª Instância agiu dentro dos limites traçados por lei para os exercer, uma vez que não os tendo observado, praticou violação da lei, o que constitui matéria de direito;

D) O n.º 6 do art. 712º do CPC constitui aditamento introduzido pelo D. L. n.º 375-A/99, de 20 de Outubro que não é aplicável conforme expressamente dispõem os arts. 8º, n.º 2, e 9º do referido diploma - aos processos pendentes na data da sua entrada em vigor;

E) No caso *sub judice* não se verifica nenhuma das condições impostas pelas várias alíneas do n.º 1 do art. 712º do CPC, pelo que o TCA fez indevida aplicação do preceito, exorbitando os limites da lei;

F) A aplicação de métodos indiciários desrespeitou o n.º 2 do art. 51º do CIRC, não sendo sequer alegada pela Administração Fiscal a impossibilidade de comprovar e quantificar, directa e exactamente, os elementos indispensáveis à determinação da matéria colectável.

Pelo que a decisão recorrida deve ser revogada, concedendo-se provimento ao recurso.»

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, uma vez que “o tribunal recorrido não interpretou nem aplicou as normas constantes do art. 121º, n.ºs 2

e 3, do CPT (redacção conferida pelo D. L. nº 165/95, de 15 de Julho)”, não cabendo nos poderes de cognição do STA “averiguar e decidir sobre a fundada dúvida quanto à existência e quantificação do facto tributário, por ser questão que se inscreve no domínio da matéria de facto, cujo conhecimento lhe está vedado”; é legal o aditamento à matéria de facto efectuado pela 2ª Instância - art. 712º do CPC - considerando que ela foi questionada no recurso e constam do processo todos os elementos de prova que fundamentaram o aditamento do probatório; é correcta a interpretação e aplicação do art. 51º, nº 2, do CIRC: aplicação de métodos indiciários por impossibilidade de comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à determinação da matéria colectável.

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

Em sede factual vem apurado que:

«1. A impugnante foi sujeita a fiscalização relativamente aos exercícios de 1989 e 1990;

2. Os resultados dessa fiscalização foram enunciados no relatório constante de fls. 93 e seguintes;

3. e dele resultaram alterações nos montantes declarados pela impugnante relativamente ao exercício de 1990;

4. uma dessas alterações foi a não aceitação como custo da quantia de 9.377.500\$00 de pagamentos a subempreiteiros, por os mesmos não estarem inscritos em IRC e IVA e os sócios dessas empresas serem familiares dos sócios da impugnante, nem terem sido encontrados, o que retirava credibilidade à documentação dessas despesas;

5. uma outra alteração consistiu na não aceitação como custo da quantia de 7.297.619\$00 de ajudas de custo por se ter constatado que todos os funcionários da impugnante, incluindo a mulher da limpeza e a porteira, recebiam mensalmente ajudas de custo, e também subsídio de refeição, o que retirava credibilidade aos respectivos documentos de suporte;

6. outra alteração consistiu na não aceitação como custos da quantia de 7.000.000\$00 de juros referentes a um empréstimo bancário, dada a inexistência de suporte documental dessa despesa;

7. A fiscalização tributária constatou, ainda, que a impugnante procedia à construção dos lotes 1 a 19 no Carvoeiro, para a qual havia apresentado oito orçamentos distintos, havia apresentado orçamentos para diversas alterações (constantes de fls. 274 a 309), facturou a clientes distintos e os subempreiteiros facturaram por referência aos locais onde efectuaram as obras;

8. no entanto a impugnante apresentou cálculos contabilísticos em que não individualizava cada lote, mas se referiam à totalidade do empreendimento, indicando uma percentagem de acabamento de 63%, sem indicação de quaisquer elementos para a obtenção das indicadas facturações a acabamentos;

9. da conjugação dessa falta de elementos discriminativos com a análise das propostas de alteração apresentadas, a fiscalização tributária concluiu pelo desajustamento da percentagem indicada com a realidade;

10. assim, considerando o montante de facturação da empresa (135.575.524\$00) e o indicador em uso na DDF que indicava uma margem bruta para aquele ramo de actividade de 56,62%, encontrou um custo de 58.948.238\$00, e não o indicado pela impugnante de 128.350.336\$80, pelo que se acresceu ao lucro tributável a quantia de 69.402.098\$80;

11. em resultado dessa fiscalização e destas e outras alterações efectuadas foi liquidado à impugnante IRC, no montante de 56.970.641\$00, acrescido de juros compensatórios.

12. No Ponto 5 do Relatório de exame à escrita, e sob a epígrafe “Aplicação de métodos indiciários”, consta o seguinte: “Dado as situações mencionadas nos pontos 34, 41, 43, 44, 451, 4534, 4535, 461, 463 e 4671, que nos permitem concluir que a contabilidade contém erros e inexactidões além de indícios fundados de que a contabilidade não reflecte a exacta situação patrimonial e o resultado efectivamente obtido, pelo que propomos a determinação do lucro tributável de harmonia com as disposições do art. 51º do Código do IRC”.

13. Nos referidos Pontos 34, 41, 43, 44, 451, 4534, 4535, 461, 463 e 4671, do Relatório de exame a Fiscalização refere ter constatado que:

No Ponto 34: a empresa não procedeu à elaboração dos respectivos inventários de existências de matérias primas no fim do exercício de 1988, 1989 e 1990 e que os valores das existências de matérias primas no fim de cada um desses anos se mantém inalterável, apesar de a empresa estar a exercer a sua actividade normalmente.

No Ponto 41: que os saldos de caixa revelados pela contabilidade nos anos de 1988, 1989 e 1990, não correspondem à realidade.

No Ponto 43: que da análise das sub-contas da conta clientes (na escrita da impugnante) e da comparação dos valores ali escriturados com os também escriturados nas próprias escritas de cada um daqueles clientes (contas fornecedores) se verifica que em nenhum caso os saldos relevados por cada uma das escritas é coincidente com os apurados nas outras, sem que a J. M. Tomé, Lda., tenha apresentado justificações credíveis para tais situações.

No Ponto 44: que da análise das subcontas da conta fornecedores igualmente se verificam situações do tipo das referidas no Ponto 43.

No Ponto 451: que em relação a matérias-primas estas são imputadas, a maior parte das vezes, directamente às obras, através das facturas dos fornecedores, independentemente de se encontrarem aplicadas ou não, pelo que conseqüentemente, as existências de matérias primas não aplicadas no fim de cada ano deveriam ser inventariadas e registadas de modo a reflectir o valor imputado a cada uma das obras em construção. E, porque as compras de matérias-primas contabilizadas nos exercícios de 1988, 1989 e 1990 se cifraram em 241.077 contos, 86.327 contos e 139.714 contos, é inaceitável que o valor de existências de matérias primas se tenha mantido inalterado, sendo que o valor declarado na contabilidade nestes anos não pode ser comprovado por não terem sido apresentados os respectivos inventários.

No Ponto 4534: que a empresa procedeu à construção em regime de empreitada em 1990 dos lotes 1 a 19 - Alfanzina - Carvoeiro referenciada na contabilidade com o nº 4530. Verifica-se que a empresa apresentou oito orçamentos distintos de acordo com as propostas em anexo 33 a 40. De acordo com estas propostas foram apresentados orçamentos para os lotes 1, 3, 5, 6, 7, 8, 9 e 12 a 19. Mas a facturação emitida pela empresa referente à prestação de serviços efectuados nos referidos lotes é endereçada a clientes distintos. E além dos orçamentos iniciais foram apresentadas diversas propostas de alterações e trabalhos a mais para os referidos lotes, tendo a empresa emitido a respectiva facturação. E como os ditos lotes possuem cada um seu orçamento além de pertencerem a clientes diferentes, deveria a em-

presa considerar cada um como uma obra autónoma e distinta de modo a que cada um deles revelasse os seus custos e proveitos de modo a que se pudesse determinar com rigor a percentagem de acabamento e facturação como estipula o art. 19º do CIRC.

No Ponto 4535: que há serviços prestados em 1989 não relevados na contabilidade.

No Ponto 461: que se constatou a existência de facturas emitidas por subempreiteiros não devidamente registados no cadastro do IVA e IRC.

No Ponto 463: que todos os meses a empresa paga ajudas de custo a todos os empregados.»

Vejamos, pois:

Quanto à aplicação do art. 121º do CPT:

Ao contrário do que pretende a recorrente, tal normativo não foi aplicado nos autos.

Com efeito, as instâncias não concluíram pela existência de qualquer “fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário”.

Pelo contrário, o aresto recorrido afirma expressamente que “não se preenchem os pressupostos da aplicação do disposto no art. 121º do CPT”.

Ou seja: o tribunal recorrido não teve quaisquer dúvidas quanto à prova, convencendo-se, como se refere na sentença - fls. 391 -, “da existência do facto tributário e da correcção da sua quantificação”.

De qualquer modo, e ao contrário do que este pretende, a respectiva aplicação só podia redundar em prejuízo do recorrente.

Com efeito, no domínio do CPCI, e no que concerne ao ónus da prova na impugnação judicial, a doutrina vinha entendendo incumbir ao impugnante a prova da inexistência dos pressupostos do acto tributário, bem como dos factos integradores da respectiva ilegalidade.

Sendo que, em caso de dúvida sobre a realidade dos factos alegados pelo impugnante, a decisão devia ser-lhe desfavorável.

Isto, como acentua Alberto Xavier, “Aspectos Fundamentais do Contencioso Tributário”, in *CTF* 157-158, págs. 71 a 76, na lógica das acções constitutivas, a que pertence o recurso de anulação, em que “compete indiscutivelmente ao autor a prova dos factos constitutivos do direito alegado, isto é, do direito à anulação e, portanto, a prova dos factos que se traduzem em vícios do acto tributário impugnado”. “Nas acções de anulação é ao autor que incumbe demonstrar os factos de que resulta o seu direito à anulação.»

E Brás Teixeira afirma, in *Princípios de Direito Fiscal*, vol. II, pág. 180, o princípio da legalidade do acto tributário, conduzindo à inversão do ónus da prova, competindo assim ao impugnante provar os factos constitutivos da ilegalidade invocada como fundamento da pretendida anulação”.

E, em idêntico sentido, se conduzia a jurisprudência, no que se refere ao mesmo meio processual e designadamente com fundamento na inexistência dos pressupostos de facto do acto tributário, existência do facto tributário incluída.

Cfr. Acs. do STA de 05/05/76 in *Acs. Doutr* 176/77-1141, 09/02/77 rec. 788 e 15/11/78, *ibidem*, 206-244.

Assim, no domínio do CPCI, uma situação de non liquet probatório redundava em prejuízo do impugnante.

De qualquer modo, como se disse, não é esta a situação dos autos em que as instâncias afirmaram categoricamente a prova da existência

e quantificação do facto tributário, sem qualquer dúvida no ponto matéria que, aliás, este STA não sindicou - art. 21º, n.º 4, do ETAF.

Quanto à alteração da matéria de facto pelo TCA:

A 2ª Instância aditou a matéria de facto fixada pela 1ª Instância mas, em rigor, só nominalmente.

Na verdade, aquele tribunal levou ao probatório determinados “pontos” do “relatório de exame à escrita” efectuado pela AF à impugnante.

Tratava-se, todavia, de mero desenvolvimento e explicitação do constante dos n.ºs 2 e 3 do mesmo probatório, vindo da 1ª Instância, em que se fazia referência a tal relatório, aos resultados da fiscalização e às alterações nos montantes declarados pela impugnante.

De qualquer modo e ao contrário do que pretende a recorrente, tal aditamento tem cobertura legal no art. 712º, al. a), do CPC, uma vez que do processo constam todos os elementos de prova que serviram de base à fixação da matéria de facto documentos e depoimentos escritos das testemunhas - além de que a matéria até foi questionada no recurso.

Cfr., por mais recentes, os Acs. do STA, de 21/01/03, rec. 1480/02 e de 08/05/02, rec. 26.361.

Quanto à aplicação de métodos indiciários:

Nos termos do art. 51º do CIRC (redacção originária), a determinação do lucro tributável por métodos indiciários verificar-se-ia sempre que existissem “erros e inexactidões na contabilização das operações ou indícios fundados de que a contabilidade não reflecte a exacta situação patrimonial e o resultado efectivamente obtido” n.º 1, al. d) - sendo que n.º 2 - “a aplicação de métodos indiciários em consequência de anomalias e incorrecções de contabilidade só poderá verificar-se quando não seja possível a comprovação e a quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à determinação da matéria colectável com as disposições da secção II deste capítulo”.

Ora, no ponto, o tribunal a quo teve como provadas - o que o STA não sindicou -, “constatadas e não infirmadas”, “irregularidades e omissões que inviabilizam o apuramento directo do lucro tributável”.

Como ali se refere:

«Se a empresa não procedeu à elaboração dos inventários de existências de matérias-primas e se, no entanto, os valores das existências destas se mantêm inalterados apesar de a empresa estar a laborar; se os saldos de caixa não correspondem à realidade; se os valores das subcontas da conta clientes (na escrita da impugnante) não condizem (não tendo sido apresentada justificação para isso) com os escriturados por estes mesmos clientes na sua escrita; se há serviços prestados não relevados na contabilidade; então não restam grandes dúvidas de que as irregularidades e omissões constatadas inviabilizam o apuramento directo do lucro tributável e que a AT está legalmente habilitada a proceder ao respectivo cálculo através da utilização de métodos indiciários.»

Improcedem, assim, todas as conclusões do recurso.

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

Custas pela recorrente, com procuradoria de 50%.

Lisboa, 25 de Maio de 2004. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Jorge de Sousa*.

Acórdão de 25 de Maio de 2004.

Assunto:

Impugnação judicial. Emolumentos notariais. Sua natureza. Directiva 69/335/CEE. Escritura pública de compra e venda e assunção de dívida.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — Os emolumentos notariais são taxas.
 II — Os emolumentos notariais apurados, por aplicação do art. 5º da Tabela de Emolumentos anexa ao Código do Notariado, aprovado pelo DL 397/83, pela celebração de uma escritura pública de compra e venda e assunção de dívida, não estão abrangidos pela proibição ditada pela Directiva 69/335/CEE, na redacção da Directiva 85/303/CEE.
 III — Tais emolumentos (taxas) não ofendem o princípio da proporcionalidade.*

Recurso nº 206/04-30, em que são recorrente IMOLISBOA - Projectos Imobiliários, S. A., recorrida a Fazenda Pública e de que foi relator o Ex.º Juiz Cons.º Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. IMOLISBOA - Projectos Imobiliários, SA, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, a liquidação de emolumentos notariais, correspondente a “acréscimos de emolumentos sobre actos de valor determinado”, referentes a uma escritura pública de compra e venda e assunção de dívida.

Invoca vícios de violação de lei constitucional (orgânica e formal) e de Directiva Comunitária.

O M.º Juiz do 2º Juízo daquele Tribunal julgou a impugnação improcedente.

Inconformada, a impugnante trouxe recurso para o Tribunal Central Administrativo.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1 — A liquidação de emolumentos é nula.

2 — É evidente a violação da Directiva Comunitária e das Decisões do TJCE atrás expostas.

3 — Directiva e Decisões têm eficácia interna e aplicação directa e imediata, tendo, pois, os Tribunais, que as aplicar.

4 — 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.

5 — De inconstitucionalidade porque estabelecem um verdadeiro imposto ou taxa fiscal sem ter havido a necessária autorização legislativa: artigos 106º, nº 2, e alínea I) do nº 1 do artigo 168.º (hoje artigos 103º, nº 2, e alínea I) do nº 1 do artigo 165º da Constituição).

Não houve contra-alegações.

O TCA julgou-se hierarquicamente incompetente para conhecer do recurso.

Subiram os autos a este STA.

Aqui, o EPGA, em desacordo com o seu Ex.º colega em exercício de funções no TCA, 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 dia 17 de Dezembro de 2001, a impugnante celebrou, no 27º Cartório Notarial de Lisboa, a escritura pública de compra e venda e assunção de dívida, cuja cópia consta de fls. 65 a 72, e que se dá aqui por reproduzida.

2 — Pela celebração desta escritura foram-lhe cobrados na mesma data pelo referido Cartório Notarial, Esc. 7.971.078\$00 de emolumentos.

3 — Esta impugnação foi instaurada em 25/02/02.

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

Está em causa a conformação ou não dos artºs. 4º e 5º da Tabela de Emolumentos anexa ao Código do Notariado a preceitos constitucionais e comunitários.

Os emolumentos (“acréscimo de emolumentos sobre actos de valor determinado”) reportam-se a escritura pública de compra e venda e assunção de dívida.

Importa agora, e desde já, determinar se os emolumentos notariais são impostos ou são taxas.

O que são os emolumentos notariais?

Importa qualificá-los.

Que se trata de uma receita estadual parece-nos pacífico.

Na verdade, os emolumentos notariais constituem receita estadual, pois foram cobrados pelo Cartório Notarial, que é um serviço público dependente da Administração Central do Estado, no exercício das suas funções públicas, e visando o financiamento de despesas públicas.

Mas será que têm natureza de receita tributária?

O Acórdão deste Supremo Tribunal de 21/6/95 (rec. 19.054) teve ocasião de abordar esta questão, no tocante aos emolumentos do registo comercial, de natureza idêntica aos emolumentos notariais, em termos que suscitam a nossa concordância.

Escreveu-se no citado aresto:

“Tem-se definido tributo como toda a prestação patrimonial estabelecida por lei a favor de uma entidade que tem a seu cargo o exercício de funções públicas, com o fim imediato de obter meios destinados ao seu financiamento.

Ou, ainda, como toda a imposição coercitiva em dinheiro que o Estado arrecada, por força e na forma de lei.

Incluem-se neste conceito, entre outras, e como principais categorias, tanto os impostos como as taxas (cfr. Alberto Xavier in *Manual de Direito Fiscal*, I, pág. 35; Nuno Sá Gomes, in *C.T.F.* nº 304-306, pág. 85, e Ac. do STA de 7/6/89, Rec. 5580 e doutrina ali citada).

É costume distinguir, numa perspectiva jurídica, as receitas estaduais, entre as de direito público, obtidas por força do ius imperii ou ius tributandi do Estado, por isso receitas coactivas, e as de direito privado obtidas mediante processos ao alcance de qualquer particular, portanto receitas voluntárias, incluindo nas primeiras as taxas e os impostos e nas segundas os empréstimos e as receitas patrimoniais (cfr. Ac. desta Secção de 17/5/95 - rec. 19.053.)»

E como distinguir as receitas das taxas e estas dos impostos? Vejamos então.

A definição de imposto é pacífica.

Teixeira Ribeiro, in *Lições de Finanças Públicas*, 5ª Edição, a págs. 258, define-o como uma prestação pecuniária, coactiva e unilateral, sem o carácter de sanção, exigida pelo Estado com vista à realização de fins públicos.

Diogo Leite de Campos, no seu *Direito Tributário*, a págs. 22, define-o como uma prestação patrimonial, integrada numa relação obrigacional, imposta por lei a um sujeito, a favor de uma entidade que exerça funções públicas, com o fim de satisfazer os seus objectivos próprios, e sem carácter de sanção.

Nuno de Sá Gomes, no seu *Manual de Direito Fiscal*, Volume I, 1995, a págs. 59, define-o como prestação patrimonial definitiva positiva e independente de qualquer vínculo anterior, definitiva e unilateralmente ou não sinalagmática, estabelecida pela lei a favor de entidades que exerçam funções públicas e para satisfação de fins públicos, que não constituam sanção de actos ilícitos.

Com este último Autor, podemos dizer que se trata de:

- a) uma prestação patrimonial positiva;
 - b) independente de qualquer vínculo anterior;
 - c) definitiva;
 - d) unilateral ou não sinalagmática;
 - e) estabelecida por lei;
 - f) a favor de entidade que exerça funções públicas;
 - g) para satisfação de fins públicos;
 - h) que não constitua sanção ou prevenção de actos ilícitos.
- E como definir a taxa?

O conceito de taxa tem sido objecto de longa elaboração 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 nº 64/80, bem como o Acórdão deste STA, de 10/2/83 (in *Acórdãos Doutrinários*, nº 257, pág. 579), defendem ser a taxa o preço autoritariamente estabelecido, pago pela utilização individual de bens semipúblicos, tendo a sua contrapartida numa actividade do Estado ou de outro ente público, especialmente dirigida ao obrigado ao pagamento.

Segundo Alberto Xavier, in *Manual de Direito Fiscal*, págs. 42 e 43, as taxas individualizam-se, no terreno mais vasto dos tributos, por revestirem carácter 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 es-

pecialmente 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 os emolumentos notariais são taxas e não impostos.

No caso traduzem a actividade administrativa de prestação de um serviço.

Que, no dizer de Alberto Xavier (*obra citada*, págs. 49-50), por se destinarem à retribuição dos funcionários dos serviços respectivos recebem a designação de emolumentos.

E, como estamos perante uma relação jurídica de direito público e não perante uma relação jurídica de direito privado, estamos perante uma taxa e não perante um preço.

Como se refere no citado acórdão de 21/6/95, diremos que "quer do ponto de vista da actividade administrativa de prestação de um serviço - pressuposto de facto da obrigação legal em que a taxa se traduz quer se considere o critério da natureza das relações jurídicas sempre terá de concluir-se, com segurança, que os emolumentos em causa liquidados como contrapartida ou contraprestação do serviço prestado ..., mais não são do que uma taxa, com os atributos atrás enunciados, com realce para a natureza coactiva e o carácter bilateral ou sinalagmático".

Daqui decorre que os emolumentos notariais que são, como se disse, taxas são receita tributária estadual, com previsão na al. a) do n. 1 do art. 62º do anterior ETAF.

Em suma: os emolumentos notariais são taxas.

E o utente que paga o tributo (taxa) retira dele a utilidade do serviço.

Assim, e como se escreveu no acórdão deste STA de 15/01/2003 (rec. nº 1549/02), "não pode pois afirmar-se que as taxas em causa estejam desligadas, quanto ao seu montante, da actividade desenvolvida pela Administração, pois a comparação pretendida não deve fazer-se entre o custo individual de cada serviço prestado e o emolumento aí cobrado mas antes com os custos e emolumentos globais, nem sequer se mostrando que estes sejam superiores àqueles".

Sendo, como são, taxas, os emolumentos em causa não estão submetidas ao princípio da legalidade, pelo que, diferentemente do que sustenta a impugnante, ora recorrida, não resultam ofendidos os arts. 103º e 165º da CRP, não ocorrendo qualquer inconstitucionalidade orgânica.

Nem se diga que há violação do princípio da proporcionalidade.

Escreveu-se no citado aresto:

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

A perspectiva a considerar, para o efeito, não é a da efectivação de mera operação material, havendo que atender à fé pública do acto notarial.»

É efectivamente uma jurisprudência que acolhemos, aliás na esteira de acórdãos quer deste STA quer do Tribunal Constitucional, referenciados aliás no aresto citado.

A liquidação dos emolumentos notariais não merece pois censura, nesta vertente.

E que dizer da violação da Directiva Comunitária e de decisões do TJCE?

Aqui patentemente a recorrente não tem qualquer razão.

Na verdade, o que está em causa na referida Directiva é a livre circulação de capitais.

O que nada tem a ver com a hipótese dos autos, onde está em causa tão somente uma escritura pública de compra e venda e assunção de dívida.

Isso resulta meridianamente dos considerandos da Directiva do Conselho nº 69/335/CEE, de 17/6/69.

Aí se escreveu que "o objectivo do Tratado é criar uma união económica", sendo necessário "promover a livre circulação de capitais".

E ainda:

«Considerando que os impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais, actualmente em vigor nos Estados-membros, designadamente o imposto a que estão sujeitas as entradas de capitais nas sociedades e o imposto de selo sobre os títulos, dão origem a discriminações, duplas tributações e disparidades que dificultam a livre circulação de capitais, devendo, conseqüentemente, ser eliminadas por via da harmonização.»

É pois manifesto que a Directiva em questão não tem aplicação à hipótese dos autos.

A sentença recorrida não merece assim censura.

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

Lisboa, 25 de Maio de 2004. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Fonseca Limão* — *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 25 de Maio de 2004.

Assunto:

Acto de liquidação de tributos autárquicos. Impugnação judicial. Prazo. Reclamação para o executivo camarário. Acto expresso não notificado. Indeferimento tácito.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Os vícios do acto de liquidação reconhecidos pelo C.P.T. não se reduzem às categorias básicas de nulidade e anulabilidade, previstas no C.P.A. (para além das situações de inexistência), sendo detectáveis situações de invalidade mista através dos arts. 285. e 286.º, n.º 1, alínea a), daquele primeiro Código, para as situações da denominada legalidade abstracta da liquidação.*
- 2 — *Na verdade, o regime de invocação de vício do acto de liquidação que se baseia em norma inexistente que resulta daquelas normas consubstancia-se em esse vício poder ser invocado como fundamento de oposição à execução fiscal até ao termo do prazo respectivo, mesmo depois*

do termo do prazo adequado de impugnação de actos anuláveis, mas não a todo o tempo.

- 3 — *Esse regime de impugnação, expressamente previsto para os casos em que o acto de liquidação se baseia em norma inexistente ou existente mas sem autorização de cobrança à data em ocorrer a liquidação é aplicável, por paridade de razão, aos casos em que existe a norma em que o acto se baseia, mas ela é inválida, quer por a sua nulidade resultar de norma especial, quer por inconstitucionalidade ou ofensa de qualquer norma de categoria superior.*
- 4 — *Os arts. 88.º, n.º 1, alínea c), do Decreto-Lei n.º 100/84, de 29 de Março, e 1.º, n.º 4, da Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro, estabelecem a sanção de nulidade para as deliberações dos órgãos autárquicos que violarem as normas legais respeitantes ao lançamento de impostos, taxas, derramas ou mais valias não previstos na lei, mas não para os actos de liquidação praticados ao abrigo dessas deliberações.*
- 5 — *Assim, o acto de liquidação cujo único vício é aplicar uma deliberação autárquica nula, à semelhança do que sucede com o acto que aplicar norma inexistente, está afectado pela referida ilegalidade abstracta que, nos casos em que não houve pagamento voluntário e há lugar a cobrança coerciva, pode ser invocado mesmo após o termo do prazo de impugnação de actos anuláveis, até ao termo do prazo de oposição à execução fiscal.*
- 6 — *Se foi proferida uma decisão expressa sobre uma reclamação antes de se esgotar o prazo legal, não se forma indeferimento tácito desta, mesmo que não tenha sido efectuada a notificação do acto expresso.*
- 7 — *Por isso, à respectiva impugnação judicial não pode ser aplicado o regime previsto para o indeferimento tácito, tendo antes de ser aplicado o regime próprio dos actos expressos.*

Recurso n.º 208/04. Recorrente: Dionísio Fernandes Pestana. Recorrida: Câmara Municipal do Funchal. Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. Jorge de Sousa.

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

1 - DIONÍSIO FERNANDES PESTANA deduziu no Tribunal Administrativo e Tributário do Funchal impugnação judicial, que foi rejeitada por intempestividade.

Inconformado, o impugnante interpôs recurso da sentença para o Tribunal Central Administrativo que, por acórdão de 14-1-2003, negou provimento ao recurso jurisdicional.

Novamente inconformado, o impugnante interpôs o presente recurso jurisdicional para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando alegações com as seguintes conclusões:

1. *Os actos de liquidação e cobrança sub iudice são nulos e de nenhum efeito, pois, além do mais, criaram contribuições especiais ou impostos não permitidos por lei, podendo a impugnação sub iudice ser deduzida a todo o tempo (v. art. 28º da LPTA, art. 88º, n.º 2 do DL 100/84, e 134º, n.º 2 do CPA; cfr. art. 2º do CPT) - cfr. texto nºs 1 e 2;*

2. Os actos de liquidação e cobrança em causa nunca foram objecto de notificação integral ao ora recorrente, nos termos da lei (v. art. 268º/3 da CRP art. 64º do CPT) - cfr. texto n.º 3;

3. As reclamações apresentadas pelo ora recorrente, em 1995.03.15 e 1995.11.10, são absolutamente irrelevantes para determinar a intempestividade da impugnação, pois delas não resulta minimamente a notificação da autoria data, sentido, objecto e fundamentação dos actos sub judice (v. art. 268º/3 da CRP; cfr. art. 64º do CPT) - cfr. texto n.ºs 4 e 5;

4. O objecto da presente impugnação são os actos de liquidação e cobrança do tributo sub judice e não o alegado indeferimento das reclamações gratuitas apresentadas pelo recorrente, não estando em causa o pretenso decurso de quaisquer prazos de impugnação relativamente a estes actos de indeferimento (v. art. 268º da CRP) - cfr. texto n.ºs 5 e 6;

5. O douto acórdão recorrido enferma assim de manifestos erros de julgamento ao julgar intempestiva a presente impugnação, tendo violado, além do mais, o disposto nos arts. 88º, n.º 1, al. a), c) e 2 do DL 100/84, de 29 de Março, e o art. 134º, n.º 2 do CPA (cfr. art. 828º, § único, n.º 1 do CA) - cfr. texto n.º 6;

6. Contrariamente ao decidido no aliás douto acórdão recorrido, os actos sub judice criaram impostos ou, pelo menos, contribuições especiais, não previstos na lei, pois não existe qualquer normativo que possibilite a liquidação e cobrança do tributo em causa, pelo que são nulos por falta de atribuições, *ex vi* dos arts. 103º e 165º, n.º 1, al. I) da CRP (v. art. 88º, n.º 1, al. a) do DL 100/84, de 29 de Março e art. 1º, n.º 4 da Lei 1/87, de 6 de Janeiro; cfr. art. 133º/2(a) do CPA) - cfr. texto n.ºs 7 a 14;

7. A entender-se que os art. 14º e segs. do Regulamento da Tabela de Taxas e Licenças Municipais da CMF (RTTLM) permitiriam a liquidação do tributo sub judice, no valor de 51.115.776500, pela mera "concessão de licença/alvará de loteamento", independentemente da efectiva prestação de uma concreta contrapartida ao ora recorrente pelo Município do Funchal, como se decidiu no aliás douto acórdão recorrido, sempre se teria de concluir pela manifesta inconstitucionalidade orgânica e formal daqueles normativos (v. art. 103º e 165º, n.º 1, al. i), da CRP) e conseqüente inaplicabilidade in casu (v. art. 204º da CRP) - cfr. texto n.ºs 8 a 14;

8. Os referidos normativos nunca seriam aplicáveis in casu, pois não se verificam os respectivos pressupostos, uma vez que o Município do Funchal e/ou os seus serviços não realizaram qualquer actividade nem executaram qualquer infra-estrutura urbanística em consequência do licenciamento municipal - cfr. texto n.ºs 8 a 14;

9. O aliás douto acórdão recorrido, ao permitir a aplicação in casu de actos praticados ao abrigo de um regulamento inconstitucional ou nulo, violou frontalmente o disposto nos arts. 103º, n.º 4 e 204º da CRP e art. 4º, n.º 3 do ETAF - cfr. texto n.º 15;

10. O princípio da legalidade dos Impostos e o seu corolário natural - o direito de não pagar impostos inconstitucionais (v. art. 21º da CRP) - constitui um direito fundamental dos cidadãos, de natureza análoga aos direitos, liberdades e garantias, pelo que os actos sub judice são nulos por violação do conteúdo essencial daquele direito (v. art. 103º/3 da CRP; cfr. art. 133º, n.º 1, al. d) do CPA) - cfr. texto n.ºs 15 a 18;

11. Dos termos e circunstâncias em que os actos sub judice foram proferidos não resulta que se tenha pretendido a revogação dos actos

tácitos e expressos de deferimento da pretensão do ora recorrente, pelo que, não havendo voluntariedade quanto aos seus efeitos revogatórios, são nulos por falta de um elemento essencial (cfr. arts. 123º e 133º, n.º 1 do CPA), e sempre teriam violado clara e frontalmente o disposto no art. 77º da LAL (cfr. arts 140º e 141º do CPA) - cfr. texto n.º 19;

12. Os actos de liquidação e cobrança em análise violaram frontalmente o art. 13º do DL 448/91, de 29 de Novembro, pois nenhuma das alíneas daquele normativo legal prevê a possibilidade de exigência dos pagamentos que condicionam o licenciamento da operação de loteamento em causa - cfr. texto n.º 19;

13. Os actos em análise enfermam de manifesta falta de fundamentação de facto e de direito ou, pelo menos, esta é insuficiente, obscura e incongruente, pois, além do mais, não indicam qualquer disposição legal que permitisse a liquidação dos tributos em causa, limitando-se à emissão de simples juízos conclusivos, não referindo também quaisquer fundamentos relativamente à revogação parcial dos anteriores actos de deferimento tácito e expresso, pelo que foram frontalmente violados os arts. 268º, n.º 3 da CRP, o art. 1º, n.ºs 1, 2 e 3 do DL 256-A/77 e o art. 83º do DL 100/84, de 29 de Março - cfr. texto n.º 19;

14. Os actos sub judice enfermam de erros de facto e de direito, pois, além do mais, é manifesta a inexistência de facto tributário, pelo que foram frontalmente violados os princípios da legalidade, justiça, proporcionalidade e imparcialidade, constitucionalmente consagrados (v. 266º da CRP), pelo que são nulos [cfr. art. 133º, n.º 2, al. d) do CPA] - cfr. texto n.º 19;

15. O aliás douto acórdão recorrido enferma assim de manifestos erros de julgamento, tendo violado frontalmente, além do mais, o disposto nos arts. 21º, 103º, 165º, n.º 1, al. l), 204º e 268º da CRP, 28º da LPTA, 64º do CPT, 133º, 134º, 140º e 141º do CPA, 13º do DL 448/91, de 29 de Novembro, 1º do DL 256-A/77, de 17 de Junho, 1º da Lei 1/87, de 6 de Janeiro, 77º, 83º e 88º do DL 100/84, de 29 de Março, 4º, n.º 3 do ETAF e 14º e segs. do Regulamento da Tabela de Taxas e Licenças Municipais da CMF.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido do não provimento do recurso jurisdicional, nos seguintes termos:

1. São meramente anuláveis e não nulos os actos administrativos praticados por titulares de órgãos autárquicos que determinam a liquidação e cobrança de um imposto ou taxa não autorizados por lei. Os actos administrativos de liquidação e cobrança de imposto ou taxa com fundamento em actos normativos que enfermem de qualquer tipo de inconstitucionalidade só são nulos se ofenderem o conteúdo essencial de um direito fundamental, o que não acontece no caso sub judicio, em que apenas é violado o princípio da legalidade tributária [art. 133º, n.º 2, al. d), CPA; acórdãos STA Pleno 16.12.98 recurso n.º 11904; 2.05.2001 recurso n.º 25696; Pleno 30.05.2001 recurso n.º 22251].

2. A decisão de indeferimento da reclamação gratuita nula foi notificada ao reclamante (probatório n.ºs 11/18 e 3ª conclusão) No pressuposto da anulabilidade do acto impugnado reiteramos o parecer emitido pelo signatário no TCA (fls.310) sobre a intempestividade da impugnação judicial deduzida após formação de acto tácito de indeferimento da reclamação gratuita [arts. 123º n.º 1 al. d) e 125º CPT].

CONCLUSÃO

O recurso não merece provimento.

O acórdão impugnado deve ser confirmado.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - No acórdão recorrido deu-se como assente a seguinte matéria de facto:

1. *O ora impugnante é dono do lote A correspondente ao loteamento titulado pelo alvará de loteamento 25/89 da Câmara Municipal do Funchal, referente a um terreno localizado no Sítio da Casa Branca (Quinta Leacock), entre a Estr. Monumental e o Caminho Velho da Ajuda, S. Martinho, Funchal.*

2. *Em 15-4-91, o impugnante foi informado de que por despacho do Vereador do Pelouro do Urbanismo foi considerado possível o aproveitamento urbanístico do seu lote desde que “o índice máximo de construção não ultrapasse o valor de 1.0”*

3. *Em 4-11-92, o impugnante requereu na Câmara Municipal do Funchal a aprovação do projecto de alteração do loteamento 25/89.*

4. *Em 29-1-93 o ora impugnante foi notificado pela Câmara Municipal do Funchal de que deveria proceder a correcções ao seu pedido quanto à área total dos locais e indicação das áreas de cedência propostas.*

5. *O que foi feito em 30-4-93.*

6. *Foram depois estabelecidas novas condições, após o que, em 4-11-93, o impugnante requereu a apreciação e aprovação pela Câmara Municipal do Funchal do “projecto de alteração do loteamento 25/89 referente ao seu terreno”.*

7. *Por deliberação da Câmara Municipal do Funchal de 2-2-93, foi aprovada aquela pretensão, condicionando-se tal aprovação à efectivação das cedências das áreas de terreno necessárias ao alargamento da Travessa do Valente e da Estr. Monumental e ao respeito de todas as condições dos estudos anteriores, incluindo a execução do arruamento.*

8. *Em 10-4-94, o impugnante comunicou concordar com aquelas condições.*

9. *Em 9-12-94, o impugnante cedeu gratuitamente ao Município do Funchal a parcela de terreno necessária ao alargamento da Travessa do Valente.*

10. *Em 16-12-94, o ora impugnante foi informado de que o Sr. “Vereador Arqt. Ricardo Silva, com delegação do Presidente da Câmara” determinou o pagamento da taxa municipal de infra-estruturas urbanísticas no valor de 51.115.776\$00 na altura do levantamento do respectivo alvará de loteamento”.*

11. *Em 15-3-95, o impugnante reclamou contra a liquidação e cobrança da taxa ora impugnada, reclamação indeferida por despacho de 21-4-95 (art. 12º da petição inicial e doc. de fls. 28-9).*

12. *Em Abril-95 foi-lhe deferido o pedido feito em 5-4-95 (de pagamento em 3 prestações de qualquer montante devido”.*

13. *Em 30-5-95 foi emitido o respectivo alvará de loteamento nº 23/95 a favor do ora impugnante.*

14. *A 1ª prestação da taxa foi paga em 31-5-95.*

15. *Foi o impugnante e não a Câmara Municipal do Funchal quem executou e custeou todas as infra-estruturas no local.*

16. *O impugnante não foi ouvido previamente à aplicação da taxa citada.*

17. *Na sequência de reclamação do impugnante datada de 9-11-95 e entrada na Câmara Municipal do Funchal em 10.11.95 registado sob o n.º 8029, onde se pedia a “revogação do despacho que condicionou a emissão de alvará de loteamento ao pagamento da T.M.I.E.Urb.”, por ofício de 13.12.95 a Câmara Municipal do Funchal comunicou*

ao impugnante, que: “a lei 1/87 prevê a cobrança e a existência da taxa; o art. 32.º do Dec-Lei 448/91 permite a cobrança; os arts. 14.º a 21.º da Tabela de Taxas e Licenças em vigor fixam as regras de liquidação e cobrança. Assim, julga-se improcedente a ilegalidade invocada, devendo proceder-se ao pagamento das prestações em falta”.

18. *A presente impugnação entrou em 21-6-96.*

3 - Na sentença do Tribunal Administrativo e Tributário do Funchal, confirmada pelo acórdão recorrido, entendeu-se, em suma, que

- em 15-3-95, o impugnante reclamou contra a liquidação e cobrança da taxa impugnada;

- esta reclamação foi indeferida por despacho de 21-4-95, que não se provou que tivesse sido notificado ao impugnante;

- por isso, ocorreu, em 15-6-95, indeferimento tácito da reclamação, face ao disposto nos arts. 123.º e 125.º do C.P.T.;

- como a impugnação foi apresentada em 21-6-96, ela é intempestiva, face ao disposto naqueles arts. 123.º e 125.º;

- os vícios imputados pelo impugnante ao acto impugnado são geradores de anulabilidade e não de nulidade, pelo que não podem ser arguidos a todo o tempo.

O Recorrente defende, além do mais, que o acto impugnado está afectado de nulidade, por força do disposto no art. 88º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 100/84, por falta de atribuições, por inconstitucionalidade por violação do conteúdo essencial do direito de não pagar impostos inconstitucionais previsto no art. 103.º da C.R.P. e por falta de um elemento essencial, por não se poder concluir que se tenha pretendido a revogação dos actos tácitos e expressos de deferimento da pretensão do ora recorrente, pelo que, não havendo voluntariedade quanto aos seus efeitos revogatórios, são nulos por falta de um elemento essencial (art. 133.º, n.º 1, do C.P.A.).

4 - Antes de mais, importa qualificar os vícios que o impugnante imputa ao acto recorrido, determinar se eles são geradores de nulidade ou anulabilidade, pois, sendo os actos nulos impugnáveis a todo o tempo (art. 134.º, n.º 2, do C.P.A.), a resposta a essa questão de qualificação pode condicionar decisivamente a solução da questão da tempestividade. Por outro lado, o facto de o art. 143.º, n.º 1, do C.P.T. estabelecer o conhecimento prioritário dos vícios que conduzam à declaração de inexistência ou nulidade do acto impugnado impõe que se comece pela apreciação das questões de nulidade suscitadas.

Este Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a decidir uniformemente que os actos que aplicam normas inconstitucionais não são, só por esse facto, nulos, estando submetidos ao regime geral das invalidades, previsto nos arts. 133.º e 135.º do C.P.A. (¹).

(¹) Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos da Secção de Contencioso Tributário:

- de 9-10-96, proferido no recurso n.º 20873, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 28-12-98, página 2843;

- de 4-3-98, proferido no recurso n.º 19305, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 475, página 380, e publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 6-4-2001, página 59;

- de 8-7-1998, proferido no recurso n.º 22201;

- de 30-6-99, proferido no recurso n.º 22251;

- de 2-5-2001, proferido no recurso n.º 25696, publicado em *Acórdãos Doutriniais do Supremo Tribunal Administrativo*, n.º 484, página 492, e no *Apêndice ao Diário da República* de 8-7-2003, página 1070;

No entanto, no contencioso tributário não pode deixar de se fazer uma primeira correcção a esse entendimento, derivada do regime de invocação, no âmbito do processo de oposição à execução fiscal, de vícios derivados de inexistência da norma aplicada pelo acto de liquidação subjacente à pretensão executiva.

Na verdade, no art. 286.º, n.º 1, alínea a), do C.P.T. (2) prevêem-se os casos que têm sido denominados como sendo de ilegalidade abstracta da liquidação, que são os de inexistência do tributo nas leis em vigor à data dos factos a que respeita a obrigação, ou não estar autorizada a sua cobrança à data em que tiver ocorrido a respectiva liquidação.

Aos casos de inexistência de norma aplicada no acto de liquidação são equiparáveis, por evidente paridade ou mesmo maioria de razão, os casos em que tal norma existe mas é inválida, por incompatibilidade com norma de categoria superior (por inconstitucionalidade ou ilegalidade por ofensa de norma de lei orgânica ou de valor reforçado ou norma comunitária ou inserta em convenção internacional ou mesmo, nos casos de a liquidação se basear em norma regulamentar, por ofensa da lei ordinária em que aquela se baseia).

Constata-se, assim, que é permitido aos interessados invocarem, em oposição à execução fiscal, aquela ilegalidade abstracta do acto de liquidação subjacente à dívida exequenda, desde que a invocação desse vício seja feita até ao termo do prazo da oposição, previsto no art. 285.º do C.P.T. (3), portanto mesmo depois do decurso do

- de 31-10-2001, proferido no recurso n.º 26392, publicado em *Antologia de Acórdãos do S.T.A. e do T.C.A.*, volume V, página 1, página 191;
- de 10-4-2002, proferido no recurso n.º 26390;
- de 15-1-2003, proferido no recurso n.º 1629/02;
- de 14-1-2004, proferido no recurso n.º 1698/03;
- de 28-1-2004, proferido no recurso n.º 1709/03.

A Secção de Contencioso Administrativo do S.T.A. também tem vindo a decidir no mesmo sentido, como se pode ver pelos seguintes acórdãos:

- do Pleno de 28-5-92, proferido no recurso n.º 26478, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 29-11-94, página 485;
- de 30-1-92, proferido no recurso n.º 28087, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 29-12-95, página 543;
- de 4-10-92, proferido no recurso n.º 26483, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 390, página 212;
- de 18-2-93, proferido no recurso n.º 31304, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 14-8-96, página 1073;
- do Pleno de 17-12-92, proferido no recurso n.º 26479, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 17-3-95, página 965;
- de 20-5-93, proferido no recurso n.º 31520, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 19-8-96, página 2750;
- de 29-6-93, proferido no recurso n.º 28137, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 19-8-96, página 3763;
- do Pleno de 25-11-93, proferido no recurso n.º 24448, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 30-11-95, página 740;
- de 8-3-94, proferido no recurso n.º 32423, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 20-12-96, página 1723;
- de 19-4-94, proferido no recurso n.º 32579, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 31-12-96, página 2800;
- de 9-6-94, proferido no recurso n.º 30819, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 31-12-96, página 4667;
- de 27-6-95, proferido no recurso n.º 26483, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 10-4-97, página 439;
- de 2-10-98, proferido no recurso n.º 26685.

(2) Como também sucede, actualmente, com a alínea a) do n.º 1 do art. 204.º do C.P.P.T., que não estava ainda em vigor quando foi apresentada a petição de oposição cuja tempestividade está em causa nos presentes autos.

(3) Não há no art. 285.º do C.P.T. qualquer restrição relativa às situações de oposição à execução fiscal a que se aplicam, pelo que terá de se entender que eles se aplicam qualquer que seja o fundamento de oposição invocado.

prazo de impugnação de actos de liquidação com fundamento em anulabilidade, previsto no art. 123.º do mesmo Código (4).

No entanto, estando prevista esta possibilidade de invocação de vícios qualificáveis como ilegalidade abstracta apenas nos casos em que há oposição à execução fiscal, ela só existirá nos casos em que haja lugar execução fiscal, pois, como é óbvio, só quando ela existe poderá haver oposição. Por isso, nos casos em que não haja lugar a execução, por haver pagamento voluntário, não haverá este prazo acrescido para invocação dos vícios derivados de inexistência ou invalidade da norma aplicada pelo acto de liquidação.

Da conjugação deste regime especial de invocação da ilegalidade abstracta da liquidação com as normas do C.P.A. e do C.P.T. que relevam para definição do regime de impugnação de actos administrativos conclui-se que:

- existirá nulidade do acto de liquidação quando se tratar de um caso em que a lei preveja tal sanção, quer através das categorias indicadas no art. 133.º do C.P.A. quer em disposição especial; nestes casos o acto de liquidação não produzirá quaisquer efeitos jurídicos e a nulidade é invocável a todo o tempo, podendo também ser declarada oficiosamente (art. 134.º, n.ºs 1 e 2, do C.P.A. e art. 102.º, n.º 3, do C.P.P.T.);

- estar-se-á perante uma situação de anulabilidade do acto de liquidação, quando não se estiver perante uma situação de nulidade (art. 135.º do C.P.A.) nem perante uma daquelas situações enquadráveis no conceito de ilegalidade abstracta da liquidação ou, estando-se perante uma destas situações, tiver ocorrido o pagamento voluntário da quantia liquidada; nestes casos, a impugnação terá de ser efectuada dentro do prazo legalmente previsto para tal (art. 136.º, n.º 2 do C.P.A.), prazo esse que, no contencioso tributário, será o que, conforme o caso, resultar do art. 123.º do C.P.T. (actualmente art. 102.º do C.P.P.T.);

- se se tratar de um vício qualificável como ilegalidade abstracta da liquidação e não ocorrer pagamento voluntário, ele será invocável até ao termo do prazo de oposição à execução fiscal.

Assim, à face das categorias de vícios previstas no C.P.A., nestas situações de ilegalidade abstracta da liquidação poderá falar-se de uma invalidade mista, pois o regime de invocação do vício não é o próprio da nulidade (pois não é possível invocá-lo após o termo do prazo da oposição) nem o próprio dos actos anuláveis, pois o vício pode ser invocado depois do prazo previsto para a impugnação do acto de liquidação (5).

Esta distinção entre os casos em que houve pagamento e aqueles em que ele não ocorreu, a nível de restrições temporais à impugnabilidade de actos tributários, tem justificação na divergência de situações jurídicas que são geradas num caso e noutro. Na verdade, o pagamento voluntário, com a entrada da quantia liquidada nos cofres

(4) É indiferente, para se ter de se reconhecer que se está perante a invocação de um vício do acto de liquidação, o efeito dessa invocação, designadamente saber se ela conduz à declaração de nulidade ou inexistência ou anulação do acto (como é próprio dos processos impugnatórios) ou apenas à sua ineficácia em relação ao destinatário, que parece ser a qualificação adequada à invocação da ilegalidade abstracta em oposição à execução fiscal, que tem por efeito a extinção da execução.

Na verdade, em qualquer caso, se estará perante a invocação do vício e respectiva atribuição de efeitos jurídicos.

(5) Para além de o efeito da invocação do vício não ser a anulação do acto mas apenas a sua ineficácia em relação ao destinatário.

do credor tributário, cria uma maior expectativa deste credor quanto à disponibilidade dessa quantia para satisfação das necessidades públicas a que se destina. Por isso, compreende-se que não se admita a impugnação para além do prazo fixado no art. 123.º quando o pagamento ocorreu, para aquele credor poder ter a certeza de que pode dispor da quantia paga, conveniente para uma adequada gestão dos seus meios pecuniários, a afectar na satisfação de necessidades públicas. Nos casos em que não ocorreu o pagamento, os inconvenientes da incerteza sobre a legalidade da cobrança não são tão apreciáveis, pois, não dispondo ainda o credor tributário da quantia liquidada, não se lhe coloca a questão da sua aplicação.

Aliás, a distinção entre as situações de tributo pago e tributo não pago, a nível da necessidade de estabilização é expressamente assumida na alínea b) do n.º 1 do art. 94.º do C.P.T., em que se prevê a possibilidade de revisão oficiosa do acto tributário durante o *“decorso do processo de execução fiscal”*, e no art. 78.º, n.º 1, da L.G.T. em que se prevêem prazos para a revisão oficiosa do acto tributário, mas se admite essa revisão *“a todo o tempo se o tributo ainda não estiver pago”*, pelo que é detectável uma perspectiva legislativa unitária nesta matéria.

Com a mesma ponderação de tratamento diferenciado das situações em que ocorreu imposto e daquelas em que ele não ocorreu deve ser interpretada a norma do art. 103.º, n.º 3, da C.R.P., na redacção de 1997 (anterior art. 106.º, n.º 3) que estabelece um direito de resistência fiscal, nos termos do qual *“ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva ou cuja liquidação e cobrança se não façam nos termos da lei”*. Esta norma, reportando-se à proibição de imposição coerciva do pagamento de impostos (só quanto a essa cobrança coerciva se estará a **obrigar** alguém a pagar impostos) reclama a admissibilidade da invocação de vícios de inconstitucionalidade durante a pendência do processo de execução fiscal, mas não torna nulos os actos de liquidação que apliquem normas inconstitucionais, não impondo a sua impugnabilidade a todo o tempo, designadamente nos casos em que, por ter ocorrido pagamento voluntário, não chega a ocorrer uma situação em que alguém é *“obrigado a pagar impostos”*. Na verdade, para além de a letra deste preceito ser compatível ou até apontar para esta solução, valem também aqui as considerações de razoabilidade que atrás se referiram sobre a distinção entre as situações em que foi pago e aquelas em que não foi pago o tributo.

Por outro lado, no que concerne ao entendimento de que do art. 103.º, n.º 3, da C.R.P. resulta que são nulos os actos de liquidação, por força da alínea d) do n.º 2 do art. 133.º do C.P.A., quando o imposto não tenha sido criado ou não tenha sido liquidado nos termos da lei, por estar em causa o conteúdo essencial do direito de não pagar impostos ilegais, ele reconduzir-se-ia a que fossem nulos todos os actos de liquidação ilegais, pois qualquer acto de liquidação ilegal afectaria o conteúdo garantístico desse direito, se ele pudesse ser enunciado naqueles termos absolutos. Ora, para além das referidas normas dos arts. 285.º e 286.º, n.º 1, alínea a), do C.P.T. não se compaginarem com tal entendimento, por delas derivar a fixação de prazo para invocação de vícios de actos de liquidação derivadas da inexistência de norma, aquela ilação é também contrariada pelo art. 123.º do mesmo Código, que prevê prazos para impugnação (incompatíveis com o vício de nulidade) e do art. 143.º, n.º 1, do Código

que se refere a *“anulação”* do acto impugnado, a par da declaração de inexistência ou nulidade. Por isso, mesmo que se entendesse que era a sanção de nulidade a que resultava dos art. 133.º, n.ºs 1 e 2, alínea d), do C.P.A. para os actos de liquidação ilegais, sempre se teria de entender que o C.P.T. estabelecia um regime diferente que, por ser especial, afastaria, no seu domínio específico de aplicação, aquele regime do C.P.A.

Para além disso, esse entendimento teria a consequência inaceitável de criar uma insustentável incerteza generalizada e perpétua no domínio das finanças públicas, cujos reflexos negativos se produziram permanentemente nesse sector de relevo primacial para o funcionamento global do Estado e das instituições públicas que se vieram impossibilitados de qualquer programação financeira consistente a médio prazo. Por outro lado, nem mesmo haveria uma justificação razoável, para a criação de uma situação de instabilidade desse tipo, pois, estando em causa nos actos tributários ilegais apenas a agressão da esfera patrimonial dos contribuintes em termos não ofensivos do conteúdo essencial do direito de propriedade, não se compreenderia que se eternizasse, de forma generalizada, a possibilidade de o contribuinte questionar a legalidade dos actos de liquidação de impostos, sendo muito mais sensato e equilibrado, ponderando os interesses conflituantes do contribuinte e da administração tributária, estabelecer como regra o regime da anulabilidade, complementado com as outras formas procedimentais e processuais garantísticas próprias do direito tributário, designadamente a possibilidade de invocação de vícios do acto de liquidação fora do prazo normal de impugnação de actos anuláveis, como sucede em oposição à execução fiscal nas situações previstas nas alíneas a), b), 2.ª parte, e f), do n.º 1 do art. 286.º do C.P.T., em reclamação graciosa nas situações previstas nos n.ºs 2 e 3 do art. 97.º do mesmo Código e através de formulação de pedido de revisão do acto tributário, nos termos do art. 78.º da L.G.T., nestes últimos casos com possibilidade de impugnar perante os tribunais eventuais decisões administrativas desfavoráveis [arts. 100.º, n.º 2, 123.º, n.ºs 1, alínea e), e 2, do C.P.T. e 95.º, n.º 2, alínea d), da L.G.T.].

Neste contexto, aquela generalização da cominação de nulidade, sendo uma solução legislativa desacertada, não se pode presumir ter sido adoptada (art. 9.º, n.º 3, do Código Civil).

Assim, não pode fundar-se em inconstitucionalidade ou em violação do conteúdo essencial de um direito fundamental a nulidade dos actos impugnados⁽⁶⁾.

⁽⁶⁾ Questão diferente é a de saber se, impugnado o acto anulável tempestivamente, é possível conhecer de vícios de inconstitucionalidade que não tenham sido arguidos na petição e só venham a ser arguidos após o decurso do prazo de impugnação com fundamento e anulabilidade. A esta questão a Secção de Contencioso Administrativo deste Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a dar uma resposta positiva com base no art. 204.º da C.R.P. que determina que *“nos feitos submetidos a julgamento não podem os tribunais aplicar normas que infrinjam o disposto na Constituição ou os princípios nela consignados”* (por todos pode ver-se o acórdão do Pleno de 24-11-94, proferido no recurso n.º 27116, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 27-6-96, p. 623).

No entanto, mesmo para esta posição, o vício de acto que aplica norma inconstitucional não é qualificável, só por esse facto, como nulidade, arguível a todo o tempo.

Trata-se de um regime equilibrado, pois são diferentes, a nível da segurança jurídica, que é o interesse protegido com a imposição da preclusão de prazos para o exercício de direitos, as situações em que um 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, até transitar em

6 - O Recorrente defende também que os actos impugnados são nulos por a nulidade resultar de normas expressas que são os art. 88.º, n.º 1, alínea c), do Decreto-Lei n.º 100/84, de 29 de Março e 1.º, n.º 4, da Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro (7).

O art. 88.º, n.º 1, alínea c), do Decreto-Lei n.º 100/84 (8) estabelece que “são nulas, independentemente de declaração dos tribunais, as deliberações dos órgãos autárquicos” “que transgredirem as disposições legais respeitantes ao lançamento de impostos”.

O n.º 4 do art. 1.º da Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro estabelece que “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” (9).

Como se vê, em ambos os casos, não se estabelece a nulidade dos actos de liquidação dos tributos indicados nestas disposições, mas sim a nulidade das deliberações que determinem o lançamento dos tributos, o que leva a concluir que se pretende aludir aos actos normativos que estabelecem esses tributos.

Trata-se, portanto, de previsões especiais da sanção de nulidade, mas para actos distintos dos impugnados.

Esta nulidade dos actos normativos em que se baseiam actos de liquidação não implica a nulidade destes actos (10).

Na verdade, como se referiu, no domínio do contencioso tributário a nulidade, ou mesmo a inexistência, de norma em que se baseie um acto de liquidação não implica a nulidade deste, gerando apenas uma situação de ilegalidade abstracta da liquidação, com o regime de invalidade mista que resulta da alínea a) do n.º 1 do art. 286.º do C.P.T. [ou alínea a) do n.º 1 do art. 204.º do C.P.P.T.].

Assim, a ser nula a deliberação autárquica que estabeleceu o lançamento do tributo, esse facto apenas implicará a anulabilidade da liquidação, com o referido regime de invocação, e não a sua nulidade (11).

Julgado a decisão final do processo em que se discute a validade do acto, a situação jurídica gerada com a sua prática está instável, pelo que não se podem gerar expectativas dignas de tutela relativas à validade do acto impugnado. Por isso, uma vez impugnado o acto, a preclusão do direito de arguir novos vícios não se impõe por razões de segurança jurídica, mas essencialmente por razões de disciplina e economia processuais, para que o processo tenha a tramitação normal prevista na lei, presumivelmente a mais adequada para apreciação dos direitos em litígio. Nestas condições, não havendo prejuízo para a segurança jurídica, é aceitável que se admita a discussão das questões de constitucionalidade durante o processo, mesmo oficiosamente, atenta a relevância jurídica das normas constitucionais. Mas, seria manifestamente inadequado e pouco sensato, por gerar uma situação de permanente insegurança económica dos entes públicos susceptível de fazer perigar o seu desempenho na satisfação dos seus fins de utilidade pública, admitir que fosse discutida a legalidade da cobrança de tributos muito tempo depois da sua efectivação, sem a existência, num prazo curto, de um acto do interessado revelador da sua intenção de impugnação.

(7) Antes desta Lei, previa-se regime idêntico no art. 1.º, n.º 4, do Decreto-Lei n.º 98/84, de 29 de Março.

(8) Hoje revogado pela Lei n.º 169/99, de 18 de Setembro, mas em vigor ao tempo em que foi praticado o acto impugnado.

(9) Esta Lei está actualmente revogada pelo art. 36.º da Lei n.º 42/98, de 6 de Agosto.

(10) É neste sentido, aliás, a jurisprudência dominante deste Supremo Tribunal Administrativo, como pode ver-se pelos seguintes acórdãos:

- de 16-1-91, recurso 12606, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 15-10-92, p. 77;

- de 28-1-97, proferido no recurso n.º 21770; e

- de 15-11-2000, proferido no recurso n.º 24910.

(11) Neste sentido, pode ver-se o acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 2-5-2001, proferido no recurso n.º 25696, publicado em *Acórdãos Doutrinários do Supremo Tribunal Administrativo*, n.º 484, p. 492, e no *Apêndice ao Diário da República* de 8-7-2003, p. 1070.

Não se tendo provado que tivesse havido cobrança coerciva, a impugnação contenciosa do acto impugnado apenas poderia ter lugar de acordo com o regime legal de impugnação de actos anuláveis que, no caso, era o da impugnação administrativa (12) para o executivo camarário seguida de impugnação judicial, nos termos previstos nos arts. 22.º, n.º 2, da Lei n.º 1/87 e no art. 123.º do C.P.T.

7 - A Recorrente defende também que a nulidade resulta de o acto de liquidação carecer de um elemento essencial, porque “dos termos e circunstâncias em que os actos sub judice foram proferidos não resulta que se tenha pretendido a revogação dos actos tácitos e expressos de deferimento da pretensão que é a vontade”.

Desde logo não se vê como dos termos e circunstâncias em que se formou um acto tácito seja possível detectar algo sobre a vontade do autor desse acto, que não existiu como realidade ontológica.

De qualquer forma, a determinação da vontade real dos autores dos actos administrativos insere-se na actividade de fixação da matéria de facto, pelo que está fora dos poderes de cognição deste Supremo Tribunal Administrativo, no presente processo (art. 21.º, n.º 4, do E.T.A.F. de 1998), e o Tribunal Central Administrativo nada deu como provado sobre tal matéria.

Por isso, na ausência de qualquer suporte factual para o vício referido, não pode dar-se como demonstrado que ele ocorra (13).

8 - O Tribunal Central Administrativo entendeu que a impugnação foi intempestivamente deduzida por ter ocorrido indeferimento tácito da reclamação apresentada.

Pela matéria de facto fixada, verifica-se que as reclamações (apresentadas em 15-3-95, contra a liquidação da taxa impugnada na impugnação judicial, e, em 10-11-95, pedindo a revogação do despacho que condicionou a emissão de alvará de loteamento ao pagamento da taxa que é objecto da presente impugnação) foram decididas por actos expressos (de 21-4-95 e de 13-12-95, como se refere nos pontos 11

Também neste sentido, mas com diferente fundamentação, pode ver-se o acórdão do Plenário deste Supremo Tribunal Administrativo de 30-5-2001, publicado em *Acórdãos Doutrinários do Supremo Tribunal Administrativo*, n.º 478, página 1329, e em *Cadernos de Justiça Administrativa*, n.º 43, p. 41, com crítica desfavorável do Senhor Prof. VIEIRA DE ANDRADE.

Porém, esta crítica não toma em consideração a norma do art. 286.º, n.º 1, alínea a), do C.P.T. que, como se viu, não só impõe que, na análise da questão, se equacione, para além das hipóteses de nulidade e de anulabilidade, a de invalidade mista, nos termos indicados, mas também contém uma afirmação explícita de que o vício de acto de liquidação derivado da norma aplicada não será arguível a todo o tempo, mas apenas até ao termo do prazo de oposição à execução fiscal, mesmo na situação mais grave de inexistência de norma, proporcionando, assim, um argumento ponderoso contrário à tese da nulidade.

Quanto às outras questões suscitadas nesta crítica, já foi tomada posição ao longo do texto.

(12) A reclamação é dirigida ao próprio autor do acto, como se prevê na alínea a) do n.º 2 do art. 158.º do C.P.A.

Quando o pedido de reapreciação é dirigido a um superior hierárquico ou a uma entidade com poderes de supervisão, há lugar a recurso hierárquico próprio ou impróprio, como resulta do preceituado nas alíneas b) e c) depois referido n.º 2 do art. 158.º

No caso, não sendo o acto de liquidação praticado pelo executivo camarário, seria aplicável o regime do recurso hierárquico.

(13) Poderia aventar-se a hipótese de nulidade por falta de elemento essencial, por ser violada a norma constitucional que atribui o “direito de não pagar impostos ilegais”, como defende o Senhor Prof. VIEIRA DE ANDRADE, na *Revista* e local citados.

Porém, para além de ser de entender que a falta de elementos essenciais do acto administrativo relevante para efeitos de nulidade é apenas aquela que afecta os elementos relevantes para que ele possa considerar-se um acto com essa natureza, designadamente aqueles que são imprescindíveis para assegurar a sua exequibilidade, aquele entendimento teria a consequência de todos os actos de liquidação ilegais estarem afectados de nulidade, o que não é aceitável, porque seria uma solução manifestamente des acertada, como se referiu.

e 17 da matéria de facto fixada), mas as decisões não foram notificadas ao reclamante, sendo nestas circunstâncias que o Tribunal Central Administrativo entendeu que se teria formado o indeferimento tácito.

Porém, tal entendimento não pode ser aceite.

Na verdade, o indeferimento tácito é apenas uma faculdade conferida aos interessados num procedimento administrativo ou tributário para poderem reagir contra a inércia da administração tributária. Mas nada obsta a que aqueles, se assim entenderem, não usem dessa faculdade e aguardem a prática do acto expresso a que têm direito (art. 9.º do C.P.A.) e a respectiva notificação.

Por outro lado, como resulta dos próprios termos dos arts. 125.º do C.P.T. e 109.º, n.º 1, do C.P.A., o indeferimento tácito apenas se forma na falta de decisão, no prazo legal, do órgão competente sobre o pedido apresentado pelo interessado, não se formando, assim, sempre que exista uma decisão dentro desse prazo, mesmo que ela não venha a ser notificada ao interessado, como sucedeu no caso em apreço, pois em relação a qualquer das reclamações, a decisão expressa foi proferida dentro do prazo de 90 dias previsto naquelas normas.

Por isso, no caso em apreço não chegou sequer a ocorrer indeferimento tácito de qualquer das reclamações, pelo que não poderia a impugnação judicial tê-lo como objecto, sendo relativamente aos actos expressos que tem de ser apreciada a questão da tempestividade.

No caso dos autos, os actos expressos não chegaram a ser notificados ao impugnante e, por isso, sendo eles ineficazes em relação a este (art. 64.º, n.º 1, do C.P.T.)⁽¹⁴⁾, não pode entender-se que se tenha esgotado o respectivo prazo legal de impugnação contenciosa, independentemente da solução que se dê à questão de saber se o prazo legal para impugnação judicial das decisões das impugnações administrativas, previstas no art. 22.º, n.º 2, da Lei n.º 1/87, é o previsto no n.º 2 do art. 123.º do C.P.T. para a impugnação das decisões de reclamações gratuitas ou o da alínea e) do n.º 1 deste artigo⁽¹⁵⁾.

Consequentemente, não pode concluir-se, como se concluiu no acórdão recorrido, que, em 21-6-96, quando o impugnante apresentou a presente impugnação, tivesse caducado o direito de impugnar qualquer das decisões das referidas reclamações.

8 - No presente recurso jurisdicional, o impugnante vem defender que, ao contrário do que se entendeu no acórdão recorrido, a presente impugnação foi deduzida contra os próprios actos de liquidação e cobrança e não contra o “indeferimento das reclamações gratuitas” (conclusão 4.ª das alegações do presente recurso jurisdicional).

A questão da tempestividade da impugnação relativamente a esses actos de liquidação, bem como a da própria admissibilidade de im-

⁽¹⁴⁾ Posteriormente, normas semelhantes foram incluídas no n.º 6 do art. 77.º da L.G.T. e no art. 36.º, n.º 1, do C.P.P.T.

⁽¹⁵⁾ A dúvida coloca-se por as reclamações e impugnações administrativas que se referem no n.º 2 do art. 22.º que da reclamação não constituírem “reclamação gratuita”, do tipo previsto nos arts. 95.º e seguintes do C.P.T., como se evidencia pelo art. 98.º, em que se refere que essa reclamação é dirigida ao director distrital de finanças e, no caso, está-se perante uma reclamação especial, dirigida ao executivo camarário.

Por outro lado, é também duvidoso que o Decreto-Lei n.º 163/79, de 31 de Maio, que previa que as reclamações ordinárias e extraordinárias existentes ao tempo do C.P.C.I. fossem decididas pelo chefe de secretaria da Câmara Municipal tenha subsistido após a revisão global desse regime operada pelo art. 19.º, n.ºs 1 e 2, do Decreto-Lei n.º 98/84, de 29 de Março, em que se prevêem, antes, reclamações e impugnações administrativas para os chefes de repartição de finanças e para o executivo autárquico (que pode nem sequer ser de uma câmara municipal), regime este que é manifestamente incompatível com o daquele primeiro diploma.

pugnação directa desses actos, à face do referido n.º 2 do art. 22.º, são questões distintas da questão da tempestividade da impugnação das decisões da reclamações, que foi a que foi apreciada no acórdão recorrido.

Para além de se tratar de questões cuja apreciação envolve o apuramento de matéria de facto que este Supremo Tribunal Administrativo não pode efectuar, por ter poderes de cognição restritos a matéria de direito (art. 21.º, n.º 4, do E.T.A.F. de 1984), o art. 762.º, n.º 2, do C.P.C. (norma própria para os agravos em 2.º grau de jurisdição, distinta da do art. 753.º, n.º 1, do mesmo Código, que rege para os agravos em 1.º grau), obsta a que se conheça de obstáculos ao conhecimento do mérito distintos dos invocados na decisão recorrida.

Por isso, não se apreciará se existem ou não quaisquer outros obstáculos ao conhecimento da impugnação, para além do que foi apreciado pelas instâncias.

Termos em que acordam em conceder provimento ao recurso jurisdicional e em revogar o acórdão recorrido e a sentença do Tribunal Administrativo e Tributário do Funchal, que deve ser substituída por outra que não seja de rejeição da impugnação judicial com fundamento em intempestividade por ter caducado o direito de impugnar as decisões das referidas reclamações.

Sem custas.

Lisboa, 25 de Maio de 2004. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 25 de Maio de 2004.

Assunto:

Dívidas de impostos. Responsabilidade dos cônjuges.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *As dívidas de impostos, quer estes incidem sobre certos e determinados bens, quer sobre actividades lucrativas, são da responsabilidade de ambos os cônjuges.*
- 2 — *Nos termos do art.º 1695º, nº 1, do C. Civil, pelas dívidas que são da responsabilidade de ambos os cônjuges respondem os bens comuns do casal, e, na falta ou insuficiência deles, solidariamente, os bens próprios de qualquer dos cônjuges.*
- 3 — *Tratando-se de execução com fundamento na responsabilidade tributária de ambos os cônjuges, não logra aplicação o disposto no art.825º do CPC.*
- 4 — *A citação do cônjuge do executado apenas lhe confere a qualidade de co-executado, com todos os poderes que a lei processual confere àquele.*

Recurso n.º 476/04-30. Recorrente: Fazenda Pública. Recorridos: Maria Alice Ferreira Borges e outro. 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 do M.^o Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, que concedeu provimento à reclamação deduzida contra decisão de indeferimento do pedido de levantamento de penhora que incidiu sobre prédio urbano, apresentada por Maria Alice Ferreira Borges, daquela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

1) Considerou-se que a execução não pode prosseguir sobre bem imóvel que era comum depois deste ter sido adjudicado em inventário para separação de meações ao cônjuge não executado.

2) Face aos elementos apurados pelo Tribunal constantes do probatório nas alíneas A), B), C), D) E) a origem da dívida é relativa a I.V.A. e Contribuição Autárquica.

3) E tratando-se de dívida de impostos, são sempre da responsabilidade de ambos os cônjuges.

4) Aliás como tem sido entendido uniformemente pela doutrina e jurisprudência.

5) Logo a reclamação, ora recorrida, é igualmente responsável pela dívida em execução.

6) Daqui resulta que será irrelevante para os efeitos da partilha, porquanto o bem em causa responde sempre pelas dívidas de impostos.

7) Afigura-se-nos que o Tribunal *a quo* não fez uma correcta aplicação da lei ao considerar que o bem imóvel que foi adjudicado à reclamante não tem de responder pela dívida exequenda.

8) Entendemos que, ao contrário do que foi decidido na douta sentença, não será de aplicar à situação o art. 825^o do C.P.C.

9) Atrás como igualmente foi entendido no acórdão do S.T.A. de 4/3/92 in recurso n^o 014026, que decidiu um caso semelhante ao dos autos.

10) A douta sentença recorrida violou os arts. 1091^o, n^o 1, al. d), e 1695^o do C.C. e fez uma incorrecta aplicação do art. 825^o do C.P.C. Não foram apresentadas contra-alegações.

O Ex.^{mo} Magistrado do M.^o P.^o, junto deste S.T.A., foi de parecer que o recurso merece provimento, devendo a sentença impugnada ser revogada e substituída por acórdão que determine a manutenção da penhora.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

A reclamação foi julgada procedente por ter sido entendido que o bem imóvel penhorado, face à letra do art. 825^o do C.P. Civil, não respondia pela dívida por ter sido adjudicado ao cônjuge do executado em inventário para separação de meação na sequência da sua citação para a execução.

Contra este entendimento insurge-se a F.P. nos termos constantes do quadro conclusivo que antes se transcreveu.

A questão a decidir é, pois, a de saber se a execução por dívida de I.V.A. e C.A. pode prosseguir sobre bem que foi do casal depois de ter sido adjudicado, em inventário para separação de meações, ao cônjuge do executado, ou, pelo contrário, se deve ser ordenado o levantamento da penhora que sobre aquele havia recaído.

Como prescreve o art. 1695^o, n^o 1, do C. Civil “pelas dívidas que são da responsabilidade de ambos os cônjuges respondem os bens

do casal, e, na falta ou insuficiência deles, solidariamente, os bens próprios de qualquer dos cônjuges”.

Por outro lado, nos termos do art. 1691^o, al. d), do citado compêndio normativo “as dívidas contraídas por qualquer dos cônjuges no exercício do comércio, salvo se se provar que não foram contraídas em proveito comum do casal ou se vigorar entre os cônjuges o regime de separação de bens, são da responsabilidade de ambos os cônjuges”.

E, como sustenta Augusto Lopes Cardoso (*A Administração dos Bens do Casal*, pag. 227 e seguintes) as dívidas de impostos, quer estes incidam sobre custos e determinados bens, quer sobre actividades lucrativas, são da responsabilidade de ambos os cônjuges.

E, este S.T.A., vem afirmando que as dívidas de impostos emergentes de actividades lucrativas pressupõem o exercício do comércio e o proveito comum das dívidas contraídas na actividade comercial (v.Acs. STA de 25/05/04, rec. 17923, de 12/11/97, rec. 21507 e de 15/10/03, rec. 1845/02).

Face ao exposto, desde logo resulta que, quanto à dívida do IVA, vigorando entre os cônjuges o regime da comunhão de adquiridos e não tendo sido provado que não foi contraída em proveito comum do casal, é da responsabilidade de ambos, respondendo os bens do casal e, na falta ou insuficiência deles, solidariamente, os bens próprios de qualquer cônjuge.

Por outro lado, face ao disposto nos arts. 219^o do C.P.P.T., 24^o do C.C.A. e 744^o, n^o 1, do C. Civil e no que respeita à Contribuição Autárquica, forçoso é concluir que o imóvel penhorado sempre responderia pela respectiva dívida.

Do que se deixou dito decorre também não ser aqui aplicável o art. 825^o do C.P. Civil, pois que não se trata de execução “movida contra um só dos cônjuges” ou, como se diz no art. 220^o do C.P.P.T., de execução” com fundamento em responsabilidade tributária exclusiva de um dos cônjuges” mas de ambos, sendo certo que a citação apenas confere ao citado a qualidade de co-executado, com todos os direitos que a lei processual confere ao executado (v. Jorge de Sousa, *C.P.P.T.*, 4^a. ed., 2003, pag. 981, e Ac. S.T.A. de 12/5/04, rec. 477/04-30).

Termos em que, se acorda em conceder provimento ao recurso, em revogar a decisão recorrida e em manter as penhoras efectuadas, devendo os autos prosseguir os seus termos.

Sem custas.

lisboa, 25 de Maio de 2004. — *Fonseca Limão* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Jorge de Sousa*.

Acórdão de 25 de Maio de 2004.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Falta de fixação da matéria de facto. Nulidade da sentença.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *De harmonia com o disposto nos artigos 123.º, n.º 2, do CPPT e 659.º, n.º 2, do CPC, o juiz deve discriminar na sentença os factos que considera provados, fundamentando as decisões.*
- 2 — *Na ausência do elenco probatório, fica o juiz desprovido da possibilidade de aplicar, definitivamente, o «regime jurídico que julgue adequado» (cfr. artigo 729.º, n.º 1, do CPC).*
- 3 — *Pelo que e perante esta insuficiência, deve ser anulada a sentença e proferida uma nova em que se especifique os factos que considere provados, bem como os não provados.*

Recurso n.º 1696/03-30. Recorrente: Maria Vanda Tavares Câmara Leme Viegas Louro. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. Pimenta do Vale.

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

1 - Maria Vanda Tavares Câmara Leme Viegas Louro, residente na rua General Justiniano Padrel, n.º 8, 1.º Esq., Lisboa, não se conformando com a sentença do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa que julgou improcedente a oposição à execução fiscal contra si instaurada, em 1996, para cobrança de contribuições para a Segurança Social, no valor de 4.697.711\$00, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1 - A recorrente por considerar que foram preteridas formalidades legais, concretamente no que se refere à citação e à venda dos bens entretanto penhorados, intentou a competente impugnação judicial nos termos do disposto no artigo 99.º, alínea d), do CPPT.

2 - Por considerar que a petição inicial da recorrente consubstanciava uma reacção a um processo executivo o M.º Juiz *a quo*, determinou que se procedesse à convalidação da impugnação da recorrente em oposição à execução nos termos do disposto no artigo 203.º e segs. do C.P.P.T.

3 - Posteriormente, a fls. o M.º Juiz *a quo* decidiu considerar improcedente a oposição anteriormente convalidada, por considerar que as questões levantadas naquela peça processual dizem respeito à própria execução e não se encontram nos fundamentos expressos no artigo 204.º do C.P.P.T.

4 - Contudo, o M.º Juiz *a quo* decidiu-se pela improcedência da oposição sem se pronunciar acerca das nulidades insanáveis que aí são referidas, e cujo conhecimento é oficioso, existindo desta forma omissão de pronúncia, tendo sido violado o disposto no artigo 125.º, n.º 1, do CPPT.

5 - A recorrente entende que o meio idóneo para arguir a nulidade da citação em sede de execução fiscal, é a oposição nos termos do artigo 204.º, alínea i), do C.P.P.T, pois, no caso concreto verificam-se os três requisitos insíntos naquela disposição legal, tendo-se pronunciado em sentido idêntico o douto Acórdão do S.T.A., de 24 de Março de 1999, proferido no recurso n.º 22882.

6 - Contudo, entende a recorrente que, ainda que se considere que a invocação da nulidade da citação nos termos do disposto no

artigo 204.º, alínea i), do CPPT não constitui fundamento de oposição à execução, devendo antes a nulidade da citação ser arguida na própria execução fiscal, sob pena de ineptidão da petição inicial nos termos do artigo 98.º, n.º 1, alínea a), do CPPT,

7 - Então, em obediência ao princípio da economia processual e do aproveitamento dos actos, deveria o M.º Juiz *a quo* ter decidido a convalidação na forma do processo adequada, conforme o impõe o artigo 98.º, n.º 3, do CPPT e o artigo 199.º do C.P.C.

8 - Anulando apenas os actos que não pudessem ser aproveitados e determinando a prática daqueles que se mostrem estritamente necessários para que o processo se aproximasse de um incidente de declaração de nulidade.

9 - De qualquer forma, foi violado na decisão do M.º Juiz *a quo* o princípio do contraditório previsto no artigo 3.º n.º 3 do C.P.C. uma vez que à recorrente nem sequer foi dada a oportunidade de valorar a decisão.

10 - Por outro lado, a nulidade da citação, invocada em sede de oposição à execução fiscal, é uma nulidade insanável e de conhecimento oficioso, conforme dispõe o artigo 165.º, n.ºs 1, al. a), e 4, do CPPT, pelo que, nos termos do disposto no artigo 125.º, n.º 1, do CPPT a dita decisão do M.º Juiz *a quo* é nula por omissão de pronúncia acerca dessa nulidade.

11 - Tudo o alegado e concluído em sede das questões relativas à nulidade da citação em sede de execução vale igualmente para a declaração da nulidade da venda arguida em sede de oposição, pois, só por si, o fundamento da nulidade da citação atrás invocado tem como consequência a não produção de quaisquer efeitos da venda conforme dispõe o artigo 909.º, n.º 1, alínea c), do C.P.C..

12 - Pelo que, também quanto a esta questão e pelas mesmas razões acima referidas entende a recorrente que não só lhe deveria ter sido dada a oportunidade de se pronunciar acerca da decisão que se perfilava, e não foi, tendo assim sido mais uma vez o disposto no artigo 3.º, n.º 3, do C.P.C.,

13 - Além disso, caso se considerasse que a invocação da nulidade da venda não constitui fundamento de oposição à execução nos termos do artigo 204.º, alínea i), do C.P.P.T, dando assim causa à ineptidão da petição inicial nos termos do artigo 98.º, n.º 1, alínea a), do CPPT, em obediência ao princípio da economia processual e do aproveitamento dos actos, deveria também quanto a este fundamento ter o M.º Juiz *a quo* decidido a convalidação na forma do processo adequada, conforme o impõe o artigo 98.º, n.º 3, do mesmo diploma legal e o artigo 199.º do C.P.C.

14 - Anulando-se apenas os actos que não pudessem ser aproveitados e praticando-se aqueles que fossem estritamente necessários para que o processo se aproximasse de um incidente de declaração de nulidade da venda.

15 - A disposição legal do artigo 177.º do C.P.P.T, salvo o devido respeito, é imperativa.

16 - As causas insuperáveis, têm que ser devidamente justificadas pela Administração Fiscal, o que no caso concreto nunca o foram, sob pena de extinção da execução.

17 - E nem sequer são justificadas na dita sentença, pelo que a mesma padece de falta de fundamentação.

18 - Há por isso, violação não só daquela disposição legal como também do disposto no artigo 55.º da LGT, pois,

19 - A considerar-se como o faz a Administração Fiscal e também o M.^{mo} Juiz *a quo*, que o alcance daquela disposição legal se limita ao âmbito interno da Administração Fiscal e à respectiva responsabilização dos seus funcionários, aquela norma deveria estar prevista nos diplomas que regulam a prestação da actividade dos funcionários públicos e a sua responsabilidade disciplinar, onde necessariamente se enquadram os funcionários da Administração Fiscal, sob pena de violação do princípio da igualdade entre os próprios funcionários públicos.

20 - A disposição legal do artigo 177.º do C.P.P.T. é geral e abstracta e aplicável não apenas ao âmbito restrito da Administração Fiscal mas a todos os administrados e cidadãos.

21 - Sendo certo que, a interpretação que lhe é dada quer na decisão recorrida quer nos doutos Acórdãos aí referidos não pode deixar de estar ferida de inconstitucionalidade por clara violação, nomeadamente, do seu artigo 13.º.

22 - Também a dita decisão de fls. 114, na parte em que a mesma atribui efeito devolutivo ao recurso é ilegal não só por violar o disposto no artigo 105.º, n.º 1, da LPTA, que estabelece concretamente que em caso de subida imediata do recurso, como é o caso, o seu efeito é suspensivo.

23 - Mas também porque viola o disposto na segunda parte do artigo 286.º, n.º 2, do CPPT, uma vez que a dívida objecto da execução fiscal e do presente recurso encontra-se garantida nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 199.º, n.º 4, do CPPT pela penhora de fls. 7 e,

24 - Por outro lado, a não atribuição de efeito suspensivo ao presente recurso retirar-lhe-á todo o seu efeito útil, uma vez que, qualquer decisão proveniente do Tribunal Superior será irrelevante perante um processo executivo que, considera a recorrente, se encontra eivado de nulidades insupríveis.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser anulada, para ampliação da matéria de facto, a decisão recorrida, uma vez que é «absolutamente omissa quanto aos factos provados».

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - Começemos, então, pela apreciação da questão prévia suscitada pelo Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público, a qual é de conhecimento officioso.

De harmonia com o disposto nos artigos 123.º, n.º 2, do CPPT e 659.º, n.º 2, do CPC, o juiz deve discriminar na sentença os factos que considera provados, fundamentando as decisões.

Da análise da decisão recorrida, ressalta à evidência que o M.^{mo} Juiz decidiu sem que tivesse suportado essa sua decisão em quaisquer factos dados como provados, nenhum elenco probatório referido à realidade fixou que servisse de fundamento à sua decisão de direito.

Ora, na ausência desse bloco, fica o M.^{mo} Juiz desprovido da possibilidade de aplicar, definitivamente, o «regime jurídico que julgue adequado» (cfr. artigo 729.º, n.º 1, do CPC, aqui aplicável *ex vi* do disposto no artigo 2.º, al. e), do CPPT).

Sendo assim e perante esta insuficiência da decisão recorrida, fica este Supremo Tribunal impedido de julgar a causa e fixar com precisão o regime jurídico a aplicar (cfr. artigo 730.º, n.º 2, do CPC).

Como é sabido, os poderes de cognição deste Supremo Tribunal Administrativo, nos processos inicialmente julgados pelos Tribunais

Tributários de 1.ª Instância, confinam-se apenas ao conhecimento da matéria de direito (cfr. artigo 21.º, n.º 4, do ETAF, anterior redacção).

Neste sentido, pode ver-se, entre outros, Acs. desta Secção do STA de 14/10/99; de 24/11/99; de 29/3/00; de 18/12/02, e de 15/10/03, e Conselheiro Jorge Sousa, in *CPPT Anotado*, 4.ª ed., pág. 561, nota 7.

3 - Nestes termos, acorda-se em anular a sentença recorrida e ordenar que os autos baixem ao tribunal recorrido, a fim de ser proferida nova sentença em que se especifique os factos que considere provados, bem como os não provados.

Sem custas.

Lisboa, 25 de Maio de 2004. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 25 de Maio de 2004.

Assunto:

IRC. Impugnação judicial. Prazo. Vício de acto que aplica norma inconstitucional. Anulabilidade.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A inconstitucionalidade é vício gerador, não de nulidade, mas de mera anulabilidade, sempre que não se mostre ofendido o conteúdo essencial de um direito fundamental, que são aqueles que contêm com os direitos, liberdades e garantias dos cidadãos [cfr. art.º 133.º, n.º 1, al. d), do CPA].*
- 2 — *Assim, os actos de liquidação que aplicam normas inconstitucionais, enquanto integram vício de violação da lei por erro nos pressupostos de direito, não são nulos, mas meramente anuláveis.*
- 3 — *Pelo que a impugnação judicial, com fundamento na inconstitucionalidade do acto de liquidação, há-de ser proposta no prazo para o efeito previsto no art.º 102.º, n.º 1, do CPPT.*
- 4 — *A acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária prevista no art.º 145.º do CPPT constitui um meio complementar dos restantes meios contenciosos tributários conferidos por lei ao contribuinte para sua defesa.*

Recurso n.º 1708/03-30; Recorrente: TMG - Acabamentos Têxteis, S. A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons.º Dr. Pimenta do Vale.

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

1 - TMG-Acabamentos Têxteis, S.A., com sede em Oleiros-Ronfe-Guimarães, não se conformando com a sentença do Tribunal Tri-

butário de 1.^a Instância de Braga que indeferiu, por ter sido deduzida fora de prazo, a impugnação judicial do acto de liquidação de IRC respeitante aos anos de 1995 a 1999, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1.^a- 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 7.^o e 8.^o dos referidos diplomas.

2.^aPor 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.^o 2 do artigo 103.^o da Constituição pelo preceito da alínea b) dos artigos 7.^o e 8.^o do mesmo diploma, na qual se autorizava a reavaliação de tais bens mesmo depois de esgotado o tempo de vida útil.

3.^a 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 103, da Constituição. E, em termos subsidiários pediu o reembolso das importâncias indevidamente pagas por efeito daqueles actos, nos termos do artigo 145 do Código do Procedimento e do Processo Tributário.

4.^o 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 279.^o do Código Civil, tendo ocorrido a caducidade do direito de impugnação.

E, quanto ao processo do artigo 145.^o considera-o inaplicável, por a anulabilidade da declaração ser matéria impugnável e não da acção nos termos daquele artigo 145.^o

5.^o 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.^o Cometeu a sentença grave erro de direito ao confundir a autoliquidação com o mero acto formal da declaração modelo 22;

7.^o 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.^o Contém a Sentença a violação do artigo 20.^o da Constituição, e do artigo 102.^o, n.^o 3, do Código de 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.

9.^o É ainda juridicamente errada a Sentença, na parte em que se recusou a conhecer do direito ao reembolso e indemnização nos termos do artigo 145.^o 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.^o Violou, finalmente, os artigos 20.^o e 130.^o, n.^o 1 e 2 da Constituição, os artigos 120.^o, n.^o 3, e 145, do C.P.P.T. e os artigos 133.^o e 134.^o, 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.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Ex.^{mo} 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 1.^a das suas alegações, a recorrente enuncia um facto que não está incluído na fundamentação fáctica da decisão recorrida.

E, para a hipótese de assim se não entender, requere que seja ordenada a devolução do processo ao Tribunal recorrido para ampliação da matéria de facto, nos termos ali propostos.

Daquela questão prévia foram notificadas as partes (art.^o 704.^o do CPC), tendo-se pronunciado, apenas, a recorrente e nos termos que seguem:

1.^o- A sentença sofre, além do mais, de manifesto erro de facto quanto ao objecto da matéria de fundo porquanto se limita a considerar que se trata de mero erro de facto quanto à vontade negocial da contribuinte quando tal matéria é estranha ao objecto da ordem jurídica tributária;

2.^o- O objecto da lide consiste no cumprimento de uma orientação genérica dos Serviços Tributários que por si têm por objecto a aplicação de uma suposta lei a uma situação individual e concreta;

3.^o- Faltou pois à sentença recorrida a análise e precisão de tal acto tributário da Administração, quando a recorrente se limitou a cumprir tal acto tributário;

4.^o- A jurisprudência citada pelo Ministério Público não é aplicável à situação em causa visto que os factos são anteriores, sendo pois a realidade em causa sujeita ao n.^o 3 do artigo 102.^o do Código de Procedimento e do Processo Tributário, este sim aplicável por se tratar de texto posterior;

5.^o- De qualquer dos modos, como bem diz o Ministério Público, o recurso merece provimento e assim, deve ser anulada a sentença e mandado conhecer ou ser conhecido o objecto da matéria de fundo.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

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 - docs. de fls. 25 a 66;

2) A impugnante fez, relativamente ao IRC dos exercícios, os pagamentos por conta e finais a que se referem os documentos de fls. 68 a 80, sendo o último de 30.05.00 - fls. 80;

3) O douto acórdão do STA, a que a impugnante se refere, data de 05.07.00 (douto acórdão) - doc. de fls. 95 e 96;

4) A petição inicial desta impugnação data de 28.12.00- “carimbo” aposto no rosto da 1.^a folha da petição inicial.

3 - Começemos pela apreciação da questão prévia suscitada pelo Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público, já que goza de prioridade e, aliás, é de conhecimento oficioso.

Como é sabido, 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 da Secção do Contencioso Tributário do TCA, independentemente da eventualidade de, a final, 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, face à posição de direito que entende adequada.

No caso dos autos, lendo a conclusão 1.^a da motivação do recurso a recorrente refere que “. . . cumprindo as instruções genéricas sobre os modelos de auto-liquidação, fez acrescer à matéria colectável 40% do valor da reavaliação, nos termos da alínea a) dos artigos 7.^o e 8.^o dos referidos diplomas”.

Ora, este facto encontra assento no n.º 1) do elenco probatório.

Por outro lado, pode ser constatado e confirmado por este Tribunal através da análise dos documentos juntos a fls. 33 e segs., de onde constam, expressamente, as referidas instruções no sentido de o contribuinte proceder ao acréscimo de 40% do aumento das reintegrações resultantes da reavaliação do imobilizado corpóreo no apuramento do lucro tributável.

Assim e independentemente da necessidade de apuramento de tal facto para a decisão do recurso, tem de entender-se que este não tem por fundamento matéria de facto, mas sim e exclusivamente, matéria de direito, pelo que é este Supremo Tribunal o competente, hierarquicamente, para a sua apreciação [arts. 32.^o, n.º 1, al. b), do ETAF, anterior redacção e 280.^o, n.º 1, do CPPT].

Nestes termos, julga-se improcedente a questão prévia suscitada pelo Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público.

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

4 - Este prende-se com a questão de saber se a presente impugnação judicial é ou não tempestiva.

Contrariamente ao decidido, pronuncia-se a recorrente pela tempestividade da impugnação, uma vez que esta tem por objecto a nulidade de auto-liquidações e, como causa de pedir, a nulidade dos mesmos actos por inconstitucionalidade dos diplomas que os impuseram, pelo que podia, assim, ser interposta a todo o tempo.

Mas sem razão.

Com efeito e como tem vindo a ser jurisprudência pacífica e reiterada desta Secção do STA, a inconstitucionalidade é vício gerador, não de nulidade, mas de mera anulabilidade, sempre que não se mostre ofendido o conteúdo essencial de um direito fundamental [art.º 133.^o, n.º 1, al. d), do CPA), que são aqueles que contendem com os direitos,

liberdades e garantias dos cidadãos, como ocorre no caso em apreço, pois que as autoliquidações de tal imposto não os afectaram, nem a recorrente o alega.

Deste modo, mesmo que os créditos diplomas legais ao abrigo dos quais foi liquidado (ou autoliquidado) o imposto em causa sejam inconstitucionais, o certo é que o correspondente acto de liquidação é meramente anulável porque integra vício de violação da lei por erro nos pressupostos de direito (princípio da legalidade tributária).

É que uma coisa é o vício do acto, outra, bem diferente, é o vício da norma. “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” (Ac. do Pleno do STA de 26/6/95, in *Ac. Dout.* 409/84). Sendo assim, o prazo para deduzir impugnação judicial contra um acto de liquidação que tem como suporte dispositivo legal violador da CRP, há-de ser o que para o efeito está previsto no art.º 102.^o, n.º 1, do CPPT, ou seja, de 90 dias.

Neste sentido, pode ver-se acórdãos desta Secção do STA de 31/10/01, in rec. n.º 26.392; de 12/12/01, in rec. n.º 26.233; de 6/2/02, in rec. n.º 26.319; de 10/4/02, in rec. n.º 26.390 e de 28/5/03, in rec. n.º 742/02; do Pleno de 26/6/95, in *Ac. Dout.* 409-84, e do Plenário, de 30/5/01, in rec. n.º 22.251.

Por outro lado, é também evidente que o não conhecimento da impugnação judicial com fundamento na sua caducidade não viola os princípios constitucionais do acesso ao direito e à justiça, na medida em que tal se ficou a dever a razões que estão na disponibilidade da recorrente. Voltando ao caso dos autos, tendo resultado provado que a recorrente fez, relativamente ao IRC dos exercícios, os pagamentos por conta e finais a que se referem os documentos de fls. 68 a 80, tendo o último a data de 30/5/00 (n.º 2 do probatório) e que a impugnação foi atuada em 29/12/00 (vide fls. 1), é evidente que, nesta data, há muito que ia já decorrido aquele prazo de 90 dias, pelo que a mesma é, assim, intempestiva.

5 - Todavia e ainda que assim se não entendesse, sempre a impugnação judicial seria intempestiva, uma vez que, tendo por fundamento exclusivamente matéria de direito e tendo as auto-liquidações sido efectuadas de acordo com as orientações genéricas emitidas pela Administração Fiscal, o prazo para a sua dedução não depende de reclamação prévia, devendo a impugnação ser apresentada no prazo para o efeito fixado no crédito art.º 102.^o, n.º 1 (cfr. art.º 131.^o, n.º 3, do CPPT).

Daí que e tendo-se, também, decidido na sentença recorrida que ao caso se aplicaria o citado art.º 131.^o, n.º 3, de que resultaria a “desnecessidade, para o caso dos autos, da dedução prévia da reclamação ali referida” e não tendo sido, tal decisão, posta em causa pelas partes, não há que ampliar a matéria de facto, nos termos propostos pelo Ex.^{mo} Procurador-Geral, na medida em que não se afigura como necessária para a decisão de direito.

6 - Alega, também, a recorrente que a sentença recorrida é juridicamente errada “na parte em que se recusou a conhecer do direito ao reembolso e indemnização nos termos do art.º 145.^o do CPPT, em termos de acção condenatória da repetição de valores indevidamente recebidos”.

Mas, mais uma vez, sem razão.

Com efeito e como, também, vem sendo jurisprudência pacífica e reiterada deste STA, a acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária prevista no art.º 145.º do CPPT constitui um meio complementar dos restantes meios contenciosos tributários conferidos por lei ao contribuinte para a sua defesa. Daí que se recuse a este meio processual a função de uma segunda garantia de recurso aos tribunais, perdida a primeira pela preclusão do respectivo prazo (vide, por todos, acs. de 3/3/94, *in rec. n.º 33.290*; de 12/3/96, *in rec. n.º 38.367*; de 1/10/02, *in rec. n.º 47.063*; de 6/10/99, *in rec. n.º 23.747*; de 30/4/03, *in rec. n.º 302/03* e ac. do Tribunal Constitucional de 16/7/98, *in rec. n.º 435/98, DR, II Série, de 10/12/98*).

Como ensina o Ex.º Juiz Conselheiro Jorge Sousa, *in CPPT*, Anotado, 4.ª ed., pág. 627 e 628, “esta 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 n.º 3 deste art. 145.º, 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”.

Ora, no caso vertente, o meio adequado para a recorrente assegurar a tutela plena, eficaz e efectiva do direito ou interesse legalmente protegido é a reclamação ou a impugnação judicial, meio este que, aliás, utilizou.

Pelo que, não pode agora socorrer-se de outro meio, a referida acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo, para fazer valer o seu direito, pois isso violaria o comando legal previsto no art.º 145.º, n.º 3, do CPPT. No mesmo sentido do agora decidido, pode ver-se os Acórdãos desta Secção do STA de 14/1/04, *in rec. n.º 1.698/03*, e de 28/1/04, *in rec. n.º 1.709/03*, prolatados em caso idêntico ao dos presentes autos.

7 - Nestes termos e com estes fundamentos, acorda-se em negar provimento ao presente recurso e manter a decisão recorrida.

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

Lisboa, 25 de Maio de 2004. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 25 de Maio de 2004.

Assunto:

Artigo 10.º, n.º 4, in fine, da Lei n.º 85/2001, de 04.VIII. Inconstitucionalidade.

Doutrina que dimana da decisão:

A norma constante do artigo 10.º, n.º 4, in fine, da Lei n.º 85/2001, de 04.VIII, que determina que, na execução das sentenças anulatórias dos actos de liquidação de emo-

lumentos registrais, será deduzida, na restituição da quantia paga, a parcela correspondente à participação emolumentar dos funcionários do registo comercial, enjerma de inconstitucionalidade, por violação do estatuído nos artigos 2.º, 111.º, n.º 3, e 205.º da Constituição.

Recurso n.º 1905/03-30. Recorrente: Efanor Investimentos, SGPS, SA.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. Mendes Pimentel.

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

EFANOR INVESTIMENTOS, SGPS, S.A., com sede na Avenida da Boavista, 1245 - 7.º, Porto, inconformada com a sentença do 1.º Juízo do TT de 1.ª Instância do Porto de fls. 40-47, que julgou improcedente esta impugnação judicial, por si deduzida contra liquidação de “participação emolumentar” no montante de € 4766,01, vem até nós, culminando a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

1.ª A participação emolumentar impugnada nos presentes autos foi calculada nos termos da Tabela de Emolumentos aprovada pela Portaria n.º 996/98, cuja desconformidade com o direito comunitário já foi declarada pelo TJCE;

2.ª É indisputável que a participação emolumentar exigida pela Direcção-Geral dos Registos e do Notariado, ao abrigo do disposto no n.º 4 do art.º 10.º da Lei 85/2001, calculada em função do valor do acto, infringe o direito comunitário, designadamente a Directiva 69/335/CEE;

3.ª Note-se que a participação emolumentar é uma componente variável da remuneração atribuída pelo Estado aos funcionários públicos dos serviços do registo e do notariado, obtida em função dos emolumentos cobrados aos particulares pelo serviço público em causa;

4.ª Sendo os emolumentos receitas que o Estado recebe por força de obrigações impostas aos cidadãos pela lei, constituindo verdadeiras receitas coactivas, pelos mesmos motivos, as quantias denominadas como “participação emolumentar”, retiradas daqueles montantes cobrados a título de emolumentos, são receitas obtidas de forma coerciva pelo Estado;

5.ª Constituem, portanto, uma receita do Estado, não colhendo um eventual argumento de que a actual exigência deste montante decorreria da circunstância de os mesmos “pertencerem” a outra entidade - a EFANOR pagou aquela quantia ao Estado, o destino dela pouco importa para a situação *sub judicio*;

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

Em todo o caso:

7.ª A exigência da participação emolumentar constitui uma flagrante violação do caso julgado, pois a sua imposição foi anulada pelo Tribunal por decisão transitada em julgado proferida no processo de impugnação n.º 112/99, que correu os respectivos termos pela 1.ª Secção do 2.º Juízo do TT de 1.ª Instância do Porto;

8.ª O fundamento da anulação da liquidação, decidida no mencionado processo de impugnação, residiu, insista-se, na desconfor-

midade da lei - Tabela de Emolumentos aprovada pela Portaria n.º 996/98 - com o direito comunitário, designadamente com o disposto na Directiva 69/335/CEE;

9.ª A participação emolumentar foi calculada nos termos daquela Tabela, pelo que a sua actual exigência infringe o âmbito do caso julgado, pois está a criar-se um tributo que comunga com o anterior do mesmíssimo vício;

10.ª O acto de liquidação em causa foi, portanto, praticado em violação do caso julgado, pelo que se encontra ferido de nulidade, consoante decorre da al. h) do n.º 2 do art. 133.º do CPA;

11.ª A parte final do n.º 4 do art.º 10.º da Lei n.º 85/2001, de 4.VIII, enferma de patente inconstitucionalidade, por violação do disposto no n.º 2 do art.º 205.º da CRP e, bem assim, por infracção do conteúdo essencial da separação e interdependência dos poderes (art.º 111.º da CRP) e do núcleo fundamental do princípio do Estado de Direito (art.º 2.º da CRP);

Em resumo:

12.ª A “nova tributação” sustentada na sentença recorrenda divide-se em duas partes: uma, resultante da aplicação do actual R.E.R.N., publicado no DL n.º 322-A/2001; outra, que repete uma parte da liquidação que já foi anulada e que foi calculada nos termos da Portaria n.º 996/98, o que significa que a sua exigência, além de representar uma nova infracção ao direito comunitário, infringe claramente o caso julgado;

13.ª Em face da decisão judicial proferida no citado processo de impugnação n.º 112/99, apenas é legítima a exigência da quantia cobrada ao abrigo do actual R.E.R.N., visto que a tributação emolumentar efectuada nos termos dessa Tabela respeita o conteúdo da aquela decisão;

Por último:

14.ª A exigência da participação emolumentar viola ainda o princípio constitucional da igualdade, previsto no art.º 13.º da CRP, pois pelo mesmo serviço público a EFANOR é tributada de uma forma mais onerosa do que os restantes particulares.

Termos em que deverá dar-se provimento ao presente recurso e, em consequência, revogar-se a sentença recorrida e julgar-se a impugnação procedente e provada, ordenando-se a restituição à recorrente da importância de € 4766,01, acrescida de juros legais desde 03.III.2003 até efectivo e integral pagamento.

Não houve contra-alegação.

O distinto PGA emitiu o seguinte douto parecer:

Nas 6.ª e 14.ª conclusões das suas alegações, a Recorrente afirma factos - dos quais pretende extrair consequências jurídicas - que o Mmo Juiz a quo nem estabeleceu, nem considerou.

Significa isso que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, circunstância que obsta a que este STA dele possa conhecer (arts. 12.º, n.º 5, 26.º, b), e 38.º, al. a), do ETAF).

Se, porém, assim se não entender, o julgado deve ser confirmado, nos termos da jurisprudência deste STA (cfr. o aresto citado pelo M.º Juiz a quo e, ainda, o ac. de 1.10.2003, rec. n.º 313/03-30).

Dado integral conhecimento às partes desta posição do EMMP, apenas a Rct. se manifestou a respeito, contrariando-a, acabando por afirmar a competência deste STA em razão da hierarquia.

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 16.º do CPPT, 13.º do CPTA e 101.º e segs. do CPC.

A instância julgou provada a seguinte facticidade:

I. Em 29.VII.1999, por ocasião da inscrição no registo comercial de algumas alterações aos seus estatutos, tituladas por escritura pública, foi debitada à impugnante a soma de esc. 15 000 000\$00, a título de “acréscimo de emolumentos sobre os actos de valor determinado”;

II. A impugnante pagou aquela quantia nessa data;

III. Por sentença de 18.V.01, foi decidida a anulação do acto de liquidação referido em I.;

IV. Por ofício n.º 3118, de 30.VII.2002, a impugnante foi notificada da “nota discriminativa da quantia a restituir” elaborada pela Direcção-Geral dos Registos e do Notariado, com vista à execução da decisão contida em III.;

E, nos termos daquela nota discriminativa, a DGRN procedeu à devolução do montante definido na sentença, pagando à requerente, por meio de transferência bancária, € 85 696,85, correspondentes à soma do montante da liquidação anulada (€ 74 819,68) e dos juros indemnizatórios (€ 15 755,18), deduzidos da quantia de € 112,00, correspondentes a emolumentos previstos na tabela anexa ao Regulamento Emolumentar dos Registos e do Notariado e da quantia de € 4766,01, correspondente a “participação emolumentar” dos funcionários dos registos e do notariado.

Exposto o quadro factual desenhado pelo tribunal *a quo*, importa lembrar que, para o distinto PGA, dele não constam os “factos” afirmados nas conclusões 6.ª e 14.ª da alegação da recorrente.

Sucedendo que o que aí é vertido - *os montantes definidos na Tabela anexa ao R.E.R.N. já incluem todos os custos e que pelo mesmo serviço público a EFANOR é tributada de uma forma mais onerosa do que os restantes particulares* - é conclusão que se há-de alcançar, ou não, através da interpretação da convocada Tabela, de onde, obviamente, consubstanciar matéria de direito.

Como assim, não assiste razão ao Ministério Público.

Mostrando-se, seguramente, estabilizada a matéria de facto, sendo-nos, portanto, proposta, apenas, questão de direito, assiste a este STA competência hierárquica para o conhecimento do presente recurso jurisdicional *per saltum*.

Improcede, assim, a questão prévia em apreço.

Debrucemo-nos, pois, sobre o *thema decidendum*, que se circunscreve a saber se a “participação emolumentar” do montante de € 4766,01 liquidada pela DGRN à ora recorrente, por ocasião da restituição de uma quantia anulada num anterior processo de impugnação judicial contra liquidação de emolumentos registrais, envolve violação do direito comunitário e de *caso julgado*. Ainda, se a parte final do n.º 4 do artigo 10.º da Lei n.º 85/2001, de 04.VIII (esteio de tal liquidação), enferma de inconstitucionalidade, por violação do disposto no n.º 2 do artigo 205.º da CRP e, bem assim, por infracção do conteúdo essencial da separação e interdependência dos poderes (art.º 111.º da CRP), do núcleo fundamental do princípio do Estado de Direito (art.º 2.º da CRP) e do princípio da igualdade, previsto no artigo 13.º da Constituição.

Tal problemática foi enfrentada *ex professo* no acórdão do Plenário do Tribunal Constitucional n.º 86/2004, de 4 de Fevereiro último, publicado no *D.R. II.ª Série* n.º 67, de 19 de Março pp., onde, a

final, se decidiu “julgar inconstitucional, por violação do disposto nos artigos 2.º, 111.º, n.º 3, e 205.º, n.º 2, da Constituição, a norma constante do n.º 4 do artigo 10.º da Lei n.º 85/2001, de 4 de Agosto, na parte em que determina que, na execução das sentenças anulatórias dos actos de liquidação, será deduzida, na restituição da quantia paga, a parcela correspondente à participação emolumentar dos funcionários do registo comercial.”

No que tange à alegada violação do princípio da igualdade, como aí se entendeu, ela não ocorre, “desde logo porque assenta na comparação de dois regimes sucessivos - o que foi estabelecido para o cálculo dos emolumentos pela tabela aprovada pelo Decreto-Lei n.º 332-A/2001, de 14 de Dezembro (que revogou a Portaria n.º 996/98, de 25 de Novembro, excepto no que respeita aos emolumentos pessoais, o que agora não releva, portaria essa que, por sua vez, havia substituído a tabela constante da Portaria n.º 883/89).

Ora, o Tribunal Constitucional tem afirmado repetidamente que “o princípio da igualdade - que obriga a tratar por igual o que for essencialmente igual e a dar tratamento diferente ao que for essencialmente diferente -, enquanto princípio vincutivo da lei, apenas opera, em regra, sincronicamente. E isto porque o legislador, em via de princípio, não tem por que manter as soluções jurídicas que alguma vez adoptou. A sua função caracteriza-se, justamente, pela liberdade de conformação e pela auto-revisibilidade. E, por isso, ‘salvo nos casos em que o legislador tenha de deixar intocados direitos entretanto adquiridos, não está ele obrigado a manter as soluções consagradas pela lei a cuja revisão procede’ [...].”

Quanto à violação do *princípio do respeito pelo caso julgado*, em tal aresto se começa por notar que “ao mandar deduzir à quantia paga, naturalmente em função da tabela aplicável à respectiva liquidação, o montante correspondente a participação emolumentar, o n.º 4 do artigo 10.º da Lei n.º 85/2001 implica necessariamente que, nesta parte, se mantenha a aplicação dessa tabela, não obstante ter sido anulada a liquidação por ilegalidade da mesma; e que este regime é definido para os casos em que a decisão de anulação, baseada nessa ilegalidade, adquiriu força de caso julgado.

Assim, não parece que se possa duvidar de que a norma em apreciação regula - e regula apenas - situações julgadas definitivamente por sentença anulatória e que contém um regime parcialmente incompatível com aquele julgamento.”

E mais à frente se observa que, para excluir da devolução o montante da participação emolumentar “o n.º 4 citado - na parte relevante - não definiu nem remeteu para nenhum critério o cálculo de tal participação, o que significa que a sua execução implica necessariamente a manutenção da aplicação da tabela julgada ilegal pelo Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo (...), por implicar ‘uma imposição cujo montante aumenta directamente e sem limites na proporção do capital subscrito’.

Não houve, pois, qualquer alteração das circunstâncias, qualquer elemento novo, de facto ou de direito, posterior à anulação, que justifique o recurso, neste ponto, à teoria dos limites temporais do caso julgado.”

Em nada releva a afirmação de que houve uma nova liquidação; o que interessa é o critério de cálculo aplicado.”

E passando a “averiguar se, à luz da Constituição, é inconstitucional uma norma destinada, apenas, a afectar situações anteriormente de-

finidas por decisão com força de caso julgado”, o acórdão que vimos seguindo vem a referir que “o Tribunal Constitucional se pronunciou já sobre o alcance da protecção constitucional do caso julgado, mantendo a orientação desenhada pelo Acórdão n.º 87 da Comissão Constitucional (de que, atrás, respigou o essencial da atinente argumentação, notamos nós).

Assim, e em primeiro lugar, o Tribunal observou por diversas vezes que decorre da Constituição a exigência de que as decisões judiciais sejam, em princípio, aptas a constituir caso julgado.

(...)

Em segundo lugar, o Tribunal Constitucional continuou a afirmar que o caso julgado é um valor constitucionalmente tutelado (...).

(...)

Em terceiro lugar, reafirmou a ausência da consagração na Constituição de um princípio e intangibilidade absoluta do caso julgado.

(...)

Por último e em quarto lugar, o Tribunal Constitucional tem reconhecido que, apesar de não ter valor absoluto a tutela constitucional do caso julgado, uma lei retroactiva não pode “atingir o caso julgado nos casos em que, segundo a Constituição, é proibida qualquer retroactividade, por intermédio de uma lei individual” (...). É o que sucede, como se sabe, com as leis restritivas de direitos, liberdades e garantias (n.º 3 do artigo 18.º da Constituição), as leis penais incriminadoras (artigo 29.º, n.º 1), ou (após a revisão constitucional de 1997) as leis que criam impostos (...).

Assim, apurada a orientação que tem vindo a ser seguida pelo Tribunal Constitucional, e que se considera de manter, há que a aplicar à norma em apreciação, que, diga-se desde já, não respeita a nenhuma das três áreas, acabadas de referir, em que é constitucionalmente proibida qualquer retroactividade. Com efeito, o Tribunal já por diversas vezes se pronunciou no sentido de que os emolumentos notariais e registrais correspondem a taxas e não a impostos (...).

Esta circunstância não garante, todavia, a legitimidade constitucional da norma em apreciação no presente recurso. É que o n.º 4 do artigo 10.º da Lei n.º 85/2001, na parte que lhe respeita, e como já se viu, apenas se pretende aplicar a situações jurídicas já definidas por sentença transitada em julgado; e o seu efeito traduz-se, também se viu já, em contrariar (parcialmente) a definição da relação contravertida resultante da decisão anulatória.

Não cabe ao Tribunal Constitucional, no âmbito da apreciação deste recurso, pronunciar-se sobre a forma como deveria ou não ser executado o acórdão anulatório; a verdade, todavia, é que não pode deixar de observar que, ao determinar à Administração que deduza a quantia correspondente à participação emolumentar, o n.º 4 do artigo 10.º da Lei n.º 85/2001 está a definir uma forma de execução “das sentenças anulatórias dos actos de liquidação” (n.º 4 citado) que implica que “a Administração [vá] praticar um acto idêntico com o [...] mesmo [...] vício [...] individualizado e condenado [...] pelo juiz administrativo”, o que provocaria “nulidade, por ofensa do caso julgado” desse acto (Vieira de Andrade, *A Justiça Administrativa*, 4.ª ed., Coimbra, 2003, pp. 321 e 322).

Não pode, pois, o Tribunal Constitucional deixar de concluir pela inconstitucionalidade da mesma norma, por violação dos referidos princípios da segurança jurídica, da separação de poderes e da obri-

gatoriedade das sentenças, consagrados nos artigos 2.º, 111.º, n.º 1, e 205.º, n.º 2, da Constituição.

(...)

Com efeito, (...) não se pode dizer que a norma em apreciação apenas vem regular *tipos de situações* nas quais se incluiriam, também (isto é, além de outras), situações já definidas por sentença transitada em julgado; impede-o a circunstância de *apenas* se pretender aplicar a anulações já julgadas definitivamente e, logo, perfeitamente identificadas, contrariando (parcialmente) a determinação judicial de restituição da quantia paga nos termos de uma tabela julgada ilegal.

(...)

Aliás, mesmo que assim se não entenda, por se ver ainda na norma umas das “leis gerais que incid[em] sobre as situações materiais do tipo das que tenham sido objecto de sentença”, ocorreria igualmente inconstitucionalidade por não se encontrar justificada por um valor constitucionalmente mais relevante, pelo menos, do que o da segurança jurídica, proporcionada pelo caso julgado.

É que, por um lado, ... a participação emolumentar integra a remuneração dos conservadores, constituindo uma parte variável do seu vencimento (artigos 52.º e seguintes do Decreto-Lei n.º 519-F2/79, de 29 de Dezembro); e o julgamento de inconstitucionalidade implica a imposição ao Estado do dever de restituir uma quantia que, entretanto, já foi entregue aos seus destinatários últimos.

Por outro, no entanto, não podemos esquecer que a norma se aplica apenas aos casos em que foi interposto (oportunamente) recurso de anulação das liquidações.”

Sufragamos, sem reservas, tal tese do Tribunal Superior a quem cabe a última palavra na matéria nuclear do presente processo.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, por isso que se revoga a sentença recorrida e, julgando esta impugnação judicial procedente, se anula a liquidação em causa.

Não é devida tributação.

Lisboa, 25 de Maio de 2004. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Fonseca Limão* — *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 25 de Maio de 2004.

Assunto:

Exclusão de tributação.

Doutrina que dimana da decisão:

Sendo pressupostos da exclusão de tributação em IRS, nos termos do art.º 10.º, n.º 5, do respectivo Código, dos ganhos provenientes de transmissão onerosa de imóveis destinados à habitação, que o produto da alienação seja reinvestido na aquisição de outro imóvel com o mesmo destino não beneficia de tal exclusão o contribuinte que adquire este imóvel com recurso integral ao crédito bancário.

Recurso n.º 2052/03. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: José da Costa Sousa; Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. António Pimpão.

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

1 - O ERFP recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, 3.º Juízo, 2ª Secção, julgou procedente a impugnação do acto tributário da liquidação de IRS referente a 1997 e, por isso, anulou a respectiva liquidação.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

a) A sentença recorrida entendeu que o artigo 10.º do CIRS não faz qualquer distinção que permita concluir que, quando o contribuinte recorre a crédito bancário, altera a natureza do ganho por forma a impedir o seu reinvestimento, com isenção de tributação, posto que sejam preenchidos os demais requisitos do artigo 10.º, n.º 5, do CIRS.

b) Está em causa uma situação de transmissão onerosa de um imóvel destinado a habitação própria seguida de aquisição pelos transmitentes, com recurso a crédito bancário pela totalidade, de outro imóvel destinado a habitação própria.

c) Nos termos da alínea a) do n.º 1 do artigo 10.º do CIRS constituem mais valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais, resultem da alienação onerosa de direitos reais sobre imóveis.

d) Prevê a lei [n.º 5, alínea a), do artigo 10.º do CIRS] a exclusão de tributação dos ganhos provenientes de transmissão onerosa de imóveis destinados a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar se, no prazo de 24 meses, o produto da alienação for reinvestido na aquisição da propriedade de outro imóvel exclusivamente com o mesmo destino.

e) Só a aplicação do produto da alienação na aquisição de outro imóvel destinado a habitação satisfaz o requisito de reinvestimento da alínea a) do n.º 5 do artigo 10.º do CIRS.

f) E, em conjugação com a previsão da alínea a) do n.º 5 do artigo 10.º do CIRS, dispõe o n.º 7 do mesmo artigo 10.º que, no caso de reinvestimento parcial do valor de realização, o benefício a que se refere o n.º 5 respeitará apenas à parte proporcional do valor reinvestido.

g) Se o vendedor da primeira habitação comprar outro imóvel para sua habitação própria com dinheiro emprestado por um banco não está a reinvestir o produto da alienação do primeiro imóvel.

h) A aquisição de imóvel com recurso ao crédito configura um novo investimento.

i) A lei faz uma nítida distinção entre os casos em que o contribuinte aplica, na aquisição de novo imóvel para a sua habitação, o dinheiro proveniente da venda de anterior imóvel e os casos em que, para essa aquisição, recorre ao crédito bancário.

j) É requisito essencial da exclusão de tributação da alínea a) do n.º 5 do artigo 10.º do CIRS que a aquisição de outro imóvel para habitação própria seja feita mediante aplicação do produto da alienação do anterior imóvel destinado a habitação.

k) Ao comprar outro imóvel destinado a habitação com dinheiro proveniente de empréstimo bancário o impugnante não está abrangido pela exclusão de tributação do n.º 5 do artigo 10.º do CIRS.

1) A decisão recorrida violou o artigo 10.º, n.º 5, alínea a), e artigo 10.º n.º 7 do CIRS.

O impugnante não apresentou alegações.

O EMMP entende que o recurso merece provimento pois que a norma constante do art. 10.º, n.º 5, al. a), do CIRS (redacção vigente em 1997) deve ser interpretação no sentido de que, em caso de empréstimo bancário, apenas constitui produto da alienação reinvestido na aquisição da propriedade de outro imóvel (determinante da exclusão de tributação desde que verificados os demais requisitos legais) a eventual diferença positiva entre o valor de aquisição do novo imóvel e o montante do empréstimo bancário.

Neste sentido de que o montante do empréstimo bancário não beneficia da exclusão da tributação tem-se pronunciado, sem divergência, a jurisprudência recente do STA (acórdãos de 12.02.2003, processo n.º 1721/03, 14.01.2004, processo n.º 1357/03, e de 28.01.2004, processo n.º 1359/03).

O art. 30.º, n.º 4, Lei n.º 109-B/2001, de 27 Dezembro (OGE 2002), que alterou a redacção da norma controvertida por forma a que ao valor de realização (relevante para o apuramento do ganho que constitui a mais-valia) seja deduzido a amortização de eventual empréstimo contraído para a aquisição do primeiro imóvel, é inovador, aplicando-se apenas aos reinvestimentos em aquisições celebradas a partir do ano 2002.

A actual formulação da norma não prejudica a interpretação sustentada, que pondera o binómio valor de realização montante do empréstimo bancário (e não o valor de realização relevante para a obtenção do benefício fiscal).

2 - A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

a) Em 4 de Março de 1994, o impugnante adquiriu um imóvel destinado à habitação própria e permanente por 8 500 000\$00 tendo recorrido a crédito bancário no valor global de 8 500 000\$00;

b) O impugnante vendeu o referido imóvel em 20 de Maio de 1997, pelo preço de 10 700 000\$00;

c) Para efectuar a referida venda, o impugnante teve que pagar a quantia de 8 899 284\$00 para amortizar a dívida garantida com hipoteca sobre esse imóvel contraída para a respectiva aquisição;

d) Em 17 de Junho de 1997, o impugnante adquiriu um outro imóvel destinado a habitação própria e permanente por 13 400 000\$00, tendo recorrido a crédito bancário no valor global de 13 400 000\$00;

e) Na sequência da análise da referida escritura foi elaborado em 13 de Fevereiro de 2002 o acto de liquidação impugnado n.º 5 510 035 784, onde se apurou imposto sobre o rendimento das pessoas singulares a pagar pelo impugnante no valor de € 809,15;

f) O montante liquidado foi pago em 1 de Abril de 2002;

g) A data limite de pagamento voluntário da referida quantia era 1 de Abril de 2002;

h) O presente processo foi instaurado em 18 de Junho de 2002.

3.1 - A sentença recorrida julgou provada e procedente a impugnação e, em consequência, determinou a anulação do acto de liquidação impugnado, com pagamento de juros indemnizatórios.

Referiu que o impugnante reunia as condições objectivas para ver os ganhos obtidos com a venda da casa que habitava isentos de tributação na medida em que poucos meses após ter vendido a mesma casa, comprou um imóvel para habitar.

Que o art.º 10.º, n.º 5, do CIRS não faz qualquer distinção sobre se a aquisição é feita ou não com recurso a crédito bancário, sendo certo que o recurso ao crédito bancário pode ser uma forma de investimento na medida em que, de outro modo muitas pessoas não disporiam de meios financeiros para adquirirem um imóvel.

Que a aceitar-se, como pretende a Administração Tributária, que só pode ser tido em conta o valor reinvestido desde que não esteja coberto pelo crédito bancário, o que não resulta da lei, também para cálculo do valor susceptível de ser reinvestido - o valor de realização - haverá que ter-se em atenção a parte da venda do primeiro imóvel que foi eventualmente absorvida pelo pagamento da crédito bancário utilizado para essa aquisição, na medida em que esse montante nunca será um ganho dos impugnantes mas antes um montante que recebem e tem que ser utilizado para amortização do empréstimo sob pena de não poderem vender o 1.º prédio livre e desonerado.

Que apesar de o impugnante haver vendido por 10 700 000\$00 um imóvel que comprara por 8 500 000\$00, porque para comprar essa casa recorreu ao crédito bancário, para a vender livre e desonerada, além das quantias pagas mensalmente teve que pagar 8 899 234\$00 para obter o distrate da hipoteca.

Que mesmo seguindo o critério definido internamente pela Administração Tributária o impugnante reinvestiu na aquisição da nova habitação todo o valor que declaram reinvestir porque uma parte do empréstimo não foi concedido para aquisição da casa mas para a realização das obras.

Que o art.º 10.º do CIRS não faz qualquer distinção que permita concluir que quando o contribuinte recorre a crédito bancário, altera a natureza do ganho de forma a impedir o seu reinvestimento, com isenção de tributação, posto que estejam preenchidos os demais requisitos constantes do art.º 10.º, n.º 5, do CIRS pois que o objectivo do art.º 10.º, n.º 5, do CIRS é fomentar a aquisição de casa própria e permanente e, simultaneamente, incentivar a poupança e o reinvestimento dos montantes obtidos com a venda de imóveis sendo, para tais objectivos, indiferente que essa aquisição seja efectuada com capitais próprios ou com capitais alheios.

3.2. Da matéria factual assente resulta que, em 4 de Março de 1994, o impugnante adquiriu um imóvel destinado a habitação própria e permanente por 8 500 000\$00 com recurso a crédito bancário do mesmo montante.

Que vendeu o referido imóvel em 20 de Maio de 1997, pelo preço de 10 700 000\$00 e que para efectuar esta venda, o impugnante teve que pagar a quantia de 8 899 284\$00 para amortizar a dívida garantida com hipoteca sobre esse imóvel, contraída para a respectiva aquisição.

Que em 17 de Junho de 1997 o impugnante adquiriu um outro imóvel destinado à habitação própria e permanente por 13 400 000\$00, tendo recorrido a crédito bancário no valor global de 13 400 000\$00.

Daí que se possa afirmar que, tendo a fracção autónoma identificada na escritura de compra e venda de 17-06-97 sido adquirida pelo preço de 13 400 000\$00, com recurso a crédito bancário de igual montante, não foi adquirida com o produto da alienação da venda efectuada, em 20.05.97, pelo preço de esc. 10 700 000\$00, em 4.03.94 e que havia sido adquirida pelo preço de esc. 8 500 000\$00.

Estabelece o art.º 10.º, n.º 1, al. a) do CIRS que constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos

comerciais, industriais, agrícolas ou de capitais resultem de alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis.

Na redacção que lhe foi introduzida pelo Decreto-Lei n.º 206/90 estabelecia o n.º 5 deste preceito legal que 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 a construção de imóvel ou na construção, ampliação ou melhoramento de outro imóvel exclusivamente com o mesmo destino.

Encontram-se, por isso, excluídos a tributação em IRS os ganhos obtidos na transmissão onerosa de imóveis destinados à habitação do sujeito passivo ou do seu agregado familiar desde que, no prazo de 24 meses, o produto da alienação seja reinvestido na aquisição de outro imóvel destinado exclusivamente ao mesmo fim.

No caso dos autos o impugnante adquiriu, pelo valor de 13 400 000\$00, a fracção referida, para cujo pagamento obteve crédito bancário de igual montante, pelo que é manifesto que a mesma não foi adquirida com o produto da alienação de anterior fracção ou que o produto da alienação desta não foi reinvestido.

Daí que se possa afirmar que não ocorre a questionada exclusão de tributação uma vez que não se verificam os mencionados pressupostos.

Necessário se torna para que a mesma ocorra que se verifique o reinvestimento do falado produto da alienação pois que, como este STA vem afirmando se o vendedor da primeira habitação comprar uma segunda habitação com dinheiro emprestado por um banco, em rigor não há um reinvestimento, mas um novo investimento, sem nexo de causalidade com a primeira venda.

E como este STA igualmente vem afirmando somente está excluída a tributação quando o produto da alienação for reinvestido, pois que se também estivesse excluída a tributação quando o dinheiro para a nova aquisição fosse emprestado pelo banco então o contribuinte, ainda, poderia beneficiar além da não tributação em mais valias pela venda do imóvel de eventuais deduções ou abatimentos fiscais resultantes de empréstimo para aquisição de habitação própria. Como igualmente vem afirmando este STA o reinvestimento a que se refere preceito citado - reinvestimento do produto da alienação - é o do “produto da realização” ou “valor da realização”.

E este entendimento é o que melhor se coaduna com o disposto no art.º 10.º, n.º 7, do CIRS nos termos do qual “no caso de reinvestimento parcial do valor da realização . . . o benefício a que se refere o n.º 5 respeitará apenas à parte proporcional dos ganhos correspondentes ao valor reinvestido” do que resulta que se a segunda habitação for comprada, em parte, com o produto da alienação e em parte com recurso ao crédito, pagará o contribuinte IRS, em proporção com o capital reinvestido e com o capital mutuado pelo banco.

Do exposto resulta que se acompanha a jurisprudência uniforme deste STA podendo consultar-se, nomeadamente, os Acórdãos de Secção do STA de 12-03-03, Rec. 1721-02, 14/1/04, Rec. n.º 1.357/03, 28-01-04, Rec. 1359-03, 3/3/04, Rec. n.º 1.774/03, e 24-03-04, Rec. 2053-03 e de 20-4-04, Rec. 1.876-03.

4 - Termos em que se acorda em conceder provimento ao presente recurso, revogar a decisão recorrida e, em consequência, julgar improcedente a impugnação judicial.

Custas pelo impugnante na primeira instância, e sem custas no STA.

lisboa, 25 de Maio de 2004. — *António Pimpão* (relator). — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 2 de Junho de 2004.

Assunto:

Questão de facto. Poderes de cognição do STA — art. 21.º, n.º 4, do ETAF. “Fundada dúvida sobre a existência do facto tributário”. Art. 121.º do CPT.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O STA, actuando como tribunal de revista, não conhece de matéria de facto, senão nos limitados termos do art. 722.º, n.º 2 in fine do CPC - art. 21.º, n.º 4, do ETAF.*
- 2 — *A própria interpretação dos factos e as ilações que as instâncias deles retiram, desligadas de qualquer interpretação jurídica, constituem matéria de facto, subtraída, pois, ao conhecimento do tribunal de revista.*
- 3 — *Constitui questão de facto, de que consequentemente o STA não conhece, a de saber se, face à prova produzida, ocorre ou não “fundada dúvida sobre a existência do facto tributário” - art. 121.º do CPT.*

Processo n.º 20/04-30. Recorrente: José Mário Brandão Ferreira da Silva. Recorrido: 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 JOSÉ MÁRIO BRANDÃO FERREIRA DA SILVA, do aresto do TCA, proferido em 13 de Maio de 2003, que negou provimento ao recurso que o mesmo interpusera da sentença que, por sua vez, julgou improcedente a impugnação judicial que deduzira contra a liquidação de IVA, dos anos de 1986 a 1989 e respectivos juros compensatórios no total de 2.794.881\$00.

Fundamentou-se a decisão em que, face ao disposto nos arts. 2.º, n.º 1, al. a), do CIVA e 1.º, único do CCI, é de acolher um “conceito muito amplo de actividade comercial ou industrial”, não havendo “lucros sem tributação”, abrangendo “actividades de mediação entre a oferta e a procura com fim especulativo, isto é, de obtenção de lucro”, pelo que a situação factual evidenciada nos autos “traduz uma actividade comercial habitual, com auferimento de lucro real, cor-

respondente à diferença entre o valor da aquisição gratuita e o preço de venda”, não existindo, no ponto, “a fundada dúvida a que se refere o art. 121.º do CPT” pois “a AF logrou fazer a prova da existência dos pressupostos de facto e de direito do acto de liquidação oficiosa a que procedeu”.

O recorrente formulou as seguintes conclusões:

1 - Persiste no caso em apreço uma flagrante violação do disposto no artigo 1.º do Código da Contribuição Industrial, pois que se tomou, uma vez mais, por lucro aquilo que, em rigor, constitui um ganho de mais-valias.

2 - Sem explicar como chegou à conclusão de haver um “lucro” no caso em apreço - tarefa que tinha que ter assentado na destrição teórica entre tal conceito - “lucro” - e o conceito de mero “ganho” - o acórdão recorrido omitiu a mais importante etapa lógica na análise dos pressupostos de incidência da contribuição industrial visto que este imposto exclui expressamente a sua aplicação a ganhos qualificáveis como mais-valias.

3 - É essa falha lógica no percurso intelectual decisório que leva a que no acórdão se refira que “no caso presente, a venda de 114 obras de arte da colecção pessoal do recorrente à sociedade Galeria e Edições de Arte Nazoni, SA (...) oferecidas com regularidade por pintores amigos e conhecidos traduz uma actividade comercial habitual com auferimento de lucro real, correspondente à diferença entre o valor da aquisição gratuita e o preço de venda.

4 - Com efeito, não é admissível nem crível que alguém assente uma actividade económica de venda de quadros em doações de amigos e conhecidos e, muito menos, que no âmbito dessa actividade tenha um só cliente, e logo a sociedade de que faz parte. Um tal raciocínio apenas se compreende porque nasceu de pressupostos erróneos.

5 - A Contribuição Industrial incide sobre os lucros imputáveis, nos termos do CCI, ao exercício, ainda que accidental, de qualquer actividade de natureza comercial ou industrial...

6 - Como ensina Vítor Faveiro (cfr. Vítor António Duarte Faveiro in *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português*, II Volume, Estrutura Jurídica do Sistema Fiscal Português - Impostos Sobre o Rendimento), para ocorrer a realidade sobre que incide este imposto é necessária uma dualidade de circunstâncias de facto: o exercício de uma actividade que, por si seja causal de um certo rendimento e uma finalidade subjectiva do agente quanto à obtenção de um lucro dessa mesma actividade, por forma a que, da intenção revelada ou das características objectivas da actividade em si mesma, se deduza que ela foi exercida para obter um lucro quantificável, segundo o senso comum, como comercial ou industrial.

7 - Ora, é então pressuposto da tributação, o exercício de uma actividade que origine um certo rendimento e que tal actividade, ainda que pontual ou, na letra da lei, accidental, tenha na sua génese uma intenção por parte do agente de gerar lucros.

8 - Devia pois, antes de fazer qualquer juízo, o Tribunal a quo ter indagado o que seja o lucro desde logo porque a Contribuição Industrial é um imposto que incide sobre esse género específico de rendimento: o lucro das empresas e não sobre qualquer outro tipo de rendimento.

9 - Para efeitos de CCI, o lucro da empresa - de que se exclui designadamente, todo e qualquer valor que possa ser classificado como valor de capital, ou como ganho em capital - só será assim qualificado

se for gerado no âmbito de actividades comerciais ou industriais e se for directamente imputável ao exercício de tais actividades. O imposto só incide assim sobre os resultados da acção coordenada dos factores de produção e não cada um deles visto isoladamente.

10 - Se considerasse em sentido amplo o conceito de lucro das empresas, se poderia haver como tal todo o acréscimo de valor patrimonial entre dois momentos, dos elementos de base nelas compreendidos.

11 - Mas não é esse o valor tributável; é somente o lucro, ou seja o acréscimo de valor imputável ao exercício da actividade comercial ou industrial. Daí a razão do artigo 25.º do Código que exclui do âmbito da contribuição industrial as mais-valias ou menos valias...

12 - Segundo douto parecer do Professor Paulo de Pitta e Cunha, junto aos autos na 1.ª instância, e tendo em conta que resulta claro que o Recorrente é coleccionador de arte, “*não temos dúvida em afastar a qualificação do rendimento auferido pelo coleccionador como lucro imputável ao exercício de uma actividade comercial (...). Para que tal qualificação fosse possível seria preciso demonstrar que a acção do coleccionador decorre da actividade reiterada da prática de sucessivos actos de comércio, o que inclusivamente pressuporia a existência de uma organização de meios como a que está por base de uma galeria de arte, aspecto que em nada se ajusta à bem distinta figura do coleccionador (...)*”.

13 - Assim, o rendimento proveniente da venda dos quadros da colecção pessoal do recorrente, a ser tributado teria que o ser apenas e tão só em sede de mais-valias.

14 - As características da actividade do Recorrente não permitem deduzir que se trata de uma actividade dirigida à obtenção de lucro comercial ou Industrial, e tão pouco dispõe o Recorrente de uma organização de meios condicente a uma estrutura comercial, pelo que a situação dos autos não é enquadrável em sede de Contribuição Industrial nem em sede de IVA.

15 Sem prejuízo do exposto importa também deixar claro que, se bem que o Recorrente não possa deixar de concordar com a análise efectuada no ponto 5.2. do douto acórdão recorrido, não concorda com o mesmo quando aí se refere que “a AT logrou fazer prova da legitimidade da sua actuação” pois que o Fisco não alegou - e muito menos fez prova - de factos que permitam qualificar o rendimento como lucro.

16 - Aliás, não constam do processo quaisquer factos que permitam concluir pela existência de um lucro e de uma estrutura empresarial vocacionada para gerar lucro, pressupostos de que parte o Fisco e que, por isso mesmo, lhe competia demonstrar.

17 - Muito pelo contrário, os factos disponíveis no processo, em torno dos quais se desenvolvem os raciocínios subjacentes ao acórdão recorrido - venda de quadros, por parte do Recorrente, adquiridos na sua maioria de modo gratuito, e para a sua colecção particular, à galeria Nazoni de que era sócio - apenas permitem concluir pela qualificação do rendimento resultante dessa alienação, não como um lucro, mas antes como uma mais-valia.

18 - Fisco não logrou, pois, alegar nem provar os factos de que dependia o seu direito de liquidar imposto.

19 - Acresce ainda referir que não tem razão o douto acórdão recorrido quando nele se afirma que não tendo o Recorrente logrado “demonstrar que a venda tenha sido exclusivamente determinada por

outra intenção que exclua a obtenção de lucro (...) designadamente o propósito de aquisição com o produto de outras obras para enriquecimento da colecção particular” deve-se concluir que o Recorrente “exerceu de um modo independente e com carácter de habitualidade, actividade comercial”.

20 - Salvo o devido respeito, a motivação da alienação dos quadros é irrelevante, sendo que o que verdadeiramente importa é a motivação das aquisições até porque não é de crer que alguém - v.g. um amigo pintor - dê quadros a outro amigo dispondo-se assim e com regularidade a sustentar gratuitamente uma actividade de natureza comercial prosseguida por este. Seria surreal.

21 - Não faz por isso sentido que se cometa ao contribuinte a obrigação de explicar e demonstrar que não realizou um lucro, pressuposto de facto e de direito de que dependia a própria possibilidade de tributação e que tinha e tem de ser demonstrado pelo Fisco, quer através da prova de que no caso em apreço se está perante um lucro comercial, quer da prova de que não se está perante um ganho de mais-valias pois que este tipo de ganho está, por força do próprio CCI, excluído da incidência deste imposto.

22 - Não se trata da prova de qualquer pressuposto de isenção porque essa sim competiria ao contribuinte - mas antes da prova de pressupostos, positivos e negativos, de incidência de CI e, por isso mesmo, a provar pelo Fisco!

23 - Sem prejuízo do referido, e dando por assente o dado de facto inequívoco de o Recorrente ter realizado um ganho ao vender obras de arte da sua colecção, vejamos então se é legítimo o entendimento de que as características objectivas da actividade do Recorrente permitem deduzir que se trata de actividade dirigida à obtenção de lucro comercial ou industrial.

24 - Ora, salvo o devido respeito, bastariam os factos indicados na sentença de 1.ª instância como tendo interesse para a decisão da causa para concluir que a situação dos autos não é enquadrável para efeitos de tributação em sede de Contribuição Industrial.

25 - Com efeito, ficou assente que o ora Recorrente desde há vários anos cultiva o interesse pelas artes plásticas, nomeadamente adquirindo quadros, organizando exposições e participando no meio cultural como nas artes plásticas, que ao mesmo eram oferecidas com regularidade por pintores seus amigos e conhecidos, quadros que lhe permitiram constituir uma vasta colecção.

26 - Ora, recorrendo ao juízo de um homem médio, parece que não é de concluir dos referidos factos que os quadros que alguém adquira - e para mais de modo gratuito - e passam a fazer parte da sua colecção se destinam a posterior venda.

27 - Mais: perante os factos descritos - em particular no que concerne ao título de aquisição de grande parte das obras - não nos parece igualmente que o homem médio possa sequer supor que alguém se dedique a uma actividade comercial contando com doações dos seus fornecedores ou a permutas com outros coleccionadores.

28 - Acresce referir que, mesmo que o Recorrente fosse um comerciante de arte a título pessoal, o que apenas se admite por motivo de exposição embora sem conceder, o homem médio, confrontado com o facto de os quadros pertencerem à sua colecção seria forçado a concluir que os mesmos eram parte do “activo imobilizado ou dos bens de fruição” e não, como seria necessário para tributar em sede de contribuição industrial, do “activo permutável” ou “existências”.

29 - É que só a venda de existências gera lucros das empresas. A venda de bens do activo gera, quanto muito, uma mais-valia...

30 - Outro dos factos tidos como relevantes para a decisão da causa é que o ora Recorrente é sócio de uma galeria de arte.

31 - Ora, perante este facto o homem médio concluirá que o Recorrente não pretendeu exercer ele próprio uma actividade de natureza comercial.

32 - Concluirá também necessariamente deste facto que o Recorrente não se dedica pessoalmente nem parece pretender dedicar-se à organização de factores produtivos, designadamente de trabalho e capital com vista à obtenção de ganhos daí resultantes.

33 - Homem médio sabe bem que se o que o Recorrente quisesse comprar ele próprio quadros para os revender em seguida com lucro, não seria sócio de uma galeria de arte nem lhe faria, naturalmente, concorrência.

34 - M.^{mo} Juiz de 1.ª instância entendeu - e o mesmo sucede no duto acórdão recorrido - que os valores em causa e o número de quadros vendidos indicam que, paralelamente à actividade de galerista o impugnante de forma independente e habitual exercia a actividade de comércio de quadros pertencentes ao seu património pessoal.

35 - Ora, salvo o devido respeito, o valor dos quadros e o seu número até podia ser maior que em nada alteraria o quanto se alega, além de que não se percebe que a nessa tal actividade paralela à de galerista o Recorrente na sua alegada veste de comerciante fosse vender os seus quadros precisamente à galeria de que era sócio.

36 - Homem médio, perante os factos provados nos autos, concluiria que o Recorrente vendeu quadros da sua colecção como poderia ter vendido um ou vários anéis ou outras jóias de família.

37 - Por isso, o mesmo homem médio, entenderá que não lhe é lícito perante tal actuação, supor de boa-fé, que se trata de uma actividade comercial.

38 - Basta o que fica dito para que duto acórdão recorrido seja revogado.

39 - Com efeito, é evidente que os factos dados por provados e relevantes para a decisão da causa e, bem assim, as conclusões que a partir dos mesmos é lícito retirar não se subsumem à norma de incidência da Contribuição Industrial.

40 - Porém é ainda necessário tecer algumas críticas à forma como foi sendo apreciada a matéria de facto.

41 - Assim, importa desde já denunciar a conclusão menos correcta de que o ora Recorrente vendeu diversas obras de arte deixando ficar no ar uma ideia de continuidade dos actos de venda praticados.

42 - Se bem que, do nosso ponto de vista - acima explanado a questão do valor, do número de quadros vendido e do alegado carácter continuado das vendas - seja irrelevante para incidência da Contribuição Industrial, impõe-se esclarecer que não há factos provados que permitam concluir que a entrega dos quadros não se deu de uma só vez, pelo é abusiva a conclusão retirada pelas instâncias anteriores.

43 - Os recibos é que foram sendo emitidos e entregues à medida que a galeria entidade a quem o recorrente alienou parte da sua colecção, ia vendendo os quadros a terceiros.

44 - Assim, e se bem que não pareça lícito retirar daí conclusões sobre a comercialidade das vendas, não é correcto nem isento dizer que as vendas foram feitas de modo continuado, pelo que tudo quanto

se possa extrair na sentença desse erróneo juízo de facto é errado. 45 - No que respeita às conclusões retiradas dos factos, não podemos deixar passar em branco um evidente equívoco cometido pelo M.^o Juiz de 11.^a instância e que persiste no douto acórdão recorrido quando se diz que o elevado valor dos quadros e de vendas não permite concluir que o Recorrente se trata apenas de um colecionador que pretende valorizar a sua colecção, vendendo os quadros que não quer para substituir por outros mais apetecíveis.

46 - Ora, sobre este ponto importa referir que ao legislador não importa a finalidade dada aos ganhos resultantes da venda, nem daí se pode retirar conclusão acerca da comercialidade dos mesmos, até por que é de conhecimento geral que os fornecedores dos antiquários são muitas vezes pessoas com carências financeiras que se vêem forçadas a ter que vender alguns bens de família. Noutros casos são pessoas que pretendem apenas substituir v.g. uma mesa ou um outro móvel antigo que tenham em casa por um outro tido por mais adequado.

47 - Ora, nunca ninguém se lembrou de tributar em Contribuição Industrial os ganhos dessas pessoas. Nunca ninguém se lembrou de as qualificar de comerciantes.

48 - Por fim importa ainda salientar - se bem que o que o colecionador faça com o que recebe das vendas seja irrelevante - que também não tem qualquer suporte na base factual a alegação de que o ora Recorrente vivia exclusivamente das vendas que efectuou pelo que qualquer juízo que se faça a partir daí sobre o carácter comercial da actividade carece de qualquer validade.

49 - Por fim, importa apenas salientar que se às instâncias anteriores não bastavam os factos apurados nos autos, devia a matéria de facto ter sido alargada como impunha a verdade material.

Nestes termos e nos demais de direito, deve ser anulado e revogado o Acórdão recorrido, por violação do art. 2.^o do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, do arts. 1.^o e 25.^o do Código da Contribuição Industrial para os quais o primeiro remete e art. 121.^o do CPT, substituindo-se por outra que anule a liquidação de IVA respeitante aos anos de 1985 a 1988, com as legais consequências." Não houve contra-alegações.

O Ex.^{mo} magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido da deserção do recurso pois, tendo este sido interposto em 21/05/2003 e sendo aplicável o regime do CPPT, nos termos do art. 12.^o da Lei n.º 15/01, de 05 de Junho, e o recorrente sido notificado da respectiva admissão em 26/06/2003, o prazo para alegações terminou, já com pagamento de multa, em 15/09/2003, sendo que as mesmas só foram apresentadas no dia 16 seguinte.

Ao que o recorrente respondeu que aquele art. 12.^o só se aplica aos processos regulados pelo CPT e o regime dos recursos para o STA não é regulado por aquele código mas pelas normas do ETAF, LPTA e legislação subsidiária, incluindo o RSTA e, de acordo com este, com as alterações introduzidas pelo D.L. n.º 329-A/95 na redacção do D.L. n.º 180/96, o prazo para apresentação das alegações é de 30 dias pelo que elas são tempestivas.

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

Assim, quanto à questão prévia da deserção do recurso:

Como se mostra a fls. 228 as ditas alegações foram juntas aos autos, fazendo-as conclusas ao juiz relator com a informação de que elas "deram entrada para além do prazo previsto na lei, bem como do previsto no art. 145.^o do Código de Processo Civil".

Ao que o M.^{mo} Juiz despachou no sentido de que, atenta a notificação efectuada por carta registada em 23/06/2003, "as alegações entradas em 16/09/2003 são tempestivas", dado o entendimento de que o respectivo prazo, "no âmbito de processos ainda recorríveis para o STA, face ao regime anterior ao CPPT, é o de 30 dias após a notificação do despacho que admite o recurso".

Ora, independentemente da correcção (ou não) desse entendimento, o certo é que tal despacho faz caso julgado formal no processo art. 672.^o do CPC.

Certo que, nos termos do art. 687.^o, n.º 4, do mesmo diploma legal, "a decisão que admita o recurso ... não vincula o tribunal superior".

Todavia, não está ora em causa a não admissão do recurso, aliás correctamente admitido face ao disposto no art. 120.^o do ETAF, na redacção do D.L. n.º 229/96, de 29 de Novembro.

Do que ora se trata é da deserção do recurso sobre que não existe na lei tal limitação, aplicando-se consequentemente as referidas regras atinentes ao caso julgado.

Não estando o recurso deserto há, assim, que conhecer do respectivo mérito.

Ora, em sede factual, vem apurado que:

"a) O impugnante desde há vários anos que cultiva o interesse pelas artes plásticas, nomeadamente adquirindo quadros, organizando exposições e participando no meio cultural, como nas artes plásticas.

b) Ao impugnante eram oferecidas, com regularidade, por pintores seus amigos e conhecidos, quadros que lhe permitiram constituir uma vasta colecção.

c) O impugnante é accionista da sociedade "Galeria e Edições de Arte Nasoni, S.A.

d) O impugnante vendeu diversas obras de arte à sociedade da qual é accionista perfazendo os montantes de esc. 1.940.000\$00 no ano de 1985, 1.067.500\$00 no ano de 1986, 1.462.000\$00 de 1987 e 4.098.500\$00 no ano de 1988 e 2.672.500\$00 no ano de 1989.

Em relação a 1986, 1987, 1988 e 1989, e AT liquidou adicionalmente IVA e juros compensatórios respectivos nos montantes de: 1986 170.800\$00 (IVA) e 152.850\$00 (juros); 1987 - 233.920\$00 (IVA) e 159.970\$00 (juros); 1988 - 696.045\$00 (IVA) e 330.005\$00 (juros); 1989, e 454.325\$00 (IVA) e 596.966\$00 (juros) - cfr. informações de fls. 19 a 23 e 28/29.

e) De Dezembro de 1985 a Novembro de 1989 o impugnante vendeu à sociedade Nasoni 114 obras de arte."

Vejam, pois:

Como é sabido, o STA não conhece de matéria de facto - art.º 21.^o, n.º 4 do ETAF (redacção anterior à reforma vigente desde 01/01/2004) nem, como tribunal de revista, - art. 722.^o, n.º 2, do CPC - "do erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa, a não ser que tenha havido ofensa de norma legal que exija certa espécie de prova ou que fixe a força probatória de determinado meio de prova", o que não é o caso.

A própria interpretação dos factos e as ilações que as instâncias deles retiram, desligadas de qualquer interpretação jurídica, constituem matéria de facto subtraída, pois, ao conhecimento do tribunal de revista.

Cfr., por todos, os Ac do STJ de 15/05/1991 e 06/03/1991, in *Ac Dou.* 367-917 e 354-813, de 17/06/1999 in *Colectânea* pág. 153 e 28/09/2000, *ibidem* pág. 54.

Como refere Antunes Varela, in R.L.J. 122-120:

«Os juízos de facto (juízos de valor sobre matéria de facto) cuja emissão ou formulação se apoia em critérios 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 valoração da lei, são do conhecimento do Supremo Tribunal de Justiça».

Pelo que não pode este STA sindic a matéria tida como provada nas instâncias.

Ora, a 1.^a Instância entendeu, a tal propósito, estar-se "perante o exercício efectivo de uma actividade que é causal de um certo rendimento e perante uma finalidade subjectiva do agente quanto à obtenção de um lucro dessa mesma actividade, lucro qualificável como comercial ou industrial", inferindo "facilmente", "dos valores anuais de vendas de obras de arte", "que o impugnante não é um mero coleccionador que pretende valorizar a sua colecção, vendendo os quadros que tem a mais ou dos quais não gosta, até porque, tendo sido vendidas mais de 100 obras em 4 anos, se revela que as vendas não são de molde a satisfazer aquelas exigências de mero coleccionador".

E que tais vendas "se destinaram única e exclusivamente a angariar proveitos para a sua subsistência ou para lhe permitir prosseguir com a sua colecção", tendo-se obtido um lucro.

Por outro lado, o aresto recorrido exarou, no ponto, concordar "inteiramente com a valoração probatória constante da sentença recorrida, no sentido de que, perante os valores anuais de vendas de obras de arte, se infere que o recorrente não pode ser equiparado a um mero coleccionador que pretende valorizar a sua colecção, vendendo os quadros que tem a mais ou dos quais não gosta", explicitando concretamente "o número de obras de arte vendidas (114 em 4 anos)", em termos do exercício de uma actividade uniforme.

Daí, retirando-se a ilação da "curta permanência temporal da colecção e, por outro lado, uma frequência elevada e uniforme de transacções que não deixam de ser indícios relevantes, em termos de experiência, do homem médio, de que, em vez de actividade de coleccionador, estamos perante habitualidade (e não perante um acto isolado) na actividade de comércio de obras de arte".

E, concluiu, no ponto: "não procedem, pois, as razões invocadas pelo recorrente quanto à discordância acerca da matéria de facto provada, nomeadamente quanto a não ter ficado provado que a actividade foi dirigida à obtenção de lucro, que, ainda assim, mesmo que ele fosse um comerciante de arte, um homem médio, confrontado com o facto de os quadros pertencerem à sua colecção pessoal, seria forçado a concluir que os mesmos eram parte do "activo immobilizado ou dos bens de fruição" e que o facto de ser sócio de uma galeria de arte levaria o homem médio a concluir que ele não pretendeu exercer ele próprio uma actividade de natureza comercial".

Concluindo igualmente, com a sentença, que "o recorrente alegou mas não logrou provar" "se as vendas foram efectuadas devido a

razões de natureza económica e financeira, se a imperativos do seu gosto pessoal, se ao desejo de obter outras obras mais do seu agrado ou de maior valia ou qualidade".

Matéria factual que, como se disse, o STA não sindic.

Ora, nos termos do art. 2.º, n.º 1 e al. a) do CIVA (redacção originária), "são sujeitos passivos do imposto as pessoas singulares ou colectivas que, de um modo independente e com carácter de habitualidade, exerçam actividades de produção, comércio ou prestação de serviços ...".

Fatispécie legal que corresponde rigorosamente aos factos dados como provados nas instâncias: comércio (venda) de obras de arte. Como se refere no aresto recorrido, "atentos os factos provados ... o recorrente exerceu, de um modo independente e com carácter de habitualidade, actividade comercial que lhe confere a qualidade de sujeito passivo do imposto, nos termos do citado n.º 1 do art. 2.º do CIVA, na redacção à data em vigor", sendo que não está em causa a tributação em contribuição industrial, aliás já extinta - arts. 3.º dos D.L. n.ºs 442-A/88, de 30 de Novembro, e 442-B/88, de 30 de Novembro.

Nem, dado o aludido probatório, pode haver lugar à tributação "em sede de mais-valias" pois que ali se concluiu tratar-se de uma actividade de natureza comercial dirigida à obtenção de lucros.

Por outro lado, o aresto recorrido não chegou à conclusão da existência - bem, pelo contrário - de qualquer non liquet probatório.

Aliás, como é jurisprudência deste tribunal, ele não sindic a existência da "fundada dúvida" a que se refere o art. 121.º do CPT, já que ela imbrica decisivamente com a fixação da matéria de facto que - repete-se - o STA não sindic.

Cfr., por mais recentes, os Ac de 28/01/2004 rec. 1836/03, 21/01/2004 rec. 1469/03.

Pelas razões referidas, im procedem assim todas as conclusões do recurso.

Termos em que se acorda negar-lhe provimento.

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

Lisboa, 2 de Junho de 2004. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Jorge de Sousa*.

Acórdão de 2 de Junho de 2004.

Assunto:

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

Doutrina que dimana da decisão:

Inserida nas conclusões de alegação de recurso de decisão da 1ª Instância para o STA materialidade que não consta do quadro factual desenhado pelo tribunal a quo, aquele não tem por exclusivo fundamento matéria de direito, por isso que falece à Secção de Contencioso Tributário do Su-

premo Tribunal Administrativo competência hierárquica para o seu conhecimento, cuja assiste à Secção homónima do Tribunal Central Administrativo.

Recurso n.º: 196/04-30. Recorrentes: Joaquim Pinto Lopes e Manuel Gomes Alves. Recorrida: Empresa das Águas do Gerês, S. A.; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

Joaquim Pinto Lopes, residente na Rua da Póvoa, 22 - Felgueiras, e Manuel Gomes Alves, residente na Rua Frei Caetano Brandão, 204 - 1º Esq. - Braga, inconformados com a sentença de fls. 344-346 do TT de 1ª Instância de Braga, dela interpuseram, oportunamente, recurso para esta formação, culminando a atinente alegação com as seguintes conclusões:

1. Os recorrentes têm legitimidade para impugnarem a sentença recorrida por meio do presente recurso, nos termos do disposto nos arts.º 9º, nº 1, e 285º, ambos do CPPT, por força do seu interesse legalmente protegido na aquisição do imóvel penhorado, posto que intervêm na execução na qualidade de melhores proponentes em sede da venda por negociação particular em curso, e a sentença recorrida julga admissível, no caso, o exercício de direito de preferência, em prejuízo da entrega do bem antes determinada.

2. A qualidade invocada pelos recorrentes de autores da melhor proposta de compra do imóvel penhorado e, por essa circunstância, titulares de um direito à aquisição do aludido bem, está incluída no probatório da sentença recorrida, por remissão para os documentos que nos autos contêm a respectiva proposta e o termo de adjudicação.

3. Não há lugar ao exercício de direitos de preferência no âmbito da venda de bens penhorados por negociação particular, na qual, por força da tramitação prevista pelo art.º 905º do CPC, a venda é efectuada por meio de pessoa designada para o efeito, que age como mandatário e que negocia directamente com os proponentes e celebra directamente a venda com o apresentante da melhor proposta.

4. Os actos absolutamente anómalos e irregulares praticados no processo - a convocatória para a reunião, a referida hasta pública, a adjudicação - de nenhum modo se enquadram no processamento da venda por negociação particular e desvirtuam-na como venda extra judicial negociada e concluída directamente com o adquirente, constituindo actos que devem ser considerados inexistentes ou totalmente ineficazes, não podendo aceitar-se que a sentença recorrida tenha sancionado a prática de tais actos, designadamente para proporcionar a possibilidade do exercício de um direito de preferência que não é legalmente admissível na venda por negociação particular.

5. Deve, assim, revogar-se o despacho recorrido, por violação de todo o disposto no art.º 905º do CPC, confirmar-se a decisão do órgão da execução que considera inadmissível o exercício do direito de preferência na venda por negociação particular e, julgando inexistentes ou ineficazes os actos anómalos praticados no processo, ordenar a venda do bem penhorado aos recorrentes, por ser deles a melhor proposta.

Não houve contra-alegação.

O distinto PGA entende que “as 1ª e 2ª conclusões das alegações de recurso enunciam facto não incluído no probatório da sentença impugnada: os recorrentes foram os autores da melhor proposta de compra do imóvel penhorado”, por isso que o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito, sendo o STA incompetente, em razão da hierarquia, para o seu conhecimento, antes o sendo o TCA Norte.

Dado integral conhecimento às partes do douto parecer do Ministério Público, apenas os recorrentes se pronunciaram sobre ele, contrariando-o, pois “consideram tal facto como incluído no probatório por via da remissão que neste elenco constante da sentença recorrida se faz para os documentos que corporizam a proposta e o termo de adjudicação.”

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 16º do CPPT, 13º do CPTA e 101º e segs. do CPC.

A instância desenhou o seguinte quadro factual:

“1. Nesta execução fiscal, pendente contra Salvador & C.ª, Lda., foi, em 01.06.95, penhorado o prédio rústico inscrito na matriz respectiva, da freguesia de Vilar da Veiga - Terras de Bouro, sob o art. 1024 (prédio) - fls. 21;

2. Foi marcada, para 18.11.98, a abertura de propostas em carta fechada para aquisição do prédio, nenhuma tendo sido apresentada fls. 44 e 54;

3. Foi, então, ordenado que o prédio fosse vendido por negociação particular - fls.61;

4. Foram apresentadas algumas propostas, tendo o chefe do serviço de finanças designado o dia 12.06.01 para uma conferência dos proponentes - fls. 74 a 79 e 107 a 124;

5. Nesta reunião, a recorrente invocou a qualidade de preferente na aquisição do prédio e apresentou o requerimento de fls. 125, onde arguiu a nulidade da não adjudicação do prédio a ela - fls. 125 e 128.

6. Nessa data, o prédio foi adjudicado a terceiro - fls. 128.”

Patentemente, o probatório não insere factos que sustentem a ilação de que os ora recorrentes apresentaram, em sede de venda por negociação particular do imóvel penhorado, a melhor proposta de compra do mesmo, materialidade vertida nas duas primeiras conclusões da alegação do presente recurso jurisdicional.

E não colhe a sua afirmação de que tal realidade está aí incluída por via da remissão feita para os documentos que corporizam a proposta e o termo de adjudicação.

Segundo o nº 2 do artigo 123º do CPPT, na sentença, *o juiz discriminará: (...) a matéria provada da não provada, fundamentando as suas decisões.*

Como bem observa Jorge Lopes de Sousa, *in CPPT Anotado*, 4ª edição, pp. 537, “no que concerne à prova documental, a discriminação da matéria de facto não pode limitar-se a dar como reproduzidos documentos que constem do processo, mas sim em indicar quais os factos que esses documentos comprovam. A mera remissão para o

documento tem apenas o alcance de dar como provada a existência do documento, um meio de prova, e não o de dar como provada a existência dos factos que com base neles se possam considerar provados. O juízo sobre quais os factos que se devem considerar provados com base nos documentos existentes no processo é um juízo de facto, da competência dos tribunais com poderes para o conhecimento da matéria de facto...”

Também no acórdão desta Secção de 03.X.2001 - rec. - 25 722, se nota que “a postura da sentença de dar como provado o teor dos documentos que constam do processo não corresponde à elaboração de qualquer juízo decisório sobre o que, na realidade e tocatamente à matéria em discussão, se passou. Trata-se de uma afirmação completamente inócua sob o ponto de vista do julgamento da matéria de facto, porque o teor de tais documentos são dados materiais a cuja percepção toda e qualquer pessoa que saiba ler tem acesso e deles pode ter conhecimento”.

Igualmente no acórdão tirado no recurso n.º 21 183, em 16.IV.1997, se entendeu, seguindo, aliás, jurisprudência pacífica e reiterada, que “não basta dar como reproduzidos determinados documentos sem deles extractar a matéria de facto significativa para a decisão de direito. Fundamental é a explicitação precisa e completa de todos os factos que se devam ter como provados.”

E isso mesmo se proclamou no acórdão de fls. 291-294 destes autos, que, estranhamente, os recorrentes ignoram no ponto.

Sabido que o campo factual inclui tanto os factos apurados quanto as ilações deles extraídas, temos 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 41.º do ETAF vigente à data da interposição deste recurso (cfr. artigo 38.º, a), do actual, entrado em vigor a 01.1.2004 - Lei 13/2002, de 19 de Fevereiro, alterada pela Lei n.º 4-A/2003, de 19.II).

É que a competência deste STA para apreciação dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância se cinge a matéria de direito, segundo o estatuído nos artigos 21.º, 4, e 32.º, 1, al. b), do anterior ETAF, 12.º, n.º 5, e 26.º, al. b), do vigente, e 280.º, 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 280.º, 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 690.º do CPC, sem prejuízo, naturalmente, do estatuído no artigo 684.º-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 sobre a solução da questão de direito, porquanto apontar esta cabe, apenas, ao tribunal que estiver já julgado competente.

Como assim, a questão da competência hierárquica para efeitos das sobreditas normas é uma questão prévia que tem de ser decidida

abstraindo da solução de direito que o tribunal *ad quem* proclamaria se fosse competente.

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

Destarte, 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 12.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 26.º, 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 38.º 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 26.º.”

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

Em seguimento de tudo o exposto se conclui que 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 procedente a questão prévia em apreço, declaramos esta Secção do STA incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso jurisdicional, competência que assiste àqueloutro Tribunal Superior (Norte).

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

Lisboa, 2 de Junho de 2004. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 2 de Junho de 2004.

Assunto:

Artº 2º, n.º 1, al. c), do DL 404/90, de 21-12, na redacção do DL 143/94, de 24-5.

Doutrina que dimana da decisão:

A actividade que constitua, do ponto de vista técnico, uma exploração autónoma, a que se refere o art.º 2º, n.º 1, al c), do DL 404/90, de 21-12, na redacção do DL 143/94, de 24-5, apenas integra a actividade directamente exercida não podendo beneficiar das isenções a que se refere o diploma legal citado a sociedade cuja actividade consiste na gestão de participações sociais.

Recurso nº: 203/04. Recorrente: Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais. Recorrida: Sociedade Figueira Praia, S. A. Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. António José Pimpão.

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

1. O senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais recorre do acórdão que, no Tribunal Central Administrativo, concedendo provimento ao recurso, anulou o acto constante do despacho que indeferiu pedido de isenção de imposto de selo, emolumentos e outros encargos legais.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1) A modalidade de concentração prevista na alínea c) do nº 1 do artigo 2º do DL nº404/90, de 21 de Dezembro, implica, para além dos demais requisitos, que os activos a incorporar na nova sociedade estejam afectos ao exercício de actividade que constitua uma exploração autónoma.

2) A autonomia que o legislador aí exigiu não deve buscar-se no confronto das actividades exercidas pela empresa a cindir, como faz o acórdão recorrido.

3) Interpretando e aplicando dessa forma a referida alínea c), do nº 1 do artigo 2º do DL 404/90, de 21 de Dezembro, a decisão judicial recorrida violou quer essa alínea c), quer a alínea d) do mesmo preceito.

4) A referida autonomia radica, antes, na capacidade que o património a destacar mostre de ser explorado como uma unidade de produção económica, tendo, pois, de estar em causa um acervo patrimonial que com autonomia possa explorar-se na produção de bens e ou serviços.

5) Este requisito não pode verificar-se no tocante a participações sociais (nem pelas entradas em espécie que com elas se façam), precisamente por que estas não se podem dizer explorações económicas autónomas.

6) A concessão dos benefícios fiscais pretendidos pela Sociedade Figueira Praia, SA., estava dependente de um processo de reconhecimento prévio à realização da operação projectada e ao pagamento dos emolumentos e encargos legais.

7) Tal é o que decorre do artigo 4º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, bem como do artigo 3º do DL nº404/90, de 21 de Dezembro, preceitos com que o acórdão recorrido se apresenta desconforme.

8) O acto administrativo contenciosamente recorrido não padece de qualquer vício, encontrando-se em perfeita conformidade com a legalidade vigente.

9) O acórdão recorrido é ilegal, por violação dos preceitos acima referenciados e, em consequência, não merece ser confirmado.

A entidade recorrida apresentou alegações nas quais formulou as seguintes conclusões:

«256º Como decidiu o Tribunal Central Administrativo no Acórdão Recorrido, o acto administrativo “*sub judice*” é pelas razões supra expostas anulável, por vício sobre os pressupostos de facto e de direito que determinam a atribuição dos incentivos fiscais previstos no Decreto-Lei nº 404/90, de 21/12.

257º Com efeito, ao contrário do que alega a Autoridade Recorrente, no caso em apreço, não só se encontram preenchidos o primeiro e terceiro pressuposto, exigidos no artigo 2º, nº 1, alínea c), do supra referido diploma legal, mas também o segundo,

258º Pois, inversamente do considerado pela Autoridade Recorrente, na fundamentação, as participações destacadas e transmitidas à nova sociedade constituída traduzem-se, efectivamente, numa unidade económica autónoma,

259º E isto porque como é reconhecido no Parecer nº 30/2000, as participações sociais estavam afectas ao exercício, quer da actividade de gestão de participações, quer ainda da actividade, através dessa mesma gestão, ligada à indústria hoteleira.

260º Actividades essas, que eram exercidas através das referidas participações sociais, de uma forma autónoma e distinta face às demais actividades exercidas pela aqui Recorrida,

261º Como aliás, ficou aqui provado e demonstrado no Acórdão recorrido.

262º Acresce que, tal natureza resulta também da própria lei societária, porquanto um dos bens que fazem parte do elenco tipificado dos activos que poderão ser destacados no âmbito de uma cisão simples, traduz-se precisamente nas participações sociais.

263º Sendo certo que, a integração de tais bens em tal elenco não sucede por acaso, mas sim porque tal como refere Manuel Coutinho de Abreu, in obra já citada, bem como Raúl Ventura, cfr. obra igualmente citada, quando se procede à transmissão de participações sociais, está-se no fundo a proceder à transmissão de uma empresa.

264º Mais, ninguém duvida que a empresa, à semelhança do estabelecimento comercial, se traduz num acervo patrimonial através do qual se pretende desenvolver uma actividade económica.

265º Ora, se a transmissão de um estabelecimento é perspectivada pela autoridade aqui Recorrente, na fundamentação, como o paradigma da transmissão de um acervo patrimonial que com autonomia se pode explorar na produção de bens e serviços, então por maioria de razão também o deverá ser a transmissão de uma empresa.

266º É que dada a ausência de personalidade jurídica da empresa, quando se pretende transmitir não apenas um conjunto de bens que fazem parte de uma empresa, mas sim a empresa na sua totalidade, tal transmissão terá que ser concretizada através da transmissão da sociedade, ou melhor, através da transmissão das participações sociais.

267º Como já mencionamos enquanto que antigamente a empresa era explorada pelo comerciante, hoje em dia, a empresa poderá ser

explorada por esse mesmo comerciante, ou então por uma sociedade; sendo que esta última poderá ser detida por uma pessoa singular ou por uma pessoa colectiva, i. e., por uma outra sociedade.

268º Note-se, no entanto, embora em termos jurídicos as coisas, actualmente, assumam uma forma jurídica diferente, a verdade é que em termos económicos quando se procede ao destaque de participações sociais, quer sejam detidas por pessoas singulares, quer sejam detidas por pessoas colectivas, está-se a transmitir o direito de exercer uma actividade económica através da empresa.

270º Pois, as sociedades existem precisamente com o objectivo de exercer de forma comum uma determinada actividade económica (cfr. artigo 980º do CC).

271º Assim, a actividade económica da hotelaria que anteriormente era exercida pela aqui Recorrida, precisamente porque era titular de tais participações sociais, passa a ser exercida, em resultado da operação de cisão simples, pela sociedade assim constituída, precisamente porque passa a ser esta a nova titular de tais participações.

272º Sendo que a sociedade cindida, aqui Recorrida cessa, em consequência da cisão de exercer aquela actividade.

273º No fundo, tudo sucede como se fosse o comerciante de antigamente a transmitir o seu estabelecimento.

274º Acresce que os benefícios económicos da operação não foram nunca contestados, mas antes reconhecidos, quer pelas entidades chamadas a dar parecer prévio, quer pela Autoridade aqui Recorrente,

275º Tendo em consideração tudo o quanto aqui ficou exposto será forçoso concluir que a operação de cisão realizada pela aqui Recorrida preenche todos os pressupostos exigidos pelo Decreto-Lei nº 404/90, de 21/12,

276º Pelo que o Senhor Secretário de Estado para os Assuntos Fiscais, ao indeferir o requerimento apresentado, está manifestamente a violar a lei.

277º Ora, tendo o acto administrativo recorrido sido praticado em ofensa aos princípios e normas aplicáveis, designadamente dos artigos 1º, 2º e 3º do Decreto-Lei nº 404/90, de 21/12, pode e deve-se concluir pela sua anulabilidade ao abrigo do disposto no artigo 135º do CPA,

278º E consequentemente pela improcedência do presente Recurso.

279º Refira-se ainda que, tal como ficou decidido no Acórdão recorrido, o acto de reconhecimento das isenções previstas no DL 404/90, tem efeito meramente declarativo, ou seja, os seus efeitos retroagem à data de verificação dos respectivos pressupostos.

280º Pelo que e ao contrário do que alega a entidade Recorrente, não existindo nada no referido diploma legal que retire essa natureza declarativa, conclui-se que o facto da Recorrente ter procedido à realização da operação projectada e ao pagamento dos emolumentos antes de ter sido notificada do acto administrativo de reconhecimento, em nada prejudica o seu direito às isenções.»

O EMMP entende que o recurso merece provimento pois que no parecer de fls. 14 a 17 do processo instrutor apenso e cujo teor se mostra adquirido na al. h) do probatório, que fundamenta o acto recorrido, por remissão, faz-se a melhor interpretação do artº 2º 1, al. c), e d) do DL 404/90, de 21-12, na redacção do DL 143/94, de 24-5, pelo que o acto recorrido é de manter.

2. O acórdão recorrido fixou o seguinte quadro factual:

A) A recorrente é uma sociedade comercial anónima que tem por objecto social a exploração de jogos de fortuna e azar ou outros;

o exercício da indústria hoteleira e similares; o exercício da indústria da espectáculos; a exploração de centros comerciais; a elaboração de projectos; o exercício da indústria de construção civil; a aquisição, alienação, permuta e administração da bens imobiliários; o estudo, realização, execução, promoção, gestão e empreendimentos imobiliários, urbanísticos e turísticos (cfr. docs. da fls. 66 a 81).

B) - Até Dezembro de 1999 a recorrente apresentava no seu activo a participação em 50% (1.430.000 acções) do capital social da Amorim Hotéis e Serviços, SGPS, SA.; em 49,96% (2.498 acções) do capital da SGGH Serviços Gerais e de Gestão Hoteleira, SA. e em 49,96% (2.498 acções) do capital da Sun Caribe - Gestão de Investimentos Hoteleiros, SA. (cfr. doc. de fls. 83 a 84).

C) - Em 27/9/99 a recorrente apresentou junto da DGI um requerimento dirigido a SE o Senhor Ministro das Finanças, pedindo, ao abrigo do disposto no DL 404/90, de 21/12, com a redacção que lhe foi dada pelo DL 143/94, de 24/5, pela Lei 52-C/96, de 27/12 e pela Lei 87-B/98, de 31/12, a isenção do pagamento dos emolumentos e outros encargos legais inerentes às formalidades legais devidas pela concretização de uma projectada operação que foi assim identificada (cfr. Processo instrutor apenso e também fls. 86 a 98 destes autos de recurso):

«ESTRUTURA ACTUAL:

1. A Figueira Praia é uma sociedade comercial anónima que tem por objecto (. . .).

2. A actividade tradicional da Sociedade Figueira Praia consiste na exploração de jogos da fortuna e azar, actividade essa que é exercida ao abrigo da Concessão da Zona de Jogo da Figueira da Foz, bem como o exercício, por via indirecta, da actividade imobiliária no âmbito do cumprimento das Obrigações da Concessão de Jogo da Figueira da Foz e da realização de projectos na zona centro do país.

3. Paralelamente a Sociedade Figueira Praia detém três participações em três sociedades distintas que prosseguem, respectivamente, a exploração indirecta da actividade hoteleira, serviços técnicos conexos com a actividade hoteleira, gestão de empreendimentos hoteleiros e desenvolvimento de operações ligadas ao Turismo.

ACTOS DE REESTRUTURAÇÃO:

4. Por via de um processo de Cisão Simples a Sociedade Figueira Praia pretende proceder ao destaque de parte do seu património, o qual é representado pelas três participações sociais referidas em 3. e identificadas em 5, acrescidas dos suprimentos prestados, que serão afectos a uma nova sociedade a constituir.

5. As participações sociais a destacar estão ligadas à já referida prossecução indirecta da actividade hoteleira, serviços técnicos conexos com aquela actividade, gestão de empreendimentos hoteleiros e desenvolvimento de operações ligadas ao turismo, actualmente desenvolvidas mediatamente pela Sociedade Figueira Praia através das participações detidas nas sociedades Amorim Hotéis e Serviços, SGPS, SA., pessoa colectiva nº 502 680 750, com sede em Lugar de Meladas, freguesia de Mozelos, concelho de Santa Maria da Feira, com o capital social de dois mil oitocentos e sessenta milhões de escudos; SGGH-Serviços Gerais de Gestão Hoteleira, SA., pessoa colectiva nº 503 984 957, com sede em Rua de Meladas, 380, freguesia de Mozelos, concelho de Santa Maria da Feira, com o capital social de cinco milhões de escudos e Sun Caribe-Gestão de Investimentos Hoteleiros, SA., pessoa colectiva nº 504 250 469, com sede em Lugar de Chãs,

freguesia de S. Pedro da Aforada, concelho de Vila Nova de Gaia com o capital social de cinco milhões de escudos.

6. A operação projectada contribui para a simplificação organizacional da estrutura que actualmente se encontra estabelecida, concentrando em duas sociedades distintas as actividades desenvolvidas actualmente pela sociedade objecto da projectada reestruturação:

a) Na Sociedade Figueira Praia concentrar-se-á a actividade de exploração de jogos de fortuna e azar na Zona de Jogo da Figueira da Foz e actividade conexa de animação, bem como o exercício, por via indirecta, da actividade imobiliária a o estudo e desenvolvimento de projectos imobiliários de diversa natureza, em especial na Região Centro do País.

b) Na nova sociedade a constituir concentrar-se-á o exercício indirecto das actividades hoteleira, serviços conexos com essa actividade, gestão de empreendimentos hoteleiros e desenvolvimento de operações ligadas ao turismo.

7. Assim, a operação de Cisão projectada enquadra-se num processo de redefinição da estratégia da Sociedade Figueira Praia que perante as especificidades da actividade hoteleira, optou por alterar a sua estrutura através da criação de uma nova sociedade dotada das valências financeiras, humanas e técnicas específicas que permitam responder aos desafios colocados quer pelas exigências de mercado, quer pelos seus parceiros estratégicos internacionais.

8. Paralelamente a projectada cisão permitirá autonomizar igualmente a actividade tradicional da Sociedade Figueira Praia, procurando-se assim obter uma maior eficácia nos serviços actualmente prestados por esta sociedade, resultante da sua transformação em dois núcleos empresariais distintos, dotados de diferentes estruturas orgânicas e funcionais, alinhadas de acordo com as diferentes exigências e natureza dos serviços a prestar.

9. Constitui, assim, objectivo primordial desta cisão e da consequente constituição de uma nova sociedade o reforço da capacidade de resposta a actuais e novas solicitações no domínio financeiro e técnico das actividades desenvolvidas pela Sociedade Figueira Praia e a desenvolver pela sociedade a constituir.

10. Em conclusão:

I. A requerente pretende realizar um acto de destaque de património tendo em vista uma reestruturação que lhe permita racionalizar e flexibilizar a sua estrutura pela criação de uma nova entidade dotada de uma disciplina de gestão adequada ao tipo de negócio em causa, através da afectação específica de diferentes recursos económicos, a fim de potenciar a expansão e consolidação da nova sociedade e das sociedades por ela participadas como agentes capazes de se expandirem no mercado internacional de hotelaria.

II. A cisão projectada comporta inegáveis vantagens económico financeiras na perspectiva de reestruturação e expansão das actividades actualmente desenvolvidas pela requerente, como se comprova pelo estudo demonstrativo das vantagens do acto projectado e do projecto de cisão.

III. Porém, os custos estimados desta operação fragilizam a sua viabilidade económica, pretendendo a requerente neutralizá-los através da isenção dos emolumentos e encargos legais que se mostrem devidos pela prática do acto de cisão.

IV. O acto de destaque de património, em virtude da cisão, não envolve qualquer transmissão de imóveis ...

D) - Com o requerimento referido na alínea antecedente a recorrente juntou um “Estudo demonstrativo das vantagens do acto projectado”, no qual se identifica a sociedade a cindir, se indicam a modalidade, condições, motivos e objectivos da cisão, as vantagens desta e se junta Balanço da sociedade a cindir e juntou também o projecto de cisão, elaborado nos termos do disposto no art. 119º do CSComerciais (cfr. processo instrutor apenso e também fls. 91 a 167 destes autos de recurso).

E) - Em 1/10/99 a Recorrente procedeu ao registo do supra referido projecto (cfr. cópia da certidão da CRComercial da Figueira da Foz de 06/06/2000, junta a fls. 169 a 179, nomeadamente a respectiva Nota 28).

F) - Em 22/11/99 a Assembleia Geral da recorrente procedeu à aprovação do referido projecto de cisão (cfr. cópia da acta nº 99 da AG da recorrente, a fls. 181 a 185).

G) - Em 15/12/1999 foi outorgada a escritura pública de cisão, através da qual a Recorrente procedeu ao destaque da totalidade das participações sociais detidas nas sociedades Amorim - Hotéis e Serviços, SGPS, S. A., SGGH - Serviços Gerais de Gestão Hoteleira, S. A., e Sunzaribe - Gestão de Investimentos Hoteleiros, SA., bem como ao destaque dos suprimentos prestados pela Recorrente a tais sociedades e, simultaneamente, foi constituída a sociedade TURY-LEADER SGPS, S. A., a favor da qual se procedeu ao destaque dos activos supra referidos (cfr. cópia da escritura e dos documentos complementares - contrato de sociedade da Turyleader, SGPS, SA. e participações sociais destacadas do património da Sociedade Figueira Praia, S. A. - a fls. 187 a 210).

H) - Em 29/12/1999 a Recorrente procedeu ao registo dos supra referidos actos, na CRComercial da Figueira da Foz (cfr. cópia da certidão da CRComercial da Figueira da Foz de 06/06/2000, junta a fls. 169 a 179).

I) - No decorrer das formalidades legais supra mencionadas foram liquidados à recorrente e por ela pagos os seguintes emolumentos e encargos legais:

- pelo 6º Cartório Notarial do Porto: Esc. 15.018.150\$.
- pela Conservatória do Registo Comercial da Figueira da Foz: 3.444.744\$00;
- pelo Registo Nacional de Pessoas Colectivas: Esc. 5.717.840\$00 (cfr. docs. de fls. 212 e 213).

J) - Através do Ofício nº 000188, de 21/1/2000, a recorrente foi, no âmbito e sequência do requerimento apresentado ao abrigo do disposto no art. 3º do DL 404/90 e referido na alínea C) supra, notificada do teor da Informação nº 1986/99, emitida por uma Técnica Tributária da Direcção de Serviços dos Impostos do Selo e das Transmissões do Património, bem como do Parecer do Director desses Serviços, sendo que nessa Informação nº 1986/99 e na sequência do Parecer da Direcção-Geral dos Registos e Notariado que considerou que o projecto reunia os pressupostos estabelecidos no DL 404/90, de 21/12, para a concessão dos incentivos fiscais, a Técnica Tributária se pronunciou no sentido do deferimento do requerimento apresentado pela Recorrente em 27/9/1999 e sendo que o Director dos Serviços, por considerar não estarem preenchidos os pressupostos conducentes à isenção solicitada, propôs o seu indeferimento (cfr. doc. de fls. 215 a 219).

K) - No seguimento de tal notificação a Recorrente exerceu por escrito o seu direito de audição ao abrigo do disposto no artigo 60º

da LGT, alegando o que consta do doc. de fls. 221 a 226 e, na sequência, em 30/7/2001 foi notificada pelo Ofício nº 5145, de 26/7/2001, do Ex^{mo} Chefe de Serviço de Finanças da Figueira da Foz - 1^a, de que por Despacho de 14/12/2000, de SE o Senhor Secretário de Estado para os Assuntos Fiscais, por delegação, havia sido indeferido o pedido da isenção do imposto de selo, bem como de emolumentos e outros encargos legais (cfr. doc. de fls. 62 a 54).

L) - O citado despacho do SEAF é do teor seguinte: "Indefiro com base nos fundamentos apresentados nesta informação." (cfr. o despacho a fls. 12 do apenso administrativo).

M) - Tal despacho foi exarado na informação nº 1120/00 do Proc. nº SI21.1528.99 prestada em 22/11/2000 na Direcção de Serviços dos Impostos do Selo e das Transmissões do Património da DGI, a qual é do teor seguinte:

«A Sociedade Figueira Praia, SA., requereu isenção do imposto de selo, bem como emolumentos e outros encargos legais, nos termos do Dec. Lei nº 404/90, de 21 de Dezembro, para uma operação de cisão de uma sociedade, tendo em vista a constituição de uma outra, através do destaque de parte do seu património, o qual corresponde a participações sociais detidas em três sociedades: na Amorim Hotéis e Serviços, SGPS, SA., na SGGH Serviços Gerais de Gestão Hoteleira, S. A. e na Sunaribe - Gestão de Investimentos Hoteleiros, S. A.

A sociedade constituenda será uma sociedade gestora de participações sociais.

Na informação nº 1986/99 foi pela signatária emitido parecer favorável ao deferimento do pedido, de acordo, aliás, com o entendimento da D.G.R.N., parecer esse contrariado pelo Sr. Chefe de Divisão em virtude de não se estar perante uma fusão de sociedades, nem perante a integração, por uma empresa, de activos de outra sociedade afectos ao exercício de uma actividade que constitua do ponto de vista técnico uma exploração autónoma, dado que o capital para a constituição da nova sociedade provém das participações sociais da requerente, em várias sociedades as quais aparentemente mantêm todas as suas actividades.

Foi a Sociedade Figueira Praia notificada para exercer o seu direito de audição nos termos do art. 60º da Lei Geral Tributária, o que de facto fez.

Analisado que foi o esclarecimento apresentado pela requerente, mais convencida ficou a signatária de que os actos projectados tinham enquadramento no citado Dec.-Lei nº 404/90, pelo que reiterou o seu parecer anteriormente emitido, agora sancionado pelo sr. Chefe de Divisão.

Porque continuasse a ter dúvidas sobre o assunto, face a entendimentos anteriores, o sr. Director de Serviços alvitrou a emissão de um parecer jurídico, o que veio a acontecer e onde se concluiu que a operação de cisão subjacente ao processo em causa não preenche plenamente os requisitos fixados pelas alíneas c) e d) do nº 1, do art. 2º do Dec.-Lei 404/90, de 21 de Dezembro, pelo que é de rejeitar o pedido da requerente.»

Assim, submete-se de novo o assunto à consideração Superior".

N) - O parecer jurídico referido na informação da alínea antecedente é o nº 30/2000 do CEF, de 30/5/2000 e consta de fls. 14 a 17 do apenso administrativo e de fls. 233 a 236 destes autos de recurso, aqui se dando por reproduzido o seu teor.

O) - Porque tal Parecer não fora notificado à Recorrente, esta, em 29/8/2001, requereu, ao abrigo do disposto nos arts. 37º, nº 1,

do CPPT e 31º, nº 1 da LPTA, a passagem de certidão com a respectiva fundamentação (cfr. cópia do requerimento a fls. 228 e 229), que lhe veio a ser entregue.

3.1. O acórdão recorrido identificou como questões a decidir as de saber se o acto questionado enferma de vício de forma, por falta de fundamentação, se o mesmo acto enferma de ilegalidade por vício sobre os pressupostos de facto e de direito que determinam a atribuição dos incentivos fiscais previstos no DL 404/90, de 21/12 e de vício de violação de lei, por se encontrarem no caso verificados todos os requisitos exigidos na al. c) do nº 1 do art. 2º daquele citado diploma e se o acto de reconhecimento das isenções previstas no DL 404/90 tem efeito meramente declarativo, retroagindo os seus efeitos à data de verificação dos pressupostos e se, neste caso, o facto de a Recorrente ter procedido à realização da operação projectada a ao pagamento dos emolumentos antes de ter sido notificada do acto administrativo do reconhecimento, preclui o direito às isenções previstas no mesmo DL 404/90.

Respondeu o acórdão recorrido negativamente à primeira questão do alegado vício de forma por falta de fundamentação o que não é questionado no presente recurso pelo que se torna desnecessária qualquer pronúncia deste Tribunal sobre tal questão.

Quanto à segunda das questões entendeu o TCA que (cfr. fls. 385 e 386), ao contrário do que avaliou o despacho recorrido, as sociedades em confronto acabam por levar a cabo actividades diferentes em termos de exploração autónoma, sob o ponto de vista técnico, procedendo, portanto, a alegação de vício de violação de lei por erro de determinação do seu sentido normativo.

Concluiu, ainda, assim resolvendo aquela terceira questão que o direito ao benefício se constitui com a verificação de todos os factos de que o DL 404/90 (na versão do DL 143/94) faz depender, expressa ou tacitamente, a atribuição do direito à isenção (e o acto de reconhecimento não integra, de per si, esses factos) (pelo que) o facto de a recorrente ter procedido à realização da operação projectada e ao pagamento dos emolumentos antes de ter sido notificada do acto administrativo do reconhecimento, não impede o seu direito a tal benefício e, assim, também não impede a apreciação contenciosa do presente acto.

São pois estas as duas questões que, novamente, vêm discutidas no presente recurso e que, por isso, cumpre apreciar sendo certo que a entender-se que não ocorre a questionada ilegalidade ficará prejudicada a apreciação da última das questões apreciadas pelo TCA uma vez que ficará prejudicado o conhecimento da questão de saber se o mencionado pedido de isenção tem carácter constitutivo ou declarativo.

Com efeito concluindo-se que a recorrida não tem direito à isenção torna-se irrelevante que o respectivo pedido tenha carácter constitutivo ou declarativo conforme sustentam, respectivamente, a entidade recorrente e a recorrida.

3.2. Com efeito o acórdão recorrido entendeu que, no caso concreto, e perante a matéria de facto assente, os activos a incorporar na nova sociedade estavam afectos ao exercício de actividade que constitui exploração autónoma.

Que atendendo à especificidade do sector hoteleiro e à especificidade das actividades que as três sociedades participadas desenvolvem, estas, do ponto de vista técnico, exercem um ramo de ac-

tividade autónoma no conjunto de actividades directa e indirectamente exercidas pela requerente. Ou seja com a constituição da nova sociedade, a recorrente (sociedade cindida), deixa, em consequência da cisão, de exercer aquela actividade económica da hotelaria (que anteriormente exercia porque era titular de tais participações sociais) e tal actividade passa a ser exercida, em resultado da operação de cisão simples, pela nova sociedade constituída, já que passa a ser esta a nova titular da tais participações.

Que tal é o que resulta da matéria de facto constante das alíneas C) a O) do probatório e, nomeadamente, que, após a cisão, na Sociedade Figueira Praia (recorrente) se concentrarão a actividade da exploração de jogos de fortuna e azar na Zona de Jogo da Figueira da Foz e actividade conexas de animação, bem como o exercício, por via indirecta, da actividade imobiliária e o estudo e desenvolvimento de projectos imobiliários de diversa natureza, em especial na Região Centro do País, enquanto que na nova sociedade constituída - a Turyleadar SGPS, SA., a favor da qual a recorrente procedeu ao destaque dos seus activos patrimoniais consubstanciados nas participações sociais destacadas (nas sociedades Amorim - Hotéis e Serviços, SGPS, SA., SGGH - Serviços Gerais de Gestão Hoteleira, SA., e Suncaribe - Gestão de Investimentos Hoteleiros, SA., bem como os suprimentos prestados pela recorrente a tais sociedades), se concentrará o exercício indirecto (por via das participações sociais) das actividades hoteleira, serviços conexos com essa actividade, gestão de empreendimentos hoteleiros e desenvolvimento de operações ligadas ao turismo.

3.3. Importa, por isso, determinar se ocorre ou não o mencionado vício de violação de lei.

O DL 404/90, de 21/12, alterado pelo DL 143/94, de 24/5, e prorrogado na sua vigência pela Lei 87-B/98, de 31/12, concede às empresas que, de 1/1/99 a 31/12/2002, se reorganizem em resultado de actos de concentração ou de acordos de cooperação, os benefícios de:

a) Isenção de sisa relativa à transmissão de imóveis necessários à concentração ou à cooperação (redacção dada pelo art. único do DL n.º 143/94, de 24/05);

b) Isenção dos emolumentos e de outros encargos legais que se mostrem devidos pela prática de todos os actos inseridos no processo de reorganização (redacção dada no mesmo diploma). Por seu lado o art. 2.º do mesmo DL n.º 404/90, na versão do DL 143/94, dispunha que:

«1 - Para efeitos do presente diploma, consideram-se actos de concentração apenas os seguintes:

a) A fusão de sociedades, empresas públicas e cooperativas;

b) A constituição de sociedades anónimas ou por quotas, mediante a integração da totalidade ou de parte dos activos de empresas em nome individual ou de empresas em nome individual e de sociedades, afectos ao exercício de uma actividade que constitua do ponto de vista técnico uma exploração autónoma, desde que essa actividade deixe de ser exercida pelas empresas participantes e passe a sê-lo pela nova sociedade.

c) A incorporação, por uma sociedade já constituída ou a constituir, da totalidade ou de parte do activo de outras sociedades ou empresas em nome individual, desde que a incorporação tenha por objecto todos os elementos do activo afectos ao exercício de uma actividade que constitua do ponto de vista técnico uma exploração autónoma e as sociedades ou empresas incorporadas cessem tal exercício após a incorporação;

d) A cisão de sociedades, desde que tal operação dê lugar a uma concentração nas modalidades previstas nas alíneas anteriores.

Continua a defender o recorrente que a recorrida não tem direito aos questionados benefícios fiscais pois que no caso concreto não se verificam os requisitos exigidos pelas als. c) e d) do n.º 1 do art. 2.º do DL n.º 404/90, na versão do DL 143/94, uma vez que o legislador pretendeu que tais benefícios fossem atribuídos apenas aos esforços de reestruturação que tenham por objecto unidades económicas autónomas, constituindo um património que, com autonomia, explore a produção de bens ou serviços o que, paradigmaticamente ocorreria com a criação de um estabelecimento comercial ou industrial.

Ainda segundo a autoridade administrativa a autonomia que o legislador exige deve procurar-se, não no confronto das actividades exercidas pela empresa a cindir, mas na capacidade que o património a destacar mostre de ser explorado como uma unidade de produção económica pois que o legislador pretendia fomentar a reestruturação e concentração de unidades produtivas não ocorrendo tal requisito no que se reporta a participações sociais uma vez que não se podem considerar explorações económicas autónomas.

Diversamente a recorrida sustenta que as participações destacadas e transmitidas à nova sociedade constituída se traduzem numa unidade económica autónoma, dado que as participações sociais estavam afectas ao exercício da actividade de gestão e por esta ao exercício da actividade ligada à indústria hoteleira sendo essas actividades exercidas através das referidas participações sociais, de uma forma autónoma e distinta face às demais actividades exercidas.

Sobre a questão em discussão nos presentes autos pronunciou-se já o Pleno desta Secção em 10-03-2004, Rec. 21697, em acórdão que subscrevemos pelo que, inexistindo motivos que nos levem a alterar o entendimento que o mesmo sufragou, passaremos a acompanhá-lo de perto.

No dito acórdão do Pleno, como neste, ainda que tratando-se na-quele da interpretação da al. b) e neste da alínea c) do art.º 2.º do DL n.º 404/90 o certo é que a questão controvertida se prende com determinar qual é o critério normativo que é adoptado, nos dois indicados textos normativos, como definidor do objecto das sociedades para o efeito de concessão dos questionados benefícios fiscais.

É certo que no mencionado acórdão do Pleno se discutia uma situação de concentração enquanto que no caso dos presentes autos estamos perante uma cisão com destaque de participações sociais de que a recorrida era titular em três sociedades com vista à sua incorporação numa sociedade a constituir a qual passaria a concentrar a gestão destas participações.

Daí que as operações em apreciação nos presentes autos consistissem numa cisão pela qual se destacaria parte do património de uma sociedade para constituir outra que passou a ter por objecto exclusivo a gestão de participações sociais.

Afirmou-se em tal acórdão do Pleno que “o elemento a relevar é, prevalentemente, o objecto imediato ou o objecto contratual” pois que “as SGPS têm por único objecto contratual a gestão de participações sociais de outras sociedades, como forma indirecta de exercício de actividades económicas” pelo que “ambas as sociedades acabam por levar a cabo a mesma actividade em termos de exploração autónoma, sob o ponto de vista técnico”.

Estava no espírito do legislador dos mencionados diplomas legais, o que resulta do preâmbulo do DL 143/94 e art.º 3.º do mesmo diploma

legal, conseguir uma reorganização empresarial que tenha efeitos positivos em termos de estrutura produtiva, designadamente através de um melhor aproveitamento da capacidade de produção ou comercialização ou do aperfeiçoamento da qualidade dos bens ou serviços das empresas.

Nesta perspectiva só reorganizações empresariais susceptíveis de influenciarem positivamente, por si mesmas, a estrutura produtiva podem usufruir dos benefícios fiscais em referência o que bem se compreende, sabendo-se que “a empresa moderna, evidenciando uma tendência natural para a respectiva expansão e crescimento, acabou por transformar o universo económico contemporâneo, a pouco e pouco, de um quadro atomístico e concorrencial no quadro de um processo de concentração económica.

Nesta perspectiva se entende, acompanhando as transcrições do mencionado acórdão do Pleno que o resultado deste processo evolutivo da empresa, e do consequente esboroar das premissas do modelo económico clássico se traduza na emergência da concentração empresarial como o fenómeno - chave da ordem económica dos nossos dias dela advindo vantagens associadas à realização de economias de escala (redução do custo unitário de produção proporcional ao aumento da quantidade produzida), ao reforço da capacidade competitiva, através da consolidação da quota de mercado e da eventual assunção de posições de monopólio, e à racionalização das estruturas empresariais adveniente da progressiva especialização funcional e da aproximação do chamado óptimo económico - empresarial.

Contudo a reorganização de SGPS não altera a estrutura das empresas participadas, que continuam exactamente com a mesma dimensão que tinham antes de tal reorganização pelo que essa reorganização, por si só, apenas poderá produzir uma melhoria da capacidade de gestão de participações sociais não influenciando, por si mesma, a capacidade produtiva ou de comercialização das empresas participadas, que mantém inalterada sua estrutura empresarial.

Daí que a referência à actividade que constitua do ponto de vista técnico uma exploração autónoma feita nas alíneas b) e c) do n.º 1 do artigo 2º do DL n.º 404/90, de 21.XII, vise uma actividade directamente exercida pelas empresas, pois só essa actividade será influenciada pela operação de reorganização.

Assim só relevando a actividade directamente exercida, a operação a que se referem os presentes autos não pode beneficiar das pretendidas isenções uma vez que a actividade directamente exercida pela resultante da cisão e destaque com posterior incorporação consiste na gestão de participações sociais.

Do exposto resulta que procedem as alegações do presente recurso.

4. Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso, revogar o acórdão recorrido e não anular o acto constante do despacho do senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais de 14-12-2000 que indeferiu o mencionado pedido de isenção de imposto de selo, emolumentos e outros encargos legais.

Custas pela recorrida no TCA fixando-se em €400 a taxa de justiça e 50% a procuradoria e neste STA fixando-se em € 450 a taxa de justiça e 50% a procuradoria.

Lisboa, 2 de Junho de 2004. — *António Pimpão* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 2 de Junho de 2004.

Recurso n.º 278/04, em que são recorrente a Supertur-Imobiliária Comércio e Turismo SA., recorrida a Fazenda Pública e de que foi relator o Ex.^{mo} Juiz Cons.^o Dr. Fonseca Limão.

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

Nestes autos de recurso jurisdicional, em que é recorrente Supertur-Imobiliária, Comércio e Turismo, S.A., fazendo apelo ao disposto nos arts.º 713º n.º 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., espelhada em numerosos arestos, de entre os quais se contam os de 28/5/03, rec.717/03-30, e de 26/03/03, rec. 1919/02-30, relatados pelo ora relator e tirados a propósito de recursos cujas conclusões eram exactamente do mesmo teor das ora apresentadas, acorda-se em negar provimento ao recurso.

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

Notifique com cópia dos acórdãos deste S.T.A. antes referidos.

Lisboa, 2 de Junho de 2004. — *Fonseca Limão* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 2 de Junho de 2004.

Assunto:

Recurso para o Pleno do STA com fundamento na oposição entre acórdãos da Secção de Contencioso Tributário e da Secção de Contencioso Administrativo do STA. Inadmissibilidade do recurso.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *Não é admissível recurso, por oposição de acórdãos, para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário do STA de acórdão prolatado pela Secção de Contencioso Tributário deste mesmo Supremo Tribunal se o acórdão tido por fundamento tiver sido proferido pela sua Secção do Contencioso Administrativo, na medida a que tal obsta o disposto nos arts. 22º, al. a), e 30º, al. b), do ETAF, na anterior redacção.*

2 — *Atento o previsto no artº 687º, nº 3, do CPC, o relator só deve mandar seguir os termos do recurso que julgue apropriado quando este seja indeferido com fundamento em erro na sua espécie.*

Recurso n.º 598/03-30, em que são recorrente a Câmara Municipal de Santa Maria da Feira, recorrida a STEL — Sociedade de Empreendimentos Turísticos, L.^{da}, e de que foi relator o Ex.^{mo} Juiz Cons.^o Dr. Pimenta do Vale.

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

1 - STEL - Sociedade de Empreendimentos Turísticos, Lda., notificada do despacho do Relator de fls. 547 e 548, que julgou findo o recurso interposto, por oposição de acórdãos, para o Pleno desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, por não ser esta a formação competente para a sua apreciação e decisão, nos termos do disposto nos arts. 24º, al. a), e 30º, al. b), do ETAF, na anterior redacção, dele veio reclamar para a conferência.

Alega, em síntese, que, muito embora a formação deste STA competente para o julgamento do presente recurso fosse o Plenário, sempre o Relator podia ter corrigido o recurso interposto e ordenado a sua remessa para esta formação, nos termos do disposto nos arts. 687º, nº 3, 702º e 703º do CPC.

Pelo que, ao não ordenar que o recurso seguisse os termos apropriados, o despacho "a quo" violou o direito da requerente ao acesso ao direito e à tutela jurisdicional efectiva, consagrado nos arts. 13º, nº 2, e 277º da CRP.

A Fazenda Pública e Ex.º Procurador-Geral-Adjunto, notificados para o efeito, nada disseram sobre o ora requerido.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - A fls. 466 dos presentes autos, a reclamante veio interpor recurso, por oposição de acórdãos, para o Pleno desta secção do STA, do aresto de fls. 443 e segs., recurso esse que foi admitido por decisão de fls. 475.

Posteriormente e já depois de ter apresentado as suas alegações de recurso e por decisão do Relator, a recorrente veio juntar, a fls. 504, o acórdão tido por fundamento.

Do exame deste acórdão, resulta que o mesmo foi prolatado pela Secção de Contencioso Administrativo deste STA.

Ora, dispõe o artº 30º, al. b), do ETAF, na anterior redacção, que "compete ao pleno da Secção do Contencioso Tributário conhecer dos recursos de acórdãos da Secção que, relativamente ao mesmo fundamento de direito e na ausência de alteração substancial da regulamentação jurídica, perfilhem solução oposta à de acórdão da mesma Secção ou do respectivo pleno".

Constitui, assim, pressuposto de recurso, por oposição de acórdãos, para o Pleno desta Secção do Contencioso Tributário, que o acórdão recorrido perfilhe solução oposta à do acórdão tido por fundamento da mesma Secção ou do respectivo Pleno.

Do que acima fica dito, ressalta à evidência que, no caso dos autos, tal não é o que acontece, pois o acórdão tido por fundamento e alegado como estando em oposição com o recorrido não foi prolatado pela Secção de Contencioso Tributário, mas sim pela Secção de Contencioso Administrativo deste Supremo Tribunal.

Sendo assim e por que a formação competente para a apreciação e decisão do presente recurso não era o Pleno desta Secção, mas o Plenário deste Supremo Tribunal, conforme ressalta do disposto no artº 22º, al. a), do ETAF, na anterior redacção, o relator, por despacho de fls. 547 e 548, julgou findo o recurso.

E contra o assim decidido que se insurge, agora, a reclamante e pelas razões supra expostas.

Mas sem razão.

3 - Com efeito, dispõe o artº 687º, nº 3, do CPC que "junto o requerimento ao processo, será indeferido quando se entenda que

a decisão não admite recurso, ou que este foi interposto fora de tempo, ou que o requerente não tem as condições necessárias para recorrer. Mas não pode ser indeferido com o fundamento de ter havido erro na espécie de recurso: tendo-se interposto recurso diferente do que competia, mandar-se-ão seguir os termos do recurso que se julgue apropriado".

Da análise deste preceito legal resulta claro que, só deve mandar-se seguir os termos do recurso que se julgue apropriado, quando este seja indeferido com fundamento em erro na sua espécie.

Ora, no caso em apreço, o recurso não foi julgado findo por haver erro na sua espécie, mas sim por que a decisão desta Secção do STA só era susceptível de recurso, por oposição de acórdãos, não para o Pleno desta Secção, mas sim para o Plenário do STA, uma vez que o acórdão tido por fundamento tinha sido prolatado pela Secção de Contencioso Administrativo do STA, tudo de harmonia com o previsto nos próditos arts. 22º, al. a), e 30º, al. b), do ETAF.

Assim sendo e por que na hipótese vertente não foi interposto recurso de espécie diferente da que competia, não havia que corrigir aquele e ordenar a remessa dos autos ao Plenário deste STA.

4 - Por outro lado e com o não conhecimento do recurso, por ter sido julgado findo, não foram violados os princípios do acesso ao direito e à tutela jurisdicional efectiva, constitucionalmente consagrados, na medida em que tal se ficou a dever a razões que estão na disponibilidade da própria recorrente.

5 - Nestes termos, acorda-se em não atender a reclamação e em confirmar o despacho reclamado.

Custas pela requerente, fixando-se a taxa de justiça em € 70.

Lisboa, 2 de Junho de 2004. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Fonseca Limão* — *Mendes Pimentel* (vencido. Convolaria o requerimento de fls. 471 em requerimento de interposição de recurso por oposição de acórdãos para o Plenário, fundamentalmente por entender que só assim se mostra respeitado o princípio constitucional da tutela jurisdicional efectiva, plena - artigos 2º da CRP, 9º da LGT e 96º do CPPT).

Acórdão de 2 de Junho de 2004.

Assunto:

Execução fiscal. Oposição. Pagamento voluntário da dívida exquenda. Extinção da execução e consequente extinção da oposição, por inutilidade superveniente da lide.

Doutrina que dimana da decisão:

I — O processo de execução fiscal extingue-se, além do mais, pelo pagamento da dívida exquenda e do acrescido (cfr. art.º 176º, n.º 1, al. a), do CPPT, no estado em que se encontrar (cfr. art.º 264º, n.º 1, do mesmo diploma adjectivo), devendo o órgão de execução fiscal onde correr o processo declarar a extinção da execução em conse-

quência daquele pagamento (cfr. art.º 269º do citado CPPT).

II — A oposição à execução fiscal é o meio judicial especialmente vocacionado para, na procedência de um qualquer dos fundamentos legais válidos e taxativamente previstos nas alíneas do n.º 1 do art.º 204º do CPPT, demandar também a extinção da execução agora quanto ou relativamente ao oponente ou oponentes - cfr. art.º 176º, n.º 1, al. c), do CPPT.

III — Assim, verificado o pagamento da dívida exequenda e acrescido e decretada a extinção da execução fiscal tendente a cobrança coerciva daquela dívida, ocorre, natural e necessariamente, a inutilidade superveniente da lide de oposição à execução, com a consequente prejudicialidade do conhecimento das questões nesta porventura invocadas.

Recurso n.º 1022/03-30. Recorrente: Fernando Neto Louro. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.º Juiz Cons.º. Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformado com a aliás douta sentença proferida pelo TT de 1ª Instância de Lisboa, 4º Juízo, 1ª Secção, que julgou extinta, por inutilidade superveniente da lide, a instância de oposição que antes deduzira contra execução fiscal que contra si fora mandada reverter, tendente à cobrança coerciva de 40.061,061 referentes a contribuições do ano de 1998 em dívida ao CRSS de Lisboa e Vale do Tejo, dela interpôs recurso jurisdicional para este Supremo Tribunal Administrativo o Oponente Fernando Neto Louro, nos autos convenientemente identificado.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso, formulando as seguintes conclusões:

1º - Na decisão recorrida foi dado como provado um facto com erro na apreciação dos pressupostos, pois do facto assinalado como D, consta “Por despacho datado de 30/12/2002, cuja cópia certificada consta de fls. 73 dos autos e que aqui se dá por integralmente reproduzida, foi mandado arquivar, como findo, pelo pagamento, o processo de execução que deu origem à presente execução”, quando analisado o respectivo documento se percebe que a execução extinta pela Administração Fiscal foi a da Devedora Principal e não a do ora Recorrente, instaurada por reversão, por eventual responsabilidade subsidiária deste.

2º - Na decisão recorrida foram aplicados preceitos normativos do Processo Civil, como sejam os artigos 812º e ss do CPC, o que é ilegal na medida em que é distinta a natureza da Oposição deduzida pelo Executado, por fundamentos dessa índole, e a Oposição deduzida pelo responsável subsidiário, executado por reversão de uma execução instaurada primitivamente contra o sujeito passivo da respectiva relação tributária.

3º - O Recorrente tem direito a ver apreciado o fundamento da sua oposição, nos termos do disposto no artigo 22º, n.º 4, da LGT e do artigo 20º da Constituição da República Portuguesa (CRP), não tendo sido afastado esse direito pelo DL n.º 284-A/02, pelo que é ilegal e inconstitucional determinar a improcedência da Oposição unicamente

com fundamento na extinção da execução (a qual não se tem ainda a certeza de ter sido extinta, atenta a conclusão 1º).

4º - A dívida tributária é em primeiro plano do sujeito passivo da relação tributária. Nos presentes autos, por falta de pagamento da mesma, foram determinadas três reversões da execução fiscal, por eventual responsabilidade subsidiária de três indivíduos, entre os quais o ora Recorrente, tendo este efectuado o depósito da quantia em dívida pela Devedora principal, ao abrigo da lei do perdão fiscal, sem que com isso tenha desistido da apreciação judicial da Oposição por si deduzida, podendo afinal ver a procedência da sua Oposição assistir-lhe o direito a reaver a importância paga - daí a utilidade dos presentes autos.

Conclui pedindo a revogação do sindicado julgado e o consequente prosseguimento da presente instância de Oposição à execução fiscal.

Não foram apresentadas contra alegações.

Neste Supremo Tribunal o Ex.º Magistrado do Ministério Público suscitou depois a questão prévia da incompetência, em razão da hierarquia, nos termos do disposto nos arts. 21º, n.º 4, 32º, n.º 1, al. b), e 41º, n.º 1, al. a), do ETAF e 16º, n.º 2, 18º, n.º 2, e 280º, n.º 1, estes do CPPT, sufragando entendimento de que o presente recurso não versa exclusivamente matéria de direito, Uma vez que, aduziu, na conclusão 1ª das respectivas alegações o Recorrente diverge do julgado pelo tribunal recorrido em sede da matéria de facto estabelecida cfr. al. d) do probatório ao afirmar que não foi extinta pela Administração Fiscal a execução mandada reverter contra o recorrente, na qualidade de responsável subsidiário. Notificada para, querendo, se pronunciar sobre a referida “questão prévia” - art.º 704º do CPC -, o Recorrente nada disse.

Colhidos os vistos legais, cumpre apreciar e decidir, em primeiro lugar e prejudicialmente da suscitada questão prévia.

Salvo o devido respeito, que é muito, importa se adiante, sem mais delongas, que tal questão prévia não se verifica ocorrer.

Na verdade e embora seja efectivamente certo que na indicada conclusão o Recorrente questiona a bondade do decidido em sede da factualidade dada por assente pelo Tribunal a quo na dita alínea D do probatório, é também inequivocamente certo que da aquisição probatória que os autos exibem - cfr. fls. 72 e 73 - aquela controvérsia se revela de todo ineficaz e inconsequente face ao documento autêntico junto e que consta de fls. 73 dos autos.

Assim importa antes reter como assente e insusceptível de reapreciação, em sede de fixação da matéria de facto pertinente ou interessante, o referido facto constante daquela alínea D) do probatório;

E daí que não possa deixar de improceder a deduzida questão prévia da incompetência em razão da hierarquia deste Supremo Tribunal.

Porque assim, importa agora apreciar e decidir acerca do mérito ou substância do presente recurso jurisdicional.

Como emerge do relato que antecede o Recorrente insurge-se contra a impugnada decisão, que lhe julgou extinta por inutilidade superveniente da lide (mediante invocação do disposto no artigo 287º, al. e), do CPC e artigo 2º, al. e), do CPPT) a oposição que deduzira à execução fiscal que contra si também revertera e que, como expressamente decorre daquele documento que ora consta de fls. 73 dos autos, fora mandado arquivar por despacho de 30.12.2002 pelo Chefe de Serviço de Finanças competente, Face ao antes informado e verificado “... pagamento da dívida acrescido de 1% das custas devidas ..., pelo que o processo executivo deve ser mandado arquivar”.

Não lhe assiste, porém, qualquer razão e o seu recurso mostra-se antes irremediavelmente condenado ao insucesso.

Com efeito e tal como vem doutamente decidido, é absolutamente seguro e certo que o processo de execução fiscal se extingue, além do mais, pelo pagamento da dívida exequenda e do acrescido [cfr. art.º 176º, n.º 1, al. a), do CPPT], no estado em que se encontrar (cfr. art.º 264º n.º 1 do mesmo diploma adjectivo), devendo o órgão de execução fiscal onde correr o processo declarar a extinção da execução em consequência daquele pagamento (cfr. art.º 269º do citado CPPT).

E vem também adquirido e não controvertido que, por despacho do Chefe de Finanças de 30.12.2002, proferido no respectivo processo executivo, este processo executivo foi, por isso, arquivado, em face do pagamento efectuado, não constando nem vindo sequer alegado que este despacho tenha sido contenciosamente sindicado. Assim e uma vez que, tal como vem decidido, a oposição à execução fiscal é o meio judicial especialmente vocacionado para, na procedência de um qualquer dos fundamentos legais válidos e taxativamente previstos nas alíneas do n.º 1 do art.º 204º daquele Código, demandar também a extinção da execução agora quanto ou relativamente ao oponente ou oponentes - cfr. art.º 176º, n.º 1, al. c), do CPPT -, Este meio judicial ou procedimento processual de oposição só logra justificação e razão de ser na presença ou perante processo executivo que a eventual procedência daquele visa sustar.

Pois que, como se verifica ocorrer no caso dos presentes autos, se a execução respectiva se mostrar já arquivada ou finda, ou o foi entretanto, por nela se ter logrado obter o seu escopo jurídico-processual último - a cobrança da dívida exequenda -, nada justifica a instauração e ou pendência do processo judicial que a lei consagrou apenas com a finalidade própria e específica de, eventualmente, pôr termo ou sustar aquele.

Com efeito, extinta a execução fiscal a oposição a esta entretanto deduzida não pode deixar de ser, como foi, julgada também extinta, por manifesta ausência de objecto processual próprio e consequente impossibilidade e inutilidade da respectiva lide [cfr. art.º 287º, al. e), do CPC, aplicável *ex vi* do art.º 2º, al. e), do CPPT], Tal como bem se evidenciou na sindicada decisão mediante invocação, aliás, de doutrina e jurisprudência atinente.

No mesmo sentido decidiu já esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, entre outros, nos acórdãos de 20.12.1995, processo n.º 19.094, in *AP DR* de 14.11.1997, pag. 3039, e de 04.12.2002, processo n.º 1470/02.30.

Neles se aduziu, sobre o ponto e além do mais, que:

«A oposição constitui uma verdadeira ” contra acção do devedor à acção executiva do credor”, servindo esta para realizar o direito já declarado em definitivo.»

A oposição está instituída, na e para a execução, tão só para os fins que a lei fixa de suspender ou anular a execução e não para que, em todo o caso, seja formado ou fique certo o direito do credor.

Que a oposição à execução fiscal não tem natureza declaratória, resulta, aliás, claramente, da impossibilidade de nela se apreciar a legalidade da liquidação, a menos” que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação (. . .)

(. . .) A oposição tem, pois, uma função subordinada, como que de resposta à iniciativa do exequente, em termos de contestação da posição deste na lide executiva.»

Não merece pois qualquer reparo ou censura a impugnada decisão judicial, improcedendo antes, isso sim, toda a argumentação subjacente ao presente recurso jurisdicional.

Termos em que acordam os Juizes deste Supremo Tribunal e Secção em negar-lhe provimento, assim confirmando aquela decisão.

Custas pela Recorrente, fixando a procuradoria em 40%.

Lisboa, 2 de Junho de 2004. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 2 de Junho de 2004.

Assunto:

Matéria de facto

Doutrina que dimana da decisão:

Um recurso versa matéria de facto e não matéria de direito quando o recorrente invoca factos que não foram tomados em consideração pela sentença recorrida.

Recurso n.º 1652/03; Recorrente: Galheta — Importação, Comércio e Exportação, Lda.; Recorrida: Fazenda Pública. Relator Ex.ºmº Juiz Cons.º Dr. Fonseca Limão (por vencimento).

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

Com fundamento na violação da lei, Galheta — Importação, Comércio e Exportação, Lda., com sede na Rua Eng.º Ferreira Dias, 924, Ramalde, Porto, deduziu impugnação judicial contra o acto de liquidação de IRC dos anos de 1995, 1996 e 1997, pedindo a anulação dessa liquidação.

Por sentença de fls. 82 e seguintes, o M.ºmº Juiz do antigo Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto julgou a impugnação improcedente.

Não se conformando com essa sentença, dela recorreu a contribuinte para este STA, tendo apresentado as suas alegações de fls. 99 e seguintes, nas quais apresentou 24 conclusões, as quais aqui se consideram reproduzidas.

Neste STA, o M.º P.º suscitou a questão prévia da incompetência do STA em razão da hierarquia, pois o recurso não versa matéria exclusivamente de direito.

Notificada, a recorrente nada disse.

Corridos os vistos cumpre decidir a questão prévia da incompetência em razão da hierarquia.

Como vem sendo jurisprudência deste STA, é pelas conclusões das alegações que se faz a delimitação objectiva do recurso. Significa isto que se as conclusões contestam a matéria de facto apurada pelo tribunal recorrido ou se alegam factos que não foram tomados em consideração pelo tribunal recorrido, então o recurso não versa exclusivamente matéria de direito pois também versa matéria de facto.

Ora, nas suas conclusões a recorrente enunciou factos que não foram tomados em consideração na sentença recorrida, e que tem a ver com a questão de saber se estão ou não provados, o que, inquestionavelmente, é matéria de facto.

Na conclusão XXII, a recorrente escreveu que as liquidações adicionais encontram-se fundamentadas num entendimento da Administração Tributária, expresso num despacho de um Chefe de Serviços da DGCI, datado de 2.5.1996. Este facto não foi tomado em consideração na sentença recorrida.

Assim, temos de concluir que a recorrente não cingiu o seu recurso à matéria de direito, pois também discute matéria de facto.

Mas, versando o recurso matéria de facto, competente para dele conhecer não é este STA, mas o TCA Norte, nos termos dos arts. 32º, nº 1, al. b), e 41º, nº 1, al. a), do ETAF/84 e do artº 280º, nº 1, do CPPT.

Nestes termos, acordam os juízes do STA em julgar procedente a questão prévia posta pelo Mº Pº, em declarar este STA incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso e em declarar competente para o efeito o TCA Norte, para onde a recorrente pode pedir a remessa do processo.

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

Lisboa, 2 de Junho de 2004. — *Fonseca Limão* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Almeida Lopes* (vencido pois não vem discutida qualquer questão probatória).

Acórdão de 2 de Junho de 2004.

Recurso nº 1706/03; Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: José Maria da Silva Oliveira; Relator: Ex.º Juiz Consº. Dr. Almeida Lopes.

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

Em recurso contencioso foi proferida a sentença de fls. 111 a 113 a conceder provimento ao recurso de José Maria da Silva Oliveira.

Notificada a sentença à Fazenda Pública em 4.6.2003 (fl. 114), veio a mesma a apresentar o requerimento de fl. 115 a pedir a prorrogação do prazo da contestação. Esse requerimento entrou em 16.6.2003.

Entendendo haver lapso, o M.º Juiz de Direito, por despacho de fl. 116, ordenou que a Fazenda rectificasse o lapso.

Então a fazenda apresentou em 30.6.2003 um requerimento de recurso para este STA, contra a sentença notificada em 4.6.2003.

O recurso foi admitido (fl. 118) e houve alegações (fl.119).

Neste STA, o Mº Pº. suscitou a questão da deserção do recurso, pois o mesmo deu entrada fora do prazo legal.

Por despacho de fl. 128, o Relator julgou o recurso deserto.

Inconformada com o despacho de deserção, a Fazenda Pública reclama para a conferência, alegando que a rectificação faz parte

do acto rectificado, pelo que releva a data do requerimento de prorrogação do prazo da contestação.

Corridos os vistos legais cumpre decidir.

Nos termos do artº 280º, nº 1, do CPPT, o prazo para o recurso é de 10 dias (contado da data da notificação da sentença recorrida).

Trata-se de um prazo legal e peremptório.

Nos termos do artº 147º, nº1, do CPC, o prazo processual marcado pela lei é prorrogável nos casos nela previstos.

A lei não prevê a prorrogação do prazo para o recurso. Esse prazo não pode ser prorrogado por efeito de um lapso do recorrente. De contrário, todos os recorrentes passavam a incorrer em lapsos para alargar o prazo de recurso. Se a recorrente pediu indevidamente a prorrogação do prazo para contestar *sibi imputet*.

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em indeferir a reclamação para a conferência, assim se não conhecendo do recurso. Sem custas.

Lisboa, 2 de Junho de 2004. — *Almeida Lopes* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 2 Junho de 2004.

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Demanda do condomínio. Personalidade jurídica. Personalidade judiciária.

Doutrina que dimana da decisão:

Embora não possua personalidade jurídica, o condomínio resultante da propriedade horizontal goza de personalidade judiciária para ser demandado em processo de execução fiscal por falta de pagamento da água consumida nas partes comuns do edifício, correspondente à contagem efectuada num contador totalizador, nos termos do disposto no artº 6º, al. e), do CPC.

Recurso n.º 1865/03-30. Recorrente: Câmara Municipal do Porto; Recorrido: Condomínio Torre 130; Relator: Ex.º Juiz Consº. Dr. Pimenta do Vale.

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

1 - A Câmara Municipal do Porto, não se conformando com a sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto que julgou provada e procedente a excepção dilatória de falta de personalidade e capacidade judiciária do executado para o processo de execução fiscal nº 15.394/2000 e, em consequência, absolveu da instância executiva o executado Condomínio da Torre 130 do prédio urbano constituído em regime de propriedade horizontal, sito na rua Fernando

Lopes, nº 130, Porto, dela vem interpor o presente recurso, formulando a seguinte conclusão:

1. A douta sentença recorrida violou o art. 6º, alínea e), do Código de Processo Civil, pelo que deve ser revogada em conformidade, assim se fazendo a merecida JUSTIÇA!

O recorrido contra-alegou nos termos que constam de fls. 153 a 156, que aqui se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais, concluindo pela improcedência do recurso.

O Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser confirmado o julgado, uma vez que o M.^{mo} Juiz *a quo* fez boa interpretação da lei (nomeadamente, artº 1436º do CCivil), e com apoio na jurisprudência que cita”.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - Como se viu, a única questão que constitui o objecto do presente recurso consiste em saber se o recorrido Condomínio da Torre 130 tem ou não personalidade judiciária.

Dispõe o artº 5º do CPC que “a personalidade judiciária consiste na susceptibilidade de ser parte” (nº 1). E no seu nº 2 acrescenta que “quem tiver personalidade jurídica tem igualmente personalidade judiciária”.

Assim e por força do normativo citado, resulta que todos quantos detenham personalidade jurídica podem figurar como partes processuais.

Conforme dispõe o artº 66º, nº 1, do CC, na sequência, aliás, dos princípios da natureza humanista e personalista que informam o nosso direito, a personalidade, ou seja, a possibilidade de adquirir e exercer direitos e de contrair obrigações, adquire-se no momento do nascimento completo e com vida.

Quer isto dizer que, ocorrido o “nascimento completo e com vida”, automaticamente é reconhecido, a cada ser humano, a personalidade jurídica, já que lhe é inerente.

Todavia, o mesmo já não acontece em relação aos entes colectivos, na medida em que a sua qualidade de pessoa jurídica depende sempre da atribuição dessa qualidade por uma lei formal ou de um acto de reconhecimento por uma autoridade administrativa ou resulta de um diploma avulso. Que é o que acontece com as associações ou fundações regularmente constituídas, de acordo com o disposto no Código Civil, bem como com as sociedades comerciais que respeitem o processo constitutivo previsto no Código das Sociedades Comerciais, assim como com as pessoas colectivas de direito público, com as empresas públicas e com a cooperativas.

A este propósito, diz Manuel de Andrade “trata-se da aptidão de um sujeito jurídico para produzir efeitos de direito, por mera actuação pessoal; . . . para praticar, em suma, por si próprio ou através de um representante voluntário, actos jurídicos (actos produtivos de efeitos jurídicos) . . .” (in *Teoria Geral da Relação Jurídica*, vol. I, pág. 31).

Feitas estas considerações e no caso em apreço, é fora de dúvida que o executado Condomínio da Torre 130, não possui personalidade jurídica.

Com efeito, não basta que ele exista, torna-se indispensável que alguma lei formal lhe atribua a qualidade de pessoa jurídica - o que não acontece.

O artº 1437º, nº 1 do CC é explícito ao referir que é ao Administrador que compete agir em juízo, quer como autor, quer como

réu, em todas as acções que digam respeito às partes comuns do edifício.

3 - Contudo, aquele regime regra de que só tem personalidade judiciária quem tiver personalidade jurídica sofre hoje uma disfunção, na medida em que o Código de Processo Civil admite, a título excepcional, a existência de personalidade judiciária sem personalidade jurídica, como acontece com o condomínio.

Na verdade, estabelece o seu artº 6º, al. e), que tem personalidade judiciária, mesmo que destituído de personalidade jurídica, “o condomínio resultante da propriedade horizontal, relativamente às acções que se inserem no âmbito dos poderes do administrador”.

Das disposições combinadas dos arts. 1430º a 1433º, 1435º e 1436º do CC, resulta que o administrador é o órgão executivo das partes comuns do edifício e a assembleia de condóminos é o seu órgão deliberativo.

E, como vimos, de entre os poderes do administrador conta-se a legitimidade para agir em juízo como autor ou como réu, bem como a possibilidade de ser demandado nas acções respeitantes às partes comuns do edifício (artº 1437º, nº 2, do CC).

Ora, no caso vertente, estamos perante uma execução que foi movida pela Câmara Municipal do Porto contra o Condomínio da Torre 130 por falta do pagamento de água consumida nas partes comuns do edifício, correspondente à contagem efectuada num contador totalizador, tudo em consequência de um contrato de fornecimento de água celebrado em nome daquele Condomínio e que consta de fls. 116, cuja validade não foi posta em causa pelas partes.

Sendo assim, figurando o executado Condomínio Torre 130, como parte, no citado contrato, nada impede que este venha a ser directamente demandado. É que, estando em causa uma execução pelo não pagamento de água consumida pelas partes comuns do edifício e como estamos perante uma acção que se insere no âmbito dos poderes do administrador, goza aquele de personalidade e capacidade judiciária, nos termos supra referidos.

4 - Nestes termos, acorda-se em conceder provimento ao presente recurso e revogar a decisão recorrida, que deverá ser substituída por outra que dê seguimento à oposição à execução fiscal, se outras razões a isso não obstarem.

Sem custas.

Lisboa, 2 de Junho de 2004. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*.

Acórdão de 2 de Junho de 2004.

Assunto:

Poderes de Cognição do STA. Incompetência em razão da hierarquia.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — *Nos processos inicialmente julgados pelos TT de 1ª instância o Supremo Tribunal Administrativo, Secção de Contencioso Tributário, apenas conhece de matéria de direito - art. 21º, n.º 4, e 32, n.º 1, al. b), do ETAF.*
- II — *Se o recurso versar matéria de direito e matéria de facto é aquela secção incompetente para dele conhecer, em razão da hierarquia, sendo antes, para tanto, competente a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo - art. 42, n.º 1, al. a), do ETAF.*
- III — *Não versa exclusivamente matéria de direito o recurso jurisdicional em que o recorrente alega, nas conclusões das respectivas alegações, factos que o TT de 1ª Instância não deu como provados ou controverte estes.*

Recurso n.º 1978/03-30. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Joaquim Almeida Pereira; Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformado com a aliás douta sentença proferida pelo TT de 1ª Instância do Porto, 2º Juízo, 2ª Secção, que julgou procedente a impugnação judicial que o ora Recorrido Joaquim Almeida Pereira, nos autos convenientemente identificado, deduzira contra liquidações de IVA e respectivos juros compensatórios, referentes aos anos de 1996 e 1997, no valor total de 4.220.322\$00, dela interpôs recurso jurisdicional para este Supremo Tribunal Administrativo o Ex.º Representante da Fazenda Pública.

Apresentou tempestivamente alegações de recurso, formulando as pertinentes e necessárias conclusões - cfr. fls. 59 a 64, seriadas a final pelas letra A. a I. -, que aqui se dão por integralmente reproduzidas para todos os efeitos legais.

Não foram apresentadas contra-alegações.

Neste Supremo Tribunal o Ex.º Magistrado do Ministério Público suscitou depois a questão prévia da incompetência, em razão da hierarquia, nos termos do disposto nos arts. 21º, n.º 4, 32º, n.º 1, al. b), e 41º, n.º 1, al. a), do ETAF e 16º, n.º 2, 18º, n.º 2, e 280º, n.º 1, estes do CPPT, sufragando entendimento de que o presente recurso não versa exclusivamente matéria de direito,

Uma vez que, aduziu, nas conclusões A), B) e F) das alegações apresentadas pela Recorrente Fazenda Pública *se enunciam factos não incluídos no probatório da sentença impugnada . . . sujeitos à formulação e um juízo pelo tribunal, expresso no binómio provado/não provado, independentemente da sua relevância para a decisão da causa . . .*

O que, em seu esclarecido entender, implica ter de concluir-se que o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito o que, por si só e face aos dispositivos legais invocados, demanda a incompetência em razão da hierarquia do Supremo Tribunal Administrativo, enquanto tribunal de revista, para dele conhecer e de-

termina antes e para tanto a competência do Tribunal Central Administrativo.

Notificada para, querendo, se pronunciar sobre a referida “*questão prévia*” - art.º 704º do CPC -, pelo requerimento de fls. 70, a Recorrente Fazenda Pública, porventura admitindo a procedência da suscitada questão prévia, desde logo requereu a oportuna remessa dos autos ao tribunal hierarquicamente competente, o Tribunal Central Administrativo (2ª Secção).

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A suscitada questão prévia não pode deixar de proceder, como aliás a própria Recorrente ao menos tacitamente reconhece.

Na verdade e como atentamente evidenciou o Ilustre Procurador-Geral junto deste Supremo Tribunal, nas apontadas conclusões das suas alegações a Recorrente invoca factos que o probatório não estabeleceu e a sindicada sentença naturalmente não considerou, designadamente quando sustenta que:

“(. . .) não foi apresentado pedido de reembolso do IVA pelo sujeito passivo (. . .)” - conclusão A. e F. ; e que

“(. . .) o sujeito passivo deduziu IVA mencionado nas facturas emitidas por outros sujeitos passivos que tinham cessado a actividade em data anterior à da emissão (. . .)”, conclusão B.

Porque assim, importa concluir que o presente recurso não versa efectiva e exclusivamente matéria de direito e que, por isso mesmo, se verifica a suscitada questão prévia da incompetência em razão da hierarquia.

Circunstância que, nos termos das aplicáveis e invocadas disposições legais, demanda antes seja hierarquicamente competente para dele conhecer o Tribunal Central Administrativo, Secção de Contencioso Tributário, agora o Tribunal Regional do Norte.

Pelo exposto, sem necessidade de outros ou melhores considerandos, acordam os Juízes desta Secção em julgar verificada a suscitada “*questão prévia*” e, conseqüentemente, declarar a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do objecto do presente recurso,

Indicando como competente, para tanto, a Secção de Contencioso Tributário Central Administrativo do Norte, ao qual e após o eventual trânsito haverão de ser remetidos os presentes autos, face ao já requerido a fls. 158.

Sem custas, por delas estar, ao tempo, isenta a Recorrente Fazenda Pública.

Lisboa, 2 de Junho de 2004. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 2 de Junho de 2004.**Assunto:**

Execução fiscal. Oposição. Compensação de créditos. Despacho liminar.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — A compensação de créditos fiscais, quando autorizadas por lei especial constitui fundamento legal de oposição à execução fiscal enquadrável na al. h) do n.º 1 do art.º 286.º do Código de Processo Tributário, pois não envolve apreciação da legalidade em concreto da dívida exequenda, nem representa qualquer interferência em matéria da exclusiva competência da autoridade que extraiu o respectivo título executivo.*
- II — Não deve, por isso e sem mais, indeferir-se liminarmente pedido de oposição à execução fiscal fundamentado na invocada compensação de créditos, uma vez que o indeferimento liminar de petição apresentada em juízo, independentemente da natureza e forma do processo, só deve ter lugar quando for manifesto que a pretensão formulada não pode mesmo proceder. (art.º 234.º-A do CPC).*

Recurso n.º 1994/03-30. Recorrente: Joaquim Manuel Petreira Mestre; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º. Juiz Cons.º. Dr. Alfredo Madureira.

Acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

Inconformado com o aliás douto despacho de indeferimento liminar da petição de oposição à execução fiscal que deduzira, dele interpôs recurso jurisdicional para este Supremo Tribunal o Oponente Joaquim Manuel Pereira Mestre, nos autos convenientemente identificado.

Apresentou tempestivamente as suas alegações de recurso formulando, a final, as seguintes conclusões:

I — A questão fundamental que se discute no presente recurso diz respeito ao indeferimento liminar da Oposição, nomeadamente a questão da compensação, da excepção de não cumprimento e a não exigibilidade da quantia exequenda.

II — No caso sub judice tal compensação deveria ser atendida, uma vez que o estado não se pode refugiar nos subterfúgios que a lei lhe confere, prejudicando directamente os particulares, in casu a ora Oponente.

III — O instituto da compensação, alegado pela Oponente, visava única e exclusivamente a extinção da obrigação, satisfazendo assim o seu crédito, sendo consequentemente anulada a dívida com a emissão de uma nota de crédito, e com o pagamento do remanescente ao Oponente.

IV — Existia um contrato bilateral entre o MDFN e o Oponente, sendo que este prestou serviços àquele e não foi ainda devidamente pago por estes, ou seja o MDFN deve ao Oponente a quantia de € 3.300,08 a título de trabalho já efectivamente prestado, logo é legítima a excepção de não cumprimento invocada pelo Oponente.

V — Pelo que a recusa no cumprimento da obrigação do Oponente, enquanto o MDFN não cumprir a prestação devida àquele.

VI — Mais a quantia exequenda não é exigível.

VII — Apesar de não dizer expressamente, o Oponente ao alegar a inexigibilidade, baseia a sua oposição também na alínea a) do artigo 204.º do CPPT, e o Meret.º Juiz do Tribunal a quo nem sequer se pronunciou sobre este ponto.

Conclui pedindo a revogação do sindicado despacho de indeferimento liminar com o consequente prosseguimento dos trâmites legais da oposição deduzida.

Contra alegou também tempestivamente o Exmo. Representante da Fazenda Pública sufragando o entendimento acolhido pelo impugnado despacho, assim reclamando a sua confirmação.

Neste Supremo Tribunal o Ex.º. Magistrado do Ministério Público emitiu depois bem fundamentado parecer opinando pelo provimento do recurso e consequente revogação do julgado por, em seu esclarecido entender e de harmonia com jurisprudência desta Secção que convenientemente identifica, a invocada compensação de créditos não tributários (cfr. Art.º 90º, n.ºs 4 e 5, do CPPT) com o crédito exequendo íntegra fundamento válido de oposição à execução fiscal, já perante o disposto no art.º 204º, n.º 1, al. i), do CPPT.

Colhidos os vistos legais e porque nada obsta cumprir decidir.

Ora, como claramente emerge do relato que antecede, a única questão que importa dirimir no presente recurso jurisdicional é tão só a de saber se a compensação de créditos, enquanto causa de extinção total ou parcial das obrigações (cfr. art.º 847º do Código Civil), íntegra ou não fundamento válido de oposição à execução fiscal.

E como do mesmo também resulta, já de acordo com o atento alerta do Ex.º. Magistrado do Ministério Público, a jurisprudência desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo vai, com efeito, no sentido afirmativo.

Vejam-se, entre outros, os acórdãos de 06.11.1998, de 03.02.1999 e de 24.11.1999, tirados, respectivamente, nos processos n.º 20.835, 23.149 e 23.844.

Porque assim e tal como se sumariou neste último aresto "*Não deve, por isso e sem mais, indeferir-se liminarmente pedido de oposição à execução fiscal fundamentado na invocada compensação de créditos*". Acresce que, também de harmonia com jurisprudência reiterada e pacífica desta Secção - cfr., entre outros, os acórdãos de 06.05.1998, processo n.º 18.856, de 10.11.1999, processo n.º 23.944, de 24.11.1999, processo n.º 24.246, de 23.03.2000, processo n.º 24.710, e de 12.04.2000, processo n.º 24.659,

«*O indeferimento liminar de petição apresentada em juízo, independentemente da natureza e forma do processo, só deve ter lugar quando for manifesto que a pretensão formulada não pode mesmo proceder. (art. 234-A do CPC).*»

Situação que, no ajuizado caso dos presentes autos e até pelo que se deixa dito, manifestamente não se verifica ocorrer.

Pelo exposto e de harmonia com a apontada jurisprudência, já perante o disposto no também aplicável art.º 8º, n.º 3, do Código Civil, acordam os Juizes desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao presente recurso jurisdicional, em revogar o sindicado despacho de indeferimento liminar para ser substituído por outro que, ao menos pelo apontado e improcedente motivo, não seja de indeferimento liminar.

Sem custas.

lisboa, 2 de Junho de 2004. — Alfredo Madureira (relator) — Baeta de Queiroz — Vítor Meira.

Acórdão de 2 de Junho de 2004.

Assunto:

Recurso jurisdicional de decisão assente em diversos fundamentos, cada um deles bastante para a suportar. Consequência de o recorrente questionar apenas um desses fundamentos.

Doutrina que dimana da decisão:

Não pode ser provido o recurso jurisdicional em que se impugna uma sentença que anulou um acto tributário de liquidação por reconhecer nele três fontes de ilegalidade - aplicação de norma inconstitucional, por violação do princípio da igualdade; violação do caso julgado; e aplicação de norma contrária a uma directiva comunitária - se o recorrente, nas alegações de recurso, e respectivas conclusões, apenas contraria o decidido quanto à ofensa de caso julgado, sem questionar a sentença nos segmentos sobrantes, já que cada um deles é bastante para, por si só, sustentar a decisão anulatória.

Recurso n.º 2046/03; recorrente: Fazenda Pública; recorrida: Modelo, Sociedade Gestora de Participações Sociais, S.A.; relator: Ex.^{mo} Juiz Cons.^o Dr. Baeta de Queiroz.

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

1.1. A FAZENDA PÚBLICA recorre da sentença da M.^{ma} Juíza da 2.^a Secção do 3.^o Juízo do Tribunal Tributário de 1.^a Instância do Porto que julgou procedente a impugnação da liquidação de emolumentos registrais efectuada a MODELO, SOCIEDADE GESTORA DE PARTICIPAÇÕES SOCIAIS, S.A., com sede em Espido, Maia, pela Conservatória do Registo Comercial da Amadora.

Formula as seguintes conclusões:

«1. Contrariamente ao alegado pela impugnante e aceite pela douda sentença, a questão da natureza jurídica da participação emolumentar e da sua conformidade ou não com a Directiva 69/335/CEE, nunca foi discutida, nem nos Tribunais nacionais, nem o T.J.C.E.;

2. Entendeu a douda sentença, existir violação de sentença transitada em julgado, em sede de execução de sentença, contudo, conforme consagrado no Acórdão do S.T.A., de 02/07/2003, o que existe é uma “compensação” ou “um encontro de contas”, a operar, na execução da sentença anulatória da liquidação, tendo em vista o montante emolumentar devido face às novas tabelas, sem que tal constitua qualquer ofensa ao caso julgado constante da sentença a executar, defendendo mesmo que, “a referida compensação ou encontro de contas, resultante da lei, não constitui acto de inexecução da sentença, oferecendo-se, ao contrário, como sua execução natural, face à Lei 85/2001”;

3. Sendo a compensação uma forma de extinção da obrigação tributária, prevista no artigo 40.^o da L.G.T. e na al. c) do n.^o 1 do art.^o 853.^o do C. P. Civil, não padece a liquidação impugnada de qualquer ilegalidade susceptível de conduzir à sua anulação;

4. Constituindo as receitas em apreço a nomenclatura de taxas, criadas por Lei da Assembleia da República - Lei 85/2001 - nem mesmo se poderá invocar a sua inconstitucionalidade face à sua aplicação retroactiva, uma vez que, o princípio da não retroactividade, previsto no artigo 103.^o, n.^o 3, da C.R.P. apenas se aplica aos impostos; 85/2001; art.^o 853.^o, n.^o 1, al. c), do C.P.C., bem como, art.^o 40.^o da Lei Geral Tributária.

Termos em que se requer o provimento do presente recurso, restando-se a douda sentença recorrida.»

1.2. Das suas contra-alegações extrai a recorrida estas conclusões:

«1.^a A participação emolumentar impugnada nos presentes autos foi calculada nos termos da Tabela de Emolumentos aprovada pela Portaria n.º 883/89, cuja desconformidade com o direito comunitário já foi declarada pelo Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias; PELO QUE

2.^a É indiscutível que a participação emolumentar exigida pela Direcção-Geral dos Registos e do Notariado, ao abrigo do disposto no n.º 4 do art. 10.^o da Lei 85/2001, calculada em função do valor do acto, infringe o direito comunitário, designadamente a Directiva 50/335/CEE;

3.^a Note-se que a participação emolumentar é uma componente variável da remuneração atribuída pelo Estado aos funcionários públicos dos serviços do registo e do notariado, obtida em função dos emolumentos cobrados aos particulares pelo serviço público em causa;

4.^a Sendo os emolumentos receitas que o Estado recebe por força de obrigações impostas aos cidadãos pela lei, constituindo verdadeiras receitas coactivas, pelos mesmos motivos, as quantias denominadas como “participação emolumentar”, retiradas daqueles montantes cobrados a título de emolumentos, são receitas obtidas de forma coerciva pelo Estado;

5.^a Constituem, portanto, uma receita do Estado, não colhendo um eventual argumento de que a actual exigência deste montante decorreria da circunstância de os mesmos “pertencerem” a outra entidade - a MODELO pagou aquela quantia ao Estado, o destino dela pouco importa para a situação sub judicio;

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

EM TODO O CASO:

7.^a A exigência da participação emolumentar constitui uma flagrante violação do caso julgado, pois a sua imposição foi anulada pelo Tribunal por decisão transitada em julgado proferida no processo de impugnação n.º 15/93, que correu os respectivos termos pela 2.^a secção do 1.^o juízo do Tribunal Tributário de 1.^a Instância de Lisboa;

8.^a O fundamento da anulação da liquidação, decidida no mencionado processo de impugnação, residiu, insista-se, na desconformidade da lei - Tabela de Emolumentos aprovada pela Portaria n.º 883/89 - com o direito comunitário, designadamente com o disposto na Directiva 69/335/CEE;

9.^a A participação emolumentar foi calculada nos termos daquela Tabela, pelo que a sua actual exigência infringe o âmbito do caso julgado, pois está a criar-se um tributo que comunga com o anterior do mesmíssimo vício;

10ª O acto de liquidação em causa foi, portanto, praticado em violação do caso julgado, pelo que se encontra ferido de nulidade, consoante decorre da al. h) do n.º 2 do art. 133º do C. P. A.;

11ª A parte final do n.º 4 do art. 10º da Lei n.º 85/2001, de 4 de Agosto, enferma de patente inconstitucionalidade, por violação do disposto do n.º 2 do art. 205º da C. R. P. e, bem assim, por infracção do conteúdo essencial do princípio da separação e interdependência dos poderes (art. 111º da C. R. P.) e do núcleo fundamental do princípio do Estado de Direito (art. 2º da C.R.P.);

EM RESUMO:

12ª A “nova tributação” sustentada pelo Digno Representante da Fazenda Pública divide-se em duas partes: uma, resultante da aplicação do actual R.E.R.N., publicado no D. L. n.º 322-A/2001; outra, que repete uma parte da liquidação que já foi anulada e que foi calculada nos termos da Portaria n.º 883/89, o que significa que a sua exigência, além de representar uma nova infracção ao direito comunitário, infringe claramente o caso julgado;

13ª Em face da decisão judicial proferida no citado processo de impugnação n.º 15193, apenas é legítima a exigência da quantia cobrada ao abrigo do actual R.E.R.N., visto que a tributação emolumentar efectuada nos termos dessa Tabela respeita o conteúdo daquela decisão;

POR ÚLTIMO,

14ª A exigência da participação emolumentar viola ainda o princípio constitucional da igualdade, previsto no art. 13º da C. R. P., pois pelo mesmo serviço público a Modelo é tributada de uma forma mais onerosa do que os restantes particulares.

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

Para o caso de não se considerarem suficientes os termos em que o TJCE já se pronunciou sobre a incompatibilidade com o direito comunitário da cobrança de qualquer tipo de emolumentos (incluindo a participação emolumentar) calculados em função do capital social e entender ser necessário proceder a nova consulta nos termos do art. 234º do Tratado de Roma, a recorrente permite-se sugerir a formulação da seguinte questão prejudicial:

«O disposto nos arts. 10º e 12º, n.º 1, al. e), da Directiva 69/335/CEE deve ser interpretado no sentido de que obsta a que seja exigido a uma sociedade, por ocasião da formalização de uma alteração estatutária, uma quantia a título de participação emolumentar, tal como a dos presentes autos, cujo montante é calculado em função do capital social e que acresce a um tributo que já contém todos os custos efectivos do serviço público prestado?».

1.3. O Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que a sentença merece ser confirmada.

1.4. O processo tem os vistos dos Ex.^{mos} Juízes-Adjuntos.

2. Vêm provados os factos seguintes:

«Correu termos pela 2.ª Secção do 1º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, o processo de impugnação n.º 15/93, instaurado contra uma liquidação de emolumentos registrais cobrada pela Conservatória do Registo Comercial da Amadora à impugnante, que foi julgada procedente por decisão de 10 de Agosto de 2001, já transitada em julgado, que determinou a anulação do acto de liquidação impugnado, no montante de 21 006 000\$00;

A Direcção-Geral dos Registos e Notariado, em cumprimento da referida sentença, remeteu para pagamento ao Instituto de Gestão Financeira e Patrimonial da Justiça nota discriminativa da quantia a restituir, de que há cópia a fls. 32, aqui dada por reproduzida;

Tal nota discriminativa foi também dada a conhecer à impugnante, em data posterior a 23 de Julho de 2002;

Como se verifica dessa nota discriminativa, a Direcção-Geral dos Registos e Notariado entende dever restituir € 208 440,62 por ao montante da liquidação anulada e ao montante dos juros indemnizatórios ter abatido uma quantia devida pelo Regulamento Emolumentar dos Registos e Notariado e uma quantia de € 4505,43, cobrada a título de participação emolumentar;

A presente impugnação foi instaurada em 3 de Outubro de 2002”.

3.1. A ora recorrida impugnou judicialmente um acto de liquidação de emolumentos registrais, efectuado por aplicação da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial aprovada pela portaria n.º 883/89, de 13 de Outubro, obtendo a sua anulação, com fundamento em que “a liquidação de emolumentos efectuada ao abrigo do citado artº 1º da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial, viola a lei comunitária”, no caso, a Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17 de Julho, na redacção dada pela Directiva 85/303/CEE, do Conselho, de 10 de Junho.

Na sequência dessa anulação, a Administração procedeu a nova liquidação, respeitante ao acto de registo que motivara a anulada, incluindo uma quantia a título de “participação emolumentar”, calculada nos termos da aludida portaria; e, na sequência, propõe-se restituir à impugnante uma quantia equivalente à diferença entre o montante apurado pela liquidação anulada e aquele a que chegou a nova liquidação.

A agora recorrida impugna esta última liquidação, no que concerne à dita “participação emolumentar”, defendendo que, à semelhança do que se verificava com a primeira, volta a haver violação do direito comunitário; e que, além disso, foi ofendido o caso julgado formado pela decisão judicial anulatória da inicial liquidação.

A sentença que apreciou esta segunda impugnação julgou-a procedente, reconhecendo ocorrer vício de inconstitucionalidade, por violação dos princípios da igualdade e “do respeito pelo caso julgado”, e de contrariedade com o direito comunitário - Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17 de Julho.

É esta sentença que agora é questionada pela Fazenda Pública, pela via do presente recurso jurisdicional. Entende a recorrente que tudo o que ocorreu foi uma compensação ou encontro de contas, resultante da lei e, ademais, já em outra circunstância considerada legal por este Tribunal, no acórdão proferido no recurso n.º 388/03, de 2 de Julho de 2003, não havendo, conseqüentemente, violação do caso julgado; que a aplicação retroactiva da lei n.º 85/2001, de 4 de Agosto, não é inconstitucional, por se tratar de uma taxa e não de um imposto; e que “a questão da natureza jurídica da participação emolumentar e da sua conformidade ou não com a Directiva 69/335/CEE, nunca foi discutida, nem nos Tribunais nacionais, nem o T.J.C.E.»

A sentença recorrida teria, deste modo, violado os artigos 10º, nº 4, da Lei nº 85/2001, 853º, nº 1, alínea c), do Código de Processo Civil, e 40º da Lei Geral Tributária.

3.2. Ora, como se viu, (ponto 3.1, supra), a sentença recorrida anulou o acto tributário por ter julgada verificadas ilegalidades procedentes de três fontes, a saber:

1ª - Inconstitucionalidade do nº 4 do artigo 10º da lei nº 85/2001, de 4 de Agosto, ao abrigo da qual foi efectuada a liquidação, por violação do princípio da igualdade;

2ª - Desrespeito pelo caso julgado, por ter resultado inferior a quantia devolvida em consequência da anulação judicial da primeira liquidação;

3ª - Desconformidade da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial aplicada pela liquidação com a Directiva nº 69/335/CEE, do Conselho, de 17 de Julho.

Qualquer destas ilegalidades é, por si mesma, razão bastante para a anulação decretada.

O que vale por dizer que, ainda que uma delas, na realidade, se não verifique, ainda assim, mantém-se a procedência da impugnação, pela verificação das outras.

Daí resulta que o tribunal que de tal sentença seja chamado a apreciar um recurso jurisdicional, para a revogar, há-de concluir pela não verificação de todos e cada um dos vícios que essa sentença encontrou no acto tributário sindicado.

Porém, o âmbito e objecto do recurso jurisdicional, ressalvado quanto for de conhecimento oficioso, é delimitado pelas conclusões das alegações do recorrente, como resulta do disposto os artigos 684º e 690º do Código de Processo Civil.

No presente caso, a recorrente ataca a sentença no segmento em que julgou existir ofensa do caso julgado, esgrimindo argumentação contrária, defendendo, designadamente, que o que operou foi uma mera compensação, legalmente admitida (aliás, imposta), e incapaz de ofender o caso julgado, por não consubstanciar inexecução da sentença anulatória.

Mas, no que concerne aos outros motivos que conduziram a sentença recorrida a decretar a anulação da liquidação, nada diz de relevante.

Com efeito, e no que toca à desconformidade com o direito comunitário, tudo o que faz a recorrente é afirmar que “a questão da natureza jurídica da ”participação emolumentar” e da sua conformidade, ou não, com a Directiva 69/335/CEE, nunca foi discutida, nem nos tribunais nacionais nem no T.J.C.E.” (sublinhado nosso). Assim pretende contrariar afirmação de sinal contrário contida na sentença impugnada. Mas o que importa não é saber se a aludida questão foi já, ou não, objecto de discussão nos tribunais. Interessa, antes, saber se a Tabela de Emolumentos aplicada pelo acto tributário atacado é, ou não, conforme à lei comunitária. E aí, aonde a sentença afirmou a contrariedade, e o conseqüente vício de violação de lei comunitária pelo acto tributário, a Fazenda nada opõe, de modo a que este Tribunal de recurso possa avaliar da sua contra-argumentação, em confronto com a fundamentação da decisão judicial.

Refere-se, ainda, a recorrente Fazenda Pública, nas suas alegações e conclusões, à questão da retroactividade das taxas, a qual, ao con-

trário do que acontece com a mesma figura, mas relativa aos impostos, não seria fonte de inconstitucionalidade. Mas esta questão é inofensiva, pois a sentença não a tratou; a Fazenda, ao dizer o que diz, em nada contraria a decisão de que recorre.

Na verdade, o que a sentença afirmou, no concernente a questões de constitucionalidade, é que “é materialmente inconstitucional qualquer lei que vise estabelecer o desrespeito pelo caso julgado”, o que acontece com o nº 4 do artigo 10º da lei nº 85/2001, de 4 de Agosto. E, contra isto, especificadamente, a recorrente nada diz, a não ser o que já se viu - que não houve violação do caso julgado.

Como nada diz em desabono do julgamento feito pela sentença impugnada, segundo a qual os n.ºs 3 e 4 do artigo 10º referido “contem uma violação do princípio da igualdade consagrado no artº 13º da Constituição da República”.

Em súmula, mesmo que, examinada a questão da violação do caso julgado, afirmada pela sentença, e contrariada pela recorrente, se concluisse que, nesse segmento, a razão estava com esta última, achando-se a sentença incursa em erro de julgamento quanto ao direito, mesmo assim, essa sentença havia de subsistir, assente como está, também, em outros alicerces que a recorrente não abala: a aplicação de lei que, do mesmo passo, se mostra inconstitucional, por violadora do princípio da igualdade, e desconforme com o direito comunitário, por contrária à Directiva a que nos temos referido.

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

Lisboa, 2 de Junho de 2004. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Branhão de Pinho* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 8 de Junho de 2004.

Assunto:

Questão nova.

Doutrina que dimana da decisão:

Não pode ser considerada questão nova a alegação pelo recorrente de matéria invocada na petição inicial e apreciada na sentença recorrida, ainda que a argumentação apresentada no recurso não seja rigorosamente idêntica.

Recurso n.º 200/04-30; Recorrente: Eurobus - Indústria de Carroçarias, Lda.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Cons.º. Dr. Vítor Meira.

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

Eurobus - Indústria de Carroçarias, Lda impugnou no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra a liquidação de IRC relativa

ao ano de 1992 efectuada na sequência de uma acção de fiscalização para exame à sua escrita.

Por sentença do M.^{mo} Juiz daquele Tribunal foi a impugnação julgada improcedente.

Não se conformando com a decisão recorreu a impugnante para o Tribunal Central Administrativo que não tomou conhecimento do recurso por entender que o seu objecto se configurava como questão nova.

Continuando inconformada recorreu a impugnante para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a anulação da sentença recorrida e consequentemente do acto tributário, formulando as seguintes conclusões:

1. O objecto do presente recurso de agravo é a reapreciação da decisão proferida na 1ª Instância, desfavorável à ora agravante.

2. O não conhecimento do objecto do recurso com base em que, nas alegações de recurso se suscitou uma questão nova é contrário à verdade dos factos porque a questão suscitada não é nova, na medida em que foi apreciada pela sentença proferida na 1ª Instância, logo havia sido suscitada, em devido tempo, pela impugnante e também desrespeita o direito constitucionalmente consagrado de acesso ao direito e aos tribunais.

3. A questão nuclear aqui controvertida e que deu origem ao acto tributário de liquidação do IRC de 1992, no montante de PTE 8.844.936\$00 incluindo juros compensatórios, tem o seu suporte factual e material na não consideração como custo fiscal dos juros de suprimentos pagos pela ora agravante, referente ao empréstimo da participante Evicar - Comércio de Camiões, L.da.

4. Tal questão foi devidamente suscitada na petição inicial e, como tal, apreciada e decidida na sentença proferida em 1ª Instância, que não deu acolhimento à pretensão da ora agravante.

5. O não acolhimento da pretensão da ora agravante, de considerar os juros de suprimentos como custo fiscal, suporta-se no argumento de que as taxas de juro dos mesmos não estão de acordo com a evolução e prática das taxas de juro do mercado de capitais, o que se demonstrou não corresponder à realidade, baseando tal afirmação em fonte insuspeita como é o Banco de Portugal.

6. E também, como já se provou e demonstrou, o argumento que o valor dos juros pagos é mais elevado do que o seria no mercado de capitais, é falacioso, e como tal não tem acolhimento no artigo 57º do C.I.R.C., em virtude que as taxas praticadas no contrato de suprimento foram substancialmente inferiores às genericamente praticadas pelas instituições bancárias.

7. De acordo com a redacção actual do artigo 42º do C.I.R.C., só a partir do ano de 2001, com as alterações introduzidas pelo Decreto-Lei nº 198/2001, de 3 de Junho, foram condicionados os limites de taxas de juro de suprimentos, para efeitos da sua consideração ou aceitação como custo fiscal.

Não houve contra-alegações.

Pelo Ex.Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do provimento do recurso por a questão da desconsideração dos suprimentos como custo fiscal ter sido enunciada na petição inicial e resolvida na sentença, sendo também suscitada no recurso jurisdicional.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

Mostram-se fixados os seguintes factos:

1. A empresa impugnante, até 1990, procedia à construção de carrocerias de autocarros de passageiros, utilizando a marca "EUROBUS";

2. Prestava igualmente serviços de reparação e assistência após venda das mesmas;

3. A partir de meados de 1990, procedeu à venda da maior parte do equipamento fabril e cedeu a exploração do edifício, equipamento fixo nele existente e cerca de 2/3 do terreno descoberto contíguos ao edifício, à Firma MARCOPOLO-Indústria de Carrocerias, SA;

4. Conforme contrato celebrado em 2.12.90, cujos efeitos retroagem a 1 de Maio de 1990;

5. A cedência de exploração empreendeu também a transferência dos trabalhadores da EUROBUS, Lda. para a MARCOPOLO, SA;

6. E tem como contrapartida o pagamento de uma quantia mensal que foi estipulada inicialmente em 1.665.000\$00;

7. Sendo este valor actualizado anualmente por aplicação do factor fixado para as rendas comerciais;

8. Apesar de o equipamento ter sido transferido para a firma MARCOPOLO, SA, a impugnante procedeu através das notas de lançamento nº 4427 e nº 4435, ambas de 31.12.90, à sua transferência para a firma EVICAR - Comércio de Camiões, Lda;

9. Tendo esta firma, pelas facturas nºs 91.30.1CH e 913.72 CH, de 12.09.91 e 29.11.91, respectivamente, cedido, pelos mesmos valores, aquele equipamento à MARCOPOLO, SA;

10. Não obstante, todo o equipamento foi transferido directamente para a MARCOPOLO, SA;

11. A partir de 1991, a impugnante deixou de exercer a actividade, passando a ter como únicos rendimentos os provenientes da cedência daquelas instalações;

12. Evidenciam os Autos que a evolução das taxas de remuneração dos suprimentos apresenta um crescimento na razão inversa das taxas de juro, no mercado de capitais;

13. Correspondendo ao menor montante da dívida uma maior remuneração;

14. A impugnante regista na rubrica "Custos e perdas Financeiras" os montantes referenciados nos "Autos de Reclamação";

15. Com a parte mais significativa dos custos registados em tal rubrica a dizer respeito a juros relacionados com empréstimos da sócia EVICAR -Comércio de Camiões, Lda;

16. Ascenderem naqueles exercícios referenciados os montantes referidos; 17. Registadas pelos avisos de lançamento nº 911.575, de 31.12.91, nº 921.013, de 31.12.92, ambos emitidos pela EVICAR - Comércio de Camiões, Lda;

18. E nota de lançamento nº 4.500, de 31.12.93, emitida pela EUROBUS, Lda;

19. Evidenciando-se que naqueles dois primeiros exercícios não foram registados encargos financeiros relacionados com aquelas "importâncias";

20. A taxa de juro utilizada pela impugnante em 1991 foi de 22,5%;

21. E em 1993, foi de 24%;

22. A EVICAR, Lda, é sócia possuidora de quota considerável da impugnante;

23. Não obstante a EUROBUS, Lda, possuir contas em várias instituições bancárias, nos períodos em que a empresa apura IVA a

entregar ao Estado, esses pagamentos são feitos com cheques da EVICAR - Comércio de Camiões, Lda;

24. No registo pelo documento interno nº 105, do diário de operações diversas, foi reduzida a dívida da EVICAR, Lda, à EUROBUS, Lda, no montante de 158.623.355\$00;

25. Através do movimento a crédito na conta 211018 - EVICAR - Comércio de Camiões, Lda;

26. A transferência dos equipamentos e custos e proveitos relacionados com a actividade do 2º semestre de 1990 foi efectuada para a firma MARCOPOLLO, SA, através da emissão pela firma EVICAR, Lda, das facturas nºs 91301CH e 91372CH, de 12.09.91 e 29.11.91, respectivamente, e nota de crédito nº 7654, de 29.11.91;

27. Com este procedimento na contabilidade da EUROBUS, Lda, a firma EVICAR, Lda, na qualidade de cliente passou a dever ao sujeito passivo menos 158.623.355\$00.

28. A impugnante coloca, circunstancialmente, em causa a liquidação adicional de IRC, do ano de 1992, no montante de 8.844.936\$00, que inclui derrama e juros compensatórios;

29. Conforme cópia do documento de cobrança junta a fls. 12 do processo de reclamação graciosa nº 293/96, da 2ª Repartição de Finanças de Coimbra, apenso a estes Autos;

30. Consta do contrato de "concessão de exploração" (anexo VII ao relatório e dos Spit) que a concessão abrange o edifício, todo o equipamento fixo que se encontra nesse edifício, cerca de 2/3 do terreno descoberto e ainda a transferência de todos os trabalhadores para a MARCOPOLLO;

31. E não resulta dos Autos que a impugnante haja detido os chassis;

32. Não obstante, a sua referenciada transferência permitiu, mesmo, a esta última a dedução do IVA e a contabilização de "custos" para efeitos de IRC;

33. Tais operações entre as duas firmas são igualmente, resultado das suas relações especiais, uma vez que a EVICAR era assinada da EUROBUS;

34. Os Autos também assinalam que os juros dos suprimentos da sócia EVICAR, não considerados como custos, evidenciam que, contrariamente à tendência de baixo do mercado, em relação às taxas de juro, foram de 22,5%, em 1991 e de 24%, em 1993;

35. Verificou-se, igualmente, uma diminuição da dívida à EVICAR, em 158.623.355\$00;

36. Justificada apenas através de documento interno.

Assentes tais factos apreciemos o recurso.

A questão que vem colocada no presente recurso é a decisão do Tribunal Central Administrativo que entendeu não tomar conhecimento do recurso interposto da sentença da 1ª instância por as questões levantadas se configurarem como questão nova.

Nos artigos 12º e 13º da sua petição inicial a impugnante questiona a não consideração como custo de exercício dos custos financeiros que tinham a sua origem nos juros de suprimentos manifestando a sua discordância com o entendimento dos serviços de os considerar ou não como custos em função da taxa de juro aplicáveis. Quanto a esta questão decidiu a sentença que os autos evidenciavam que os juros dos suprimentos da sócia Evicar não considerados como custos mostravam uma tendência oposta à do mercado, que estava em baixa, sendo de 22,5% em 1991 e de 24% em 1993. Considerou que tal presunção, como meio de prova, não eliminava o ónus da prova nem modificava a sua repartição e que a impugnante não lograra ilidir tal prova, assim julgando improcedente, também nesta parte, o recurso.

Desta decisão recorreu a impugnante para o Tribunal Central Administrativo, questionando-a, procurando que tais juros fossem considerados como custo fiscal, como já defendera na petição. Não pode pois dizer-se, como fez o Tribunal Central Administrativo, que se trata de questão nova. O que a recorrente pretende, como sempre pretendeu, é que os juros dos suprimentos sejam considerados custos do exercício, contrariamente ao que foi decidido na sentença da 1ª instância. Não se trata por isso de questão nova, como refere o tribunal recorrido, mas de questão invocada na petição e decidida na sentença, sem embargo de a argumentação poder não ser rigorosamente igual. Não pode por isso manter-se o acórdão do Tribunal Central Administrativo que decidiu não conhecer do recurso.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogando o acórdão recorrido que deverá ser substituído por outro que conheça do recurso.

Sem custas.

lisboa, 8 de Junho de 2004. — Vítor Meira (relator) — António Pim-pão — Brandão de Pinho.

Acórdão de 8 de Junho de 2004.

Assunto:

Indeferimento liminar de petição de oposição à execução fiscal. Erro na forma de processo. Recurso jurisdicional directamente interposto de despacho de tribunal tributário de 1ª instância. Competência para a sua apreciação, em razão da hierarquia.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O Supremo Tribunal Administrativo é competente, em razão da hierarquia, para apreciar o recurso jurisdicional interposto de despacho de indeferimento liminar da petição de oposição à execução fiscal, com fundamento em que o que nela se invoca é a ilegalidade, em concreto, da liquidação, se o recorrente, nas alegações de recurso, embora afirme factos, não pretende contrapô-los aos julgados provados por aquele despacho (que, aliás, nenhuns factos fixou), mas só reafirmar os alegados na petição liminarmente indeferida, para concluir que constituem fundamento legalmente admitido de oposição à execução.*
- 2 — *A referida petição, embora questionando o acto de liquidação subjacente à quantia exequenda, não pode servir para originar um processo na forma de impugnação judicial desse acto se o pedido formulado é, apenas, o de extinção da execução.*

Recurso n.º 277/04; Recorrente: Trader — Investimentos Comerciais Internacionais, Lda.; Recorrido: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. **TRADER — INVESTIMENTOS COMERCIAIS INTERNACIONAIS, LDA.**, com sede em Oeiras, recorre do despacho do M.º

Juiz da 2ª Secção do 3º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa que rejeitou, liminarmente, a petição de oposição à execução fiscal contra si instaurada para cobrança de dívida de juros compensatórios de imposto sobre o valor acrescentado (IVA).

Formula as seguintes conclusões:

«a) A cobrança de juros compensatórios referente ao IVA em causa não deve ser aplicada ou cobrada, uma vez que aquele imposto sobre o valor acrescentado foi já pago ou compensado pela Recorrente, não sendo devidos juros.

b) A oposição à execução deve ser admitida e considerada provada como fundamento das alíneas f) e h) do n.º 1 do artigo 286º, do CPT, hoje no artigo 204º. als. g) e i), do CPPT.

c) a deixar-se continuar a execução existe uma duplicação de cobrança e colecta sobre a Recorrente.

d) deve em consequência ser extinta a execução e revogada a sentença proferida nos presentes autos.

e) Considerar-se a oposição como produzido o efeito da impugnação da liquidação, se de outro modo não se entender.

Nestes termos, Requer-se a V. Ex.ª se decida como se pede nas conclusões (...).»

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, face ao alegado na primeira conclusão das alegações da recorrente, pelo que não é este o Tribunal competente para o apreciar.

1.4. A recorrente, notificada deste parecer, pede que se remeta o processo ao TCA, ou se decida como pediu, conforme se entenda.

1.5. O processo tem os vistos dos Ex.ºs Juizes-Adjuntos.

2.1. Há que começar pela verificação da competência deste tribunal para conhecer do recurso, que é questão que merece prioridade relativamente às demais, como resulta do disposto nos artigos 16º, n.º 2, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e 3º da Lei de Processo nos Tribunais Administrativos (LPTA).

Como é sabido, para apreciar recursos jurisdicionais de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, a competência em razão da hierarquia é dividida entre o Tribunal Central Administrativo (TCA) e o Supremo Tribunal Administrativo (STA) em razão da matéria versada no recurso: só se ela for, exclusivamente, de direito, é competente este último Tribunal; de outro modo, é o TCA — artigos 32º n.º 1, alínea b), e 41º, n.º 1, alínea a), do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF), aprovado pelo Decreto-Lei n.º 129/84, de 27 de Abril, entretanto revogado pelo artigo 8º da Lei n.º 13/2002, de 19 de Fevereiro.

O despacho recorrido não destrinçou a matéria de facto provada da não provada.

Nem tinha que o fazer, pois que se trata de um despacho que, liminarmente, e ao abrigo do disposto no artigo 209º, n.º 1, alínea c), do CPPT, rejeitou a oposição à execução por entender, depois de examinar a petição inicial, que tudo quanto nela se alegava não constituía matéria que pudesse servir de fundamento de oposição à execução fiscal, de acordo com o disposto no artigo 204º do mesmo diploma — ainda que a norma se não ache expressamente invocada no dito despacho.

Afirma-se, porém, nesse despacho que “não ocorre dupla tributação, porquanto nenhum imposto está a ser cobrado duas vezes” (sublinhado nosso).

Esta a afirmação que, aparentando ser de facto, parece, também, ser contraditada pela recorrente, nas conclusões das suas alegações de recurso, ao dizer que o IVA “foi já pago ou compensado”, e que “existe duplicação de cobrança e colecta”.

Mas a verdade é que a asserção do M.º Juiz *a quo* não resulta de um juízo feito na sequência da produção e apreciação da prova, mas de um mero exame dos fundamentos vertidos na petição. É a partir da alegação da oponente que afirma o Tribunal recorrido que “nenhum imposto está a ser cobrado duas vezes”. Não porque o Tribunal isso tenha ajuizado, mas porque entende que o oponente não alega factos de onde emirja tal situação.

Deste modo, a divergência da recorrente com o despacho recorrido não radica na sua discordância com o modo como foi julgada a matéria de facto — até porque tal julgamento não houve —, mas na qualificação feita nesse mesmo despacho, ao entender-se que, à luz da alegação insita na petição, “nenhum imposto está a ser cobrado duas vezes”. E, quando a mesma recorrente nos diz que o imposto “foi já pago ou compensado”, e que “existe duplicação de cobrança e colecta”, não opõe estas suas afirmações a outras, de sinal contrário, produzidas pelo despacho recorrido, antes se limita a reafirmar o que alegou na petição, para concluir que os fundamentos aí invocados são enquadráveis naqueles que a lei autoriza que se usem para defrontar a execução fiscal. Ao contrário do que decidiu a decisão de que recorre.

Na verdade, a crítica que faz a recorrente ao despacho impugnado está sumulada na conclusão b), aonde defende que a oposição tem “fundamento nas alíneas f) e h) do n.º 1 do artigo 286º, do CPT, hoje no artigo 204º, als. g), e i), do CPPT”. É aqui que reside o desacordo entre a recorrente e o M.º Juiz *a quo*, que decidiu o contrário: que os fundamentos invocados na petição que examinou não se enquadravam nem naquelas nem em outra nenhuma das alíneas do n.º 1 do artigo 204º do CPPT.

Deste modo, o tribunal de recurso não é colocado perante controvérsia que verse sobre a factualidade, não tem que fazer qualquer juízo sobre factos, mas só sobre esta questão: os fundamentos invocados na petição de oposição integram, ou não, alguma das previsões das várias alíneas do n.º 1 do artigo 204º do CPPT?

É a esta, e só a esta pergunta que deve responder o tribunal que apreciar o presente recurso jurisdicional. E, para o fazer, não necessita de emitir nenhum juízo sobre os factos materiais da causa, mas só de considerar o teor da petição inicial e os dizeres da lei, e verificar, face a isso, a justeza da decisão judicial recorrida.

Assim, não versando o recurso matéria de facto, é este, e não o TCA, o Tribunal competente para o julgar, nos termos das apontadas disposições legais.

Improcede, pois, a questão da incompetência do Tribunal, em razão da hierarquia, para apreciar o recurso.

2.2. A execução fiscal a que foi deduzida a presente oposição respeita a juros compensatórios relativos a IVA, conforme resulta da “certidão de relaxe” de fls. 8.

O que a agora recorrente afirma, em súmula, na petição inicial - de modo algo obscuro, reconheça-se - é que não existe a dívida de IVA; que, mediante a execução, se vê "forçada a pagar uma importância que, de facto, já pagou, ou compensou"; e que, "não existindo fundamento para a cobrança daquele IVA, não haverá lugar a juros compensatórios". Nas alegações de recurso vem várias vezes reafirmado que o IVA está "devidamente pago e compensado" (artigos 5º e 6º), que "ao insistir-se na cobrança do IVA e juros compensatórios respectivos a Fazenda Pública estará a embolsar em dobro aquilo que a recorrente já pagou ou compensou" (artigos 11º e 12º), e que "existe sobre a recorrente a tentativa de uma duplicação de colecta, e aplicação de juros sobre uma importância já paga ou comprovada" (artigo 20º).

Em súmula, a oponente pretende que, não havendo dívida de imposto, não são devidos os juros compensatórios exequendos.

Ora, como bem se diz no despacho recorrido, "as questões atinentes à legalidade da dívida estão excluídas do âmbito da oposição".

E não há dúvida de que a oponente, contrariamente ao que afirma, não se acolhe ao abrigo de nenhuma das alíneas g) e i) do nº 1 do artigo 204º do CPPT: por um lado, por a duplicação de colecta que alega não respeitar à quantia exequenda, emergente de juros compensatórios, mas ao montante do imposto que motivou a liquidação de tais juros; por outro lado, porque o fundamento da oposição envolve apreciação da legalidade da liquidação, já que pretende que não há fundamento legal para os falados juros. O que a oponente invoca é, afinal, a ilegalidade da dívida de juros compensatórios, por estar paga a dívida de imposto, não sendo, assim, devidos tais juros.

Mas, sendo assim, parece que o remédio para a situação há-de encontrar-se nos artigos 97º nº 3 da Lei Geral Tributária e 98º nº 4 do CPPT, mandando-se seguir a forma de processo adequada impugnação judicial da liquidação — em lugar da erroneamente escolhida pelo recorrente — oposição à execução fiscal.

A tanto obsta, no caso, o pedido formulado, que é o de "considerar provada e procedente a presente oposição, e não provada e improcedente a execução fiscal agora iniciada, devendo aquela mesma execução dar-se por extinta".

Nem se vislumbra, no articulado inicial, qualquer pedido, ainda que implícito, que possa ser satisfeito no processo de impugnação judicial: a oponente, embora estribada na ilegalidade da liquidação, sempre visou, e só, a extinção da execução, não revelando pretender atingir ao acto de liquidação.

Dá que não fosse possível ao Tribunal *a quo* determinar o prosseguimento do processo na forma de impugnação judicial, para que sob tal forma viesse a ser decidida a sua pretensão.

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

3. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, negando provimento ao recurso, confirmar o despacho impugnado.

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

Lisboa, 8 de Junho de 2004. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Branhão de Pinho* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 8 de Junho de 2004.

Assunto:

Acto contenciosamente recorrível.

Doutrina que dimana da decisão:

Nos termos do artº 54º do CPPT, por força do princípio da impugnação unitária, não é susceptível de impugnação imediata o acto constante de despacho que indefere pedido de alteração a relação de bens anteriormente apresentada, nos termos do CIMSISD.

Recurso n.º: 283/04; Recorrente: Erika Walltraud Isle Hollmann; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Cons.º, Dr. António Pimpão.

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

1. Erika Walltraud Isle Hollmann recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, 4º Juízo, 2.ª Secção, não admitiu liminarmente o presente recurso contencioso do acto constante do despacho da Sr.ª Chefe de Repartição de Finanças substituta que indeferiu requerimento, de 30-04-2001, de alteração à declaração de bens apresentada em processo de liquidação de imposto sucessório.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1. O despacho da Chefe do Serviço de Finanças de Lisboa - 7 que indeferiu o pedido da ora recorrente de alteração à sua declaração de bens da herança aberta por óbito de seu marido é um acto materialmente definitivo, uma vez que fixa o objecto e a extensão patrimonial da herança com relevância para a definição da situação jurídico-tributária da ora recorrente perante a Administração Tributária.

2. O mesmo despacho é um acto lesivo, quer por determinar a liquidação de uma obrigação tributária superior àquela que seria atendível na sua ausência, quer por denegar à ora recorrente o direito ou facultade declarativa consagrada no artigo 67º do CIMSISD e nos nºs 2 e 3 do artigo 59º do CPPT, ferindo o seu direito e interesse legalmente protegido.

3. Quer por ser um acto definitivo, quer por constituir um acto lesivo, o dito despacho é contenciosamente recorrível nos termos dos artigos 268º, nº 4, 20º, nº 1 e 18º, nº 1, da CRP, dos artigos 9º e 95º da LGT, e dos artigos 60º e 97º, nºs 1, al. p), e 2, do CPPT.

4. Em qualquer caso, não constitui causa de irrecorribilidade contenciosa o disposto no artigo 25º nº 1 da LPTA, o qual cede necessariamente, no caso concreto, perante a norma especial e posterior do artigo 95º da LGT e, maxime, perante o artigo 268º, nº 4, da CRP.

5. Não constitui também causa de irrecorribilidade a circunstância de o dito despacho não ser um acto de liquidação de imposto nem, tão-pouco, a perspectiva de, uma vez anulado, a administração tributária vir a proferir idêntica decisão sob a forma de um novo acto.

O EMMP entende que o recurso não merece provimento pois que contra a regra do art.º 87º do CIMSISD, invocada na sentença, não pode valer a argumentação da recorrente ao defender a definitividade do acto.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

A) — No dia 29.12.1998 foi instaurado o processo de liquidação de imposto sobre as sucessões e doações n.º 6639, por óbito de Claus Heinrich Hollmann, onde consta como única herdeira a ora recorrente, conforme informação de fls. 8, que se dá por reproduzida;

B) — A referida informação tem o seguinte teor:

«Em face do requerimento entregue neste Serviço de Finanças de Lisboa - 7 em 30/04/2001, em nome de ERIKA WALTRAUD ILSE HOLLMANN, única herdeira de Claus Heinrich Hollmann, cumpre-me informar o seguinte:

Por óbito de Claus Heinrich Hollmann, ocorrido em 30 de Novembro de 1998, foi instaurado neste Serviço de Finanças, em 29 de Dezembro de 1998, o processo de liquidação do imposto sobre as sucessões e doações n.º 6639, constando como única herdeira a requerente acima identificada.

A 10 de Março de 1999 foi entregue a respectiva relação de bens, constando da mesma (como verba n.º 1) uma quota de 82.800.000\$00 no capital social de 142.000.000\$00 na sociedade " Claus Hollmann & C.ª., Lda., com sede na Praia da Falésia, em Albufeira, NIPC 500064784, encontrando-se o processo pendente de liquidação.

No requerimento em questão requer a cabeça de casal a eliminação da referida verba n.º 1 da relação de bens, invocando a existência de um Contrato — Fiduciário celebrado na Alemanha em 10 de Janeiro de 1973 entre a sociedade Claus Hollmann & C.ª. Lda, e o de cujus e outro, juntando a tradução do referido contrato.

Requer também a cabeça de casal que seja considerada como Passivo a quantia de Esc. 2.689.668.699\$26 referente ao valor da alienação da sua participação social na Claus Hollmann & C.ª Lda., valor esse que foi entregue na sua totalidade à outra parte nesse contrato, a sociedade " Claus Hollmann (GmbH Sr, Co) KG" em 2 de Agosto de 1999.

É o que me cumpre informar.

Serviço de Finanças de Lisboa — 7, aos 31 de Julho de 2003. (. . .)»

C) — Sobre a referida informação foi proferido o seguinte despacho em 31 de Julho de 2003: "Analisando o requerido e a informação que antecede, não há razão para afastar da relação de bens, a quota descrita sob a verba n.º 1, nem tão pouco e por maioria de razão que a importância da sua venda seja considerada como passivo. Assim, indefiro o pedido. Notifique-se. (...)", conforme documento de fls. 8, que se dá por reproduzido no que respeita ao despacho;

D) — Dão-se por reproduzidos os documentos de fls. 9 a 11 (requerimento indeferido) e de 12 a 15 (Relação de Bens);

E) — O presente recurso foi interposto supra no dia 27 de Agosto de 2003, do despacho indicado na al. C), conforme carimbo apostado na petição inicial, que se dá por reproduzido.

3.1. A sentença recorrida identificou como questões suscitadas no recurso e que levariam à invalidade do despacho recorrido a preterição do direito de audição prévia e do dever de fundamentação consagrado no art. 77º da LGT e, ainda, o ter-lhe sido negado o direito a substituir

a sua declaração, em caso de erro de facto ou de direito, nos termos do disposto do art. 59º, al. b), II), do CPPT.

Segundo a sentença recorrida nos termos do art. 64º do CIMSISD, os herdeiros, legatários ou donatários, a favor dos quais se tenham operado as transmissões referidas no artigo antecedente, são obrigados a declarar-las nos termos e prazos previstos no respectivo Código, para efeitos de liquidação de imposto sobre as sucessões e doações (cfr. arts. 66º, 67º e segs. do CIMSISD) pelo que tendo a recorrente apresentado a relação de bens respectiva, encontrava-se o processo a correr termos com vista à liquidação do imposto, pelo que o acto recorrido ainda não é definitivo, sendo apenas um acto preparatório da liquidação de imposto sucessório que há-se vir a ocorrer em momento posterior.

Só o acto de liquidação de imposto sobre as sucessões, é definitivo e executório e, como tal, o despacho recorrido ainda não se deve considerar lesivo dos interesses da recorrente, para além de que, nos termos do disposto no art. 25º da LPTA, só é admissível recurso dos actos definitivos e executórios.

A recorrente tem, segundo a sentença recorrida, direito a contestar os valores sobre que for liquidado o imposto, nos termos do disposto no art. 87º do CIMSISD, pelo que também por este motivo o presente recurso não seria o meio idóneo para satisfazer os interesses da recorrente, uma vez que, ainda que visse anulado o despacho recorrido e lhe fosse concedido o direito de audição, nos termos do disposto no art. 60º da LGT, ainda assim, a recorrente poderia voltar a ver indeferido o seu requerimento e não poderia apresentar recurso contencioso do mesmo indeferimento por o mesmo também não ser definitivo e executório.

Acrescentou que, por outro lado ainda, notificada que seja da liquidação do imposto respectivo, ainda a recorrente pode vir a impugnar a mesma liquidação nos termos do disposto nos artigos 102º e segs. do CPPT, meio idóneo, aliás, para alegar todos os vícios da liquidação pelo que o despacho recorrido não tem carácter definitivo e executório não sendo admissível recurso contencioso.

3.2. Estabelece o art.º 54º do CPPT que "salvo quando forem imediatamente lesivos dos direitos do contribuinte ou disposição expressa em sentido diferente, não são susceptíveis de impugnação contenciosa os actos interlocutórios do procedimento, sem prejuízo de poder ser invocada na impugnação da decisão final qualquer ilegalidade anteriormente cometida".

Consagra este preceito legal o denominado princípio da impugnação unitária segundo o qual só ocorre impugnação contenciosa do acto final do procedimento que afecte imediatamente a esfera jurídica do contribuinte ao fixar a posição final da administração tributária perante este definindo os respectivos direitos e obrigações.

Por regra no procedimento tributário que termina com um acto de liquidação de um tributo a esfera jurídica do interessado apenas é atingida por este sendo, por isso, lesivo e contenciosamente recorrível.

Contudo esta regra, como do mencionado preceito resulta, sofre excepções que conduzem à possibilidade de impugnação de actos anteriores ao mencionado acto final do procedimento e que podem

condicionar o referido acto de liquidação assumindo a natureza de actos destacáveis.

Trata-se de actos que, embora inseridos no procedimento tributário e anteriores à decisão final, a condicionam irremediavelmente, justificando-se que sejam impugnados de forma autónoma, principalmente nos casos em que são praticados por entidade distinta da que deve proferir a decisão final (cfr. Jorge de Sousa, *CPPT*, 4.ª edição, 2003, p. 265).

Contudo a sua impugnação autónoma só ocorre quando a mesma esteja prevista na lei, de forma expressa ou quando tais actos procedimentais sejam imediatamente lesivos conforme resulta expressamente do mencionado artº 54º do CPPT.

Nestas decisões interlocutórias anteriores à decisão final do procedimento devem incluir-se as que regulam os termos do procedimento e que se referem à realização ou não de diligências ou que determinam a prática ou não de certos actos procedimentais.

E a regra nestes casos continua a ser a da impugnação unitária podendo na discussão da legalidade do acto final questionar-se qualquer ilegalidade anteriormente cometida.

A excepção terá de resultar, por isso, directamente da afirmação legal da sua recorribilidade ou da lesividade imediata de tais actos desde que os mesmos ofendam direitos ou interesses legalmente protegidos dos particulares.

E na situação concreta dos presentes autos inexistindo norma que atribua ao questionado acto tal recorribilidade imediata resta determinar se o mesmo é imediatamente lesivo dos direitos do contribuinte. Afirmou a sentença recorrida tal falta de lesividade uma vez que tendo a recorrente apresentado a relação de bens respectiva, encontrava-se o processo a correr termos com vista à liquidação do imposto, pelo que o acto em apreciação não seria um acto definitivo mas apenas um acto preparatório da liquidação de imposto sucessório que há-se vir a ocorrer em momento posterior.

E concorda-se com a mesma sentença quando afirma que só o acto de liquidação de imposto sobre as sucessões será contenciosamente recorrível por força do mencionado princípio da impugnação unitária.

Nesta perspectiva o acto recorrido não pode, ainda, considerar-se lesivo dos interesses da recorrente.

E o indeferimento da pretensão da recorrente de ver afastada da relação de bens a quota descrita sob a verba n.º 1 e a não consideração da importância referida como passivo não afectou a situação jurídica da recorrente não lesando, por isso, os seus direitos e interesses.

É certo que tal questão poderá ser apreciada em eventual impugnação do acto tributário da liquidação se este vier a ser praticado pela Administração.

Assim sendo é de confirmar a sentença recorrida que neste sentido se pronunciou.

4. Nos termos expostos nega-se provimento ao recurso e confirma-se a sentença recorrida.

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

Lisboa, 8 de Junho de 2004. — António Pimpão (relator) — Baeta de Queiroz — Lúcio Barbosa.

Acórdão de 8 de Junho de 2004.

Assunto:

Falta de fixação da matéria de facto pelo tribunal de 1ª instância.

Doutrina que dimana da decisão:

A não fixação dos factos provados pelo tribunal de 1ª instância impede o Supremo Tribunal Administrativo, cuja competência se cinge nesses processos à matéria de direito, de conhecer do objecto do recurso, devendo oficiosamente anular a sentença, nos termos do artigo 712º, nº 4, do CPC, para que os factos sejam fixados, conhecendo-se depois em conformidade com o que for apurado.

Recurso nº: 316/04-30; Recorrente: Caixa Geral de Depósitos, SA; Recorridos: Fazenda Pública e Outro; Relator: Ex.º Juiz Consº. Dr. Vítor Meira.

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

Caixa Geral de Depósitos recorreu para este Supremo Tribunal Administrativo da sentença do M.º Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra que graduou os créditos reclamados, formulando as seguintes conclusões:

A — Ao atribuir, por despacho exarado a fls. 81, efeito devolutivo ao recurso interposto a fls. 63, o Tribunal á quo violou a norma do nº 1 do artº 740º do C. P. C., supletivamente aplicável nos termos do artº 2º, al. e), do C. P. P. T. — que prevê efeito suspensivo do processo aos agravos que, como no caso *sub judice* sobem imediatamente e nos próprios autos;

B — A atribuição de tal efeito, por afectar o efeito útil do recurso interposto, viola ainda, por outro lado, o nº 2 do artº 286º do C. P. P. T. ;

C — A sentença de verificação e graduação de créditos de fls. 60 e seg. não especifica os fundamentos de facto e de direito justificativos da decisão adoptada, nem se pronuncia sobre questões que devia apreciar, omissões que, nos termos previstos no artº 668º, nº 1, als. b), e d), do C. P. C., determinam a sua nulidade;

D — Quando assim se não entenda, dada a insuficiência, senão mesmo total carência, de matéria de facto para a decisão de direito, deverá tal sentença ser anulada, nos termos previstos no artº 712º, nº 4, do C. P. C., por se patentear deficiente, obscura e carente, no que respeita a matéria de facto;

E — Ao reconhecer privilégio imobiliário geral à Fazenda Pública e à Segurança Social pelos reclamados créditos de IRS e CRSS, respectivamente — que gradua em segundo lugar, concedendo-lhes preferência sobre o crédito da ora agravante, com garantia hipotecária anterior — que gradua em terceiro lugar, a sentença recorrida violou os Acórdãos n.ºs 362/02 e 363/02 do Tribunal Constitucional, publicados no *D. R. I Série-A*, nº 239, de 16 de Outubro de 2002;

F — No que respeita aos créditos de IRC — também graduados em segundo lugar, por se tratar de um imposto com a mesma natureza

jurídica do IRS, em que apenas diverge o sujeito passivo — contribuinte, justifica-se um tratamento idêntico ao que, para o privilégio imobiliário geral conferido à Fazenda Pública na versão primitiva do artº 104º do CIRS, aprovado pelo D.L. nº 442-A/88, de 30 de Novembro, actualmente constante do artº 111º do D. L. nº 198/01, de 2 de Julho, foi decidido pelo referido Acórdão nº 362/02 do Tribunal Constitucional para o IRS — ao declarar a inconstitucionalidade de tal norma, por violação do artº 2º da Constituição da República, na interpretação segundo a qual o privilégio nela conferido à F. P. prefere à hipoteca, nos termos do artº 751º do C. Civil;

G — Com efeito, também relativamente ao IRC se deverá considerar, conformemente àquele Acórdão, que o princípio da protecção da confiança insito na ideia de Estado de direito democrático, consagrado no artº 2º da Constituição, postula um mínimo de certeza nos direitos das pessoas — quer singulares, quer colectivas — e nas expectativas que lhes são juridicamente criadas, censurando as afectações inadmissíveis, arbitrárias ou excessivamente onerosas, com as quais se não poderia moral e razoavelmente contar.

H — Pelo que, identicamente, também a norma constante do artº 93º do CIRC é e deverá ser declarada inconstitucional, na interpretação segundo a qual o privilégio imobiliário geral nela conferido à Fazenda Pública prefere à hipoteca, nos termos do artº 751º do C. Civil, I — Graduando-se tal crédito, de IRC, em conformidade.

Não houve contra-alegações.

Pelo Ex.º Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido da manutenção do efeito devolutivo ao recurso e anulação da sentença por a mesma ser omissa quanto à fundamentação de facto que permita ao tribunal de recurso a fixação do regime jurídico adequado.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

Relativamente à questão prévia suscitada pela recorrente no sentido de ser fixado efeito suspensivo ao recurso não lhe assiste razão pois o nº 2 do artigo 286º do CPPT — aplicável aos processos tributários — refere expressamente que os recursos têm efeito devolutivo, salvo se for prestada garantia ou o efeito devolutivo afectar o efeito útil do recurso. No caso vertente não foi prestada garantia e não se alcança que o efeito do recurso tenha afectado ou possa vir a afectar a recorrente, não estando ela inibida de, sendo diferente o seu entendimento, requerer a prestação de garantia. Não há pois que alterar o efeito ao recurso.

Vejamos agora a nulidade que tanto a recorrente como o Ministério Público suscitam. Analisando a sentença recorrida constata-se facilmente que o M.º Juiz se limitou a efectuar a graduação dos créditos que considerou verificados, indicando entre parentesis os artigos considerados. Não fez efectivamente qualquer julgamento da matéria de facto, não indicando as razões de facto que determinavam que os créditos em causa fossem graduados no lugar em que o fez e não de outro modo. Para conhecer da eventual razão que possa assistir aos recorrentes não pode este Supremo Tribunal Administrativo fixar matéria de facto em ordem à apreciação das questões jurídicas que no recurso vêm suscitadas por tal fixação estar afastada da sua competência que, nos processos inicialmente julgados nos tribunais de 1ª instância, se cinge ao conhecimento exclusivo de matéria de direito. Tal omissão completa de julgamento em matéria de facto constitui nulidade de julgamento, até de conhecimento oficioso, que impõe

a anulação da sentença a fim de que tal julgamento de facto seja efectuado por forma a servir de base ao conhecimento de direito, atento o disposto nos artigos 659º, 712º, nº 4, e 726º, todos do CPC, aplicáveis ex vi do artigo 2º do CPPT, não se entrando por isso na apreciação do objecto do recurso interposto.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em anular o acórdão recorrido, devendo os autos voltar ao tribunal recorrido para fixar os factos provados e proferir nova decisão que decida em conformidade com eles a graduação dos créditos.

Sem custas.

Lisboa, 8 de Junho de 2004. — Vítor Meira (relator) — António Pim-pão — Brandão de Pinho.

Acórdão de 8 de Junho de 2004.

Assunto:

Falta de fixação matéria de facto pelo tribunal de 1ª instância.

Doutrina que dimana da decisão:

A não fixação dos factos provados pelo tribunal de 1ª instância impede o Supremo Tribunal Administrativo, cuja competência se cinge nesses processos à matéria de direito, de conhecer do objecto do recurso, devendo oficiosamente anular a sentença, nos termos do artigo 712º, nº4, do CPC, para que os factos sejam fixados, conhecendo-se depois em conformidade com o que for apurado.

Recurso nº 336/04-30. Recorrentes: António Manuel Fonseca Oliveira Neto e Outra; Recorrido: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Consº Dr. Vítor Meira.

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

António Manuel Fonseca Oliveira Neto e mulher, inconformados com a decisão do M.º Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra de graduação de créditos nos presentes autos, dela vieram recorrer para este Supremo Tribunal Administrativo formulando as seguintes conclusões:

1ª - O Juiz *a quo* fez errada interpretação e aplicação do normativo estabelecido no nº 2 do artº. 759º do Código Civil ao não graduar o crédito dos recorrentes antes do crédito hipotecário da Caixa Geral de Depósitos.

2ª - A sentença que reconhece o direito de retenção aos ora recorrentes sobre prédio hipotecado não causa prejuízo jurídico ao credor hipotecário, neste caso a C.G.D.

3ª - A sentença é por isso oponível ao credor hipotecário não interveniente na acção o qual é de qualificar como terceiro juridicamente indiferente.

4ª - Ainda que assim não fosse, o que se não concede de todo, sempre o credor hipotecário, sob pena de ficar precludido o seu direito, deveria ter impugnado o direito de retenção no seu articulado de reclamação de créditos, o que não fez.

5ª - Na execução de sentença o crédito que goza do direito de retenção é graduado com preferência sobre o crédito garantido por hipoteca nos termos do já referido art.º 759º, n.º 2, do C.C.

6ª - Deve assim ser anulada a sentença de graduação de créditos recorrida e ser substituída por outra que gradue o crédito dos re-
correntes antes do crédito hipotecário da C.G.D.

Não houve contra-alegações.

Pelo Ex.º Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido da anulação da sentença por esta ser absolutamente omissa quanto ao julgamento da matéria de facto.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

Cumpre apreciar em primeiro lugar a alegada nulidade suscitada pelo Ministério Público. Constata-se na realidade que o M.º Juiz se limitou a efectuar a graduação dos créditos que considerou verificados, indicando entre parêntesis os artigos considerados. Não fez efectivamente qualquer julgamento da matéria de facto, não indicando as razões de facto que determinavam que os créditos em causa fossem graduados no lugar em que o fez e não de outro modo. Para conhecer da eventual razão que possa assistir aos recorrentes não pode este Supremo Tribunal Administrativo fixar matéria de facto em ordem à apreciação das questões jurídicas que no recurso vêm suscitadas por tal fixação estar afastada da sua competência que, nos processos inicialmente julgados nos tribunais de 1ª instância, se cinge ao conhecimento exclusivo de matéria de direito. Tal omissão completa de julgamento em matéria de facto constitui nulidade de julgamento, de conhecimento oficioso, que impõe a anulação da sentença a fim de que tal julgamento de facto seja efectuado por forma a servir de base ao conhecimento de direito, atento o disposto nos artigos 659º, 712º, n.º 4, e 726º, todos do CPC, aplicáveis *ex vi* do artigo 2º do CPPT, não se entrando por isso na apreciação do objecto do recurso interposto. Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em anular a sentença recorrida, devendo os autos voltar ao tribunal recorrido para fixar os factos provados e proferir nova decisão que decida em conformidade com eles a graduação dos créditos.

Sem custas.

Lisboa, 8 de Junho de 2004. — *Vitor Meira* (relator) — *António Pim-
pão* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 8 de Junho de 2004.

Assunto:

*Conclusões de alegação de recurso jurisdicional. Ineficácia im-
procedência do recurso.*

Doutrina que dimana da decisão:

Quando as conclusões da alegação de recurso jurisdicional se alheiam da decisão recorrida, não se lhe referindo, nem criticando a fundamentação em que se baseou, são as mesmas ineficazes para a pretensão de sobre aquela recair o juízo de legalidade em que se traduz a censura do tribunal superior, por isso que o recurso está inexoravelmente votado ao insucesso.

Recurso n.º 399/04-30. Recorrente: Francisco da Encarnação Afonso; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. Mendes Pimentel.

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

Francisco da Encarnação Afonso, residente na Rua Tavares de Resende, 156, em Ponta Delgada - São Miguel - Açores, recorre da sentença de fls. 29-33 do TAF de Ponta Delgada que rejeitou, por ilegalidade na sua interposição, a presente impugnação judicial, que deduziu contra liquidação n.º 5112808460 de IRS do ano de 2001.

Culmina a atinente alegação com as seguintes conclusões:

- Com a entrada em vigor do CIRS, o legislador criou uma discriminação qualitativa entre alguns tipos de rendimentos, entre eles os da categoria A e da categoria H.
- Pretendendo o legislador, à data, tributar de uma forma mais favorável os rendimentos derivados de pensões;
- Contudo, apesar de essa ser a intenção do legislador, a verdade é que, pela introdução do n.º 5 do artigo 53º do CIRS, alguns rendimentos de pensões, os abrangidos por esta norma, passaram a ser tributados de uma forma mais gravosa do que aquela que teria sido pretendida pelo legislador;
- Desta forma, viola-se alguns dos mais elementares princípios constitucionais do direito fiscal;
- Assim, é violado o princípio da progressividade do CIRS, uma vez que a progressividade deve ser atingida através de taxas progressivas e não pela eliminação da dedução específica;
- 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 não se passa o mesmo na categoria A?
- É, ainda, violado o princípio da igualdade, uma vez que um sujeito passivo com igual capacidade contributiva no activo e na reforma tem uma tributação completamente diferente, sendo tributado mais gravosamente na reforma que no activo, quando era precisamente o contrário que o legislador pretendia;
- 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;
- O único caso em que essa foi a intenção do legislador foi o dos 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 atingem os 40%;

- Contudo, um pensionista que pare de ter direito à dedução específica, por aplicação do nº 5 do artigo 53º do CIRS, 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?

- Mas mais, esta norma cria uma incoerência no sistema fiscal português, uma vez que o artigo 1º do CIRS dispõe que os rendimentos que sejam sujeitos à taxa depois de se proceder à dedução específica e o nº 5 do artigo 53º do CIRS 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;

- Para finalizar, o nº 5 do artigo 53º do CIRS viola o princípio da segurança jurídica na modalidade do princípio da confiança;

- Ora, foi criada a convicção ao Rct. 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;

- 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;

- Face ao exposto, conclui-se que a norma em apreço viola os mais elementares princípios de direito fiscal constitucional, sendo por isso materialmente inconstitucional.

Não houve contra-alegação.

O distinto PGA entende que o recurso não merece provimento. Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

O tribunal *a quo* declarou a sua incompetência absoluta em razão da matéria, por isso que rejeitou a presente impugnação judicial, por ilegalidade na sua interposição. Sucede que o Rct., na alegação deste recurso jurisdicional e nas respectivas conclusões, se alheou de todo do julgado, não lhe desferindo o mais leve ataque.

Ora, como é sabido, o recurso traduz-se num pedido de revisão da legalidade ou ilegalidade de decisão judicial, a fazer por um órgão judicial diferente (superior hierarquicamente), ou pelo mesmo, em face de especiais razões e argumentos, no caso do recurso extraordinário de revisão (art.º 772º, n.º 1, do CPC) - cfr. Castro Mendes, *Recursos*, edição da AAFDL, 1980, p. 4).

E, de harmonia com o estatuído no artigo 690º, 1, do mesmo compêndio adjetivo, o âmbito e o objecto do recurso são fixados pelas conclusões formuladas na respectiva alegação (sem prejuízo, naturalmente, do estatuído no artigo 684º-A de tal diploma, que, in casu, não foi accionado pela Rcd.^a), apenas se impondo ao tribunal ad quem conhecer da decisão recorrida e dos vícios, de forma ou de fundo, que lhe são imputados, ressalvadas questões de conhecimento officioso.

Recorre-se para se reagir contra uma decisão jurisdicional que se considera não estar conforme à lei; para um tribunal superior se pronunciar sobre a decisão judicial proferida por um tribunal inferior, que, no entender do recorrente, violou a lei, por enfermar de vício de forma - nulidades ou inexistência - ou de fundo erros de julgamento (cfr. *Direito Processual Administrativo Contencioso*, de Ferreira Pinto e Guilherme da Fonseca, pp. 127 e segs.).

Assim, quando as conclusões da alegação do recorrente se alheiam da decisão recorrida, não se lhe referindo, nem criticando a fun-

damentação em que se baseou, são as mesmas ineficazes para a pretensão de sobre aquela recair o juízo de legalidade em que se traduz a censura jurisdicional do tribunal superior, com a consequente improcedência do recurso.

É a situação que se nos perfila.

Na verdade, a recorrente, em ponto algum da sua alegação lato sensu, explana contra a decisão recorrida a indispensável antítese discursiva, sequer ensaia demonstrar o desacerto dos respectivos fundamentos. Patentemente, a Rct. não põe minimamente em crise a fundamentação de direito de que o M.^{mo} Juiz de Direito a quo se socorreu para respaldo da decretada absolvição da instância.

No claro dizer do acórdão desta Secção de 09.VI.1999, rec. 23 777, “as questões suscitadas nas alegações e conclusões do recurso jurisdicional ora apresentado não consubstanciam qualquer crítica ou manifestação de discordância com o decidido e respectiva fundamentação jurídica.

Porque assim, não poderão naturalmente conduzir ao resultado próprio ou típico dos recursos jurisdicionais, isto é, à revogação, alteração, ou anulação do decidido, antes se revelando de todo ineficazes para produzir o desejado efeito jurídico.”

Pelo exposto, acorda-se negar provimento ao recurso, mantendo-se a decisão recorrida.

Custas pelo recorrente, com procuradoria de 50%.

Lisboa, 8 de Junho de 2004. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 8 de Junho de 2004.

Assunto:

Nulidade de sentença. Falta de pronúncia sobre questão que o juiz deve conhecer. Artº 125º, n.º 1, do CPPT. Não conhecimento do objecto do recurso por substituição.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — *Pedindo a reclamante juro, num processo de verificação e graduação de créditos, ocorre omissão de pronúncia, com a inerente nulidade de sentença, se o juiz olvida completamente esse pedido.*
- II — *Nesta hipótese, devem os autos voltar à 1ª instância, a fim de ser proferida nova sentença, pois o Supremo Tribunal, no caso, não se substitui ao Tribunal de 1ª Instância, face ao disposto no art. 726º do CPC.*

Recurso nº 437/04-30; Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Ramos & Gomes, Construções, Lda.; Relator: Ex.^{mo} Juiz Consº. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. A **Fazenda Pública**, nos presentes autos de verificação e graduação de créditos, interpôs recurso para este Supremo Tribunal da sentença

do M.^{mo} Juiz do 3º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, que alegadamente não graduou os juros de mora relativos aos créditos reclamados de contribuições para a segurança social, nem os juros de mora relativos às custas exequendas.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. A douta sentença sob recurso, ao graduar os créditos reclamados pela Fazenda Pública, não procedeu, como devia, à graduação dos juros de mora respeitantes aos créditos reclamados de contribuições para a Segurança Social, nem à graduação dos juros de mora relativos às custas exequendas, ocorrendo por isso, nulidade prevista no artº 125º do CPPT.

2. Mostram-se assim violadas as disposições conjugadas dos arts. 822º, n.º 1, CC, 8º do DL. n.º. 73/99 de 16/3, e 40º, n.º. 4, da LGT, bem como o art. 11º do DL. n.º. 103/80, de 9 de Maio.

Não houve contra-alegações.

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

2. Vejamos.

O M.^{mo} Juiz, depois de considerar, na respectiva sentença que “os créditos relativos a Contribuições para a Segurança Social e respectivos juros de mora gozam de privilégio creditório geral, nos termos resultantes do art. 10º do DL 103/80, de 9 de Maio” e de referir que “os demais créditos exequendos - coimas e custas - não gozam de qualquer privilégio, dispondo como única garantia da penhora”, graduou os créditos do seguinte modo:

1º - Créditos reclamados e exequendos relativos a IVA e créditos reclamados relativos a IRC e respectivos juros de mora;

2º - Créditos reclamados relativos a contribuições para a segurança social.

3º - Demais créditos exequendos.

Defende a recorrente, como vimos, que a sentença é nula.

Diz nomeadamente que essa nulidade consiste na omissão da graduação dos juros de mora respeitantes aos créditos *reclamados* de contribuições para a Segurança Social, e na omissão da graduação dos juros de mora relativos às custas exequendas.

Não há dúvida que a recorrente reclamou, na peça respectiva, os juros de mora relativos a contribuições para a Segurança Social (não assim as “custas dos juros de mora relativos às custas exequendas”).

E o M.^{mo} Juiz não os considerou na parte dispositiva da respectiva sentença.

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

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

Que consequências?

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

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

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

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

“São aplicáveis ao recurso de revista as disposições relativas ao julgamento interposta para a relação, com excepção do que se es-

tabelece no art. 712º e no n.º 1 do art. 715º e salvo ainda o que vai prescrito nos artigos seguintes”.

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

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

4. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, julgando-se nula a sentença por omissão de pronúncia, ordenando-se a baixa dos autos à 1ª instância, a fim de que seja proferida nova sentença, que tenha em conta o acima decidido.

Sem custas.

— Lisboa, 8 de Junho de 2004. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Fonseca Limão* — *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 8 de Junho de 2004.

Assunto:

Matéria de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

Constitui matéria de facto a invocação de factos que não foram tomados em consideração pela decisão recorrida.

Recurso nº 1571/03; **Recorrente:** José Anselmo da Silva; **Recorrida:** Fazenda Pública; **Relator:** Ex.^{mo} Cons.^o. Dr. Fonseca Limão (por vencimento).

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

Com fundamento em estar pendente uma impugnação judicial do acto de liquidação de IRS e IVA dos anos de 1990 e 1991, JOSÉ ANSELMO DA SILVA, com os sinais dos autos, deduziu oposição à execução fiscal que lhe foi movida para cobrança coerciva desses impostos, pedindo a suspensão da execução fiscal até decisão final do processo de impugnação.

Por despacho de fl. 31, o extinto Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viseu julgou extinta a instância por inutilidade superveniente da lide.

Deste despacho o oponente recorreu para este STA, tendo apresentado as suas alegações e conclusões de fls. 36 e seguintes.

A Fazenda Pública não respondeu.

Neste STA, o M^o P^o emitiu douto parecer a suscitar a questão prévia da incompetência do STA em razão da hierarquia pelo facto de o recurso não versar matéria exclusivamente de direito.

Ouvido, o recorrente veio dizer que concorda com a questão prévia e pede a remessa dos autos ao TCA.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir a questão prévia suscitada 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 o recorrente invoca factos que não foram tomados em consideração na decisão recorrida ou se contesta os factos que foram dados como assentes na decisão recorrida, então o recurso não versa matéria exclusivamente de direito, pois também versa matéria de facto, pelo que competente para dele conhecer não é este STA mas o TCA respectivo.

Na conclusão 1.^a, o recorrente disse ter pago a quantia exequenda convicto de que os presentes autos prosseguiam, porquanto era essa a interpretação que se estava a dar pelos funcionários de finanças e eram essas as informações que prestavam.

Por sua vez, na conclusão 2.^a o recorrente escreveu que, por cautela, requereu o pagamento condicionalmente até serem proferidas as decisões a final.

Ora, trata-se de factos que não constam do probatório, pelo que temos de concluir que o recurso para este STA não versa matéria exclusivamente de direito, pois também versa matéria de facto.

Assim, competente para decidir o recurso é o TCA Norte e não este STA [arts. 32º, nº 1, al. b), e 41º, nº 1, al. a), do ETAF, 84].

Nestes termos, acordam os juizes deste STA em julgar procedente a questão prévia posta pelo Mº Pº, em julgar este STA incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso e em declarar competente para o efeito o TCA Norte.

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

Transitado em julgado este acórdão remeta os autos ao TCA Norte conforme já foi requerido a fl. 46.

Lisboa, 8 de Junho de 2004. — *Fonseca Limão* (relator - por vencimento) — *Pimenta do Vale* — *Almeida Lopes* (vencido, pois não se discute matéria de facto ou probatória).

Acórdão de 8 de Junho de 2004.

Assunto:

Oposição à execução. Prescrição de IVA e IRC. Sucessão de leis no tempo. Aplicação do disposto no artº 48º, n.º 3, da LGT.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Começando o prazo de prescrição de IVA e IRC a correr nos dias 1/1/92, 1/1/93 e 1/1/95 e 1/1/92 e 1/1/93, respectivamente, na sua contagem há que atender ao regime fixado, sucessivamente, no CPT e na LGT, lançando mão do disposto no artº 297º do Código Civil para se determinar qual o regime aplicável.*
- 2 — *Optando-se pela aplicação do regime consagrado no CPT, não é aplicável o disposto no artº 48º, n.º 3, da LGT, já que se trata de um regime instituído ex novo que foi*

ditado por especiais razões de justiça material e de segurança jurídica relativamente ao devedor subsidiário e que não é expressão de qualquer sentido normativo que já existisse na ordem jurídica, estando assim afastada a possibilidade da sua invocação com efeito retroactivo, sob pretexto de que teria carácter interpretativo.

Recurso n.º 1766/03-30; recorrente: Avelino Gonçalves; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Consº. Dr. Pimenta do Vale.

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

1 - Avelino Gonçalves, residente na Rua Silva Pinheiro, nº 154, Matosinhos, não se conformando com a sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto que julgou improcedente a oposição à execução fiscal na parte relativa às dívidas de IVA de 1991, 1992 e 1994 e IRC de 1991 e 1992, contra si revertida e instaurada, originariamente, contra a firma “Gonavel, Indústria Metalúrgica, Lda.”, com sede em Matosinhos, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1- O presente processo executivo esteve parado, por razões não imputáveis ao Oponente entre 16.10.1996 a 14.06.2000, sendo o recorrido citado para a reversão em 04.02.2002.

2- Prescreve o art. 48º, nº 3, da Lei Tributária que “a interrupção da prescrição relativamente ao devedor principal não produz efeitos quanto ao responsável subsidiário se a citação deste, em processo de reversão fiscal, for efectuada após o 5º. ano posterior ao da liquidação”.

3- Com base na Lei o prazo de 5 anos posterior à data da liquidação do imposto já foi consumido, pelo que, não se interrompendo a prescrição, teria já decorrido o tempo suficiente para que a prescrição se consumasse.

4- A questão da reversão fiscal foi levantada em sede de Oposição à Execução na Contestação oferecida aos autos, matéria sobre a qual a douta sentença não se pronunciou quando deveria fazê-lo.

5- A sentença é portanto nula por enfermar de vazio que conduz à nulidade da mesma.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser negado parcial provimento ao recurso.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

Em 09.01.96, foi instaurada execução fiscal contra “Gonavel, Indústria Metalúrgica, L.da”, por dívidas de IVA, dos anos de 1990 a 1992 e 1994.

Em 13.09.96 foi ainda instaurada execução por dívidas de IRC relativo a 1991 e 1992.

O processo executivo esteve parado, por razões não imputáveis ao oponente, entre 16.10.996 até 14.06.2000.

Por despacho datado de 03.12.2001 foi ordenada a reversão contra o oponente, na qualidade de sócio-gerente da sociedade executada, por esta não possuir bens.

O oponente foi citado a esse título em 04.02.2002.

3 - Nas conclusões 4ª e 5ª da sua motivação, argui o recorrente a nulidade da sentença recorrida com fundamento em omissão de

pronúncia, já que o M.^{mo} Juiz *a quo* não se havia pronunciado sobre a questão da reversão fiscal “levantada em sede de oposição à execução na contestação oferecida nos autos” (cfr. arts. 668º, nº 1, al. d), do CPC e 125º, nº 1, do CPPT).

Importa, pois, começar pela apreciação desta questão prévia, por que prejudicial (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.

No caso em apreço e se bem compreendemos o que acima ficou transcrito, resulta que a referida omissão imputada pelo recorrente à sentença recorrida tem a ver com o facto de o M.^{mo} Juiz *a quo* não se ter pronunciado sobre a questão da reversão suscitada na contestação junta pela Fazenda Pública a fls. 29 e 30.

Ora da análise deste documento, resulta à evidência que, a questão ali suscitada nos seus primeiros itens e relacionada com a citação da reversão, tem a ver com a caducidade da oposição à execução fiscal.

A ser assim, é patente que não assiste qualquer razão ao recorrente, uma vez que esta questão foi devidamente tratada na sentença recorrida, como ressalta de fls. 60 vº a 61 vº. Por outro lado e a entender-se que aquilo que o recorrente pretendia com a invocada alegação era censurar a sentença recorrida por, no seu entender, não se ter debruçado sobre a questão de saber se, tendo a sua citação, como revertido, sido efectuada para além do 5º ano posterior ao da liquidação, a interrupção da prescrição não produzia qualquer efeito quanto ao responsável subsidiário, como ele é, também é patente que não lhe assiste razão.

Com efeito e como claramente resulta da sua petição inicial, a única questão que ali foi suscitada prende-se com a prescrição da dívida exequenda. A alegação relativa à reversão, como bem se anota no despacho de sustentação de fls. 72 e 73, constitui apenas um dos argumentos invocados para demonstrar que aquela dívida já havia prescrito.

E essa questão foi apreciada na sentença recorrida, tendo-se ali entendido que não era aplicável ao caso dos autos o disposto no artº 48º, nº 3, da LGT, mas sim no artº 34º do CPT, pelo que havia, assim, que aplicar o seu regime em bloco, nomeadamente, no que às causas de interrupção e suspensão da prescrição diz respeito.

Deste modo, não se verifica a arguida nulidade, im procedendo, assim, as referidas conclusões.

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

Prende-se este com saber se as dívidas tributárias em causa e relativas a IVA de 1991, 1992 e 1994 e a IRC de 1991 e 1992, se encontram prescritas.

Na sentença recorrida respondeu-se de forma negativa, uma vez que ainda não havia decorrido o prazo de 10 anos a que alude o artº 34º do CPT, aqui aplicável, dado que a prescrição se interrompeu com a instauração da execução.

Por sua vez, o recorrente tem um entendimento diverso já que, tendo sido citado do despacho que ordenou a reversão após o 5º ano posterior ao da liquidação (4/2/02) e tendo a execução estado parada, por razões que lhe não são imputáveis, entre 16/10/96 e 4/2/00, vai já decorrido, nesta altura, aquele prazo prescricional, uma vez que a instauração da execução não pode interromper este prazo, conforme resulta do disposto no artº 48º, nº 3, da LGT.

Vejamos se lhe assiste razão.

Conforme resulta da matéria de facto vertida no elenco probatório, a execução fiscal em causa diz respeito a IVA de 1991, 1992 e 1994 e a IRC de 1991 e 1992.

Estava na altura em vigor o Código de Processo Tributário. E dispunha o seu artº 34º, nº 1, que “a obrigação tributária prescreve no prazo de 10 anos, salvo se outro mais curto estiver fixado na lei”.

Mais aí se estabelecia que a reclamação, o recurso hierárquico, a impugnação e a instauração da execução, interrompiam a prescrição, “cessando, porém, esse efeito se o processo estivesse parado por facto não imputável ao contribuinte durante mais de um ano, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após este período ao que tiver decorrido até à data da autuação” (nº 3).

Por sua vez, o seu nº 2 determinava que “o prazo de prescrição conta-se desde o início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário, salvo regime especial”.

Entretanto, no passado dia 1/1/99, entrou em vigor a Lei Geral Tributária, que encurtou para oito anos o prazo de prescrição, contados, nos impostos periódicos, como é o IRC, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, como é o IVA, a partir da data em que o facto tributário ocorreu (artº 48º, nº 1).

E o seu nº 3 determina que “a interrupção da prescrição relativamente ao devedor principal não produz efeitos quanto ao responsável subsidiário se a citação deste, em processo de execução fiscal, for efectuada após o 5.º ano posterior ao da liquidação”.

Deste preceito resulta, assim, que, com a citação do responsável subsidiário, passou a ter efeitos no regime de prescrição, levando a que a interrupção ocorrida relativamente ao devedor principal não produza efeitos quanto àquele quando a sua citação, em processo de execução fiscal, for efectuada após o 5º ano posterior ao da liquidação.

Dispõe, porém, o artº 297º, nº 1, do CC, aqui aplicável *ex vi* do disposto no artº 5º do Decreto-Lei nº 398/98, de 17/12, que aprovou a LGT, que “a lei que estabelecer, para qualquer efeito, um prazo mais curto do que o fixado na lei anterior é também aplicável aos

prazos que já estiverem em curso, mas o prazo só se conta a partir da entrada em vigor da nova lei, a não ser que, segundo a lei antiga, falte menos tempo para o prazo se completar”.

Tendo em linha de conta tudo o que fica agora exposto e na hipótese vertente, não há qualquer dúvida de que o regime aqui aplicável há-de ser, necessariamente, o previsto no CPT. Na verdade e por um lado, reportando-se o IVA a 1991, 1992 e 1994 e o IRC a 1991 e 1992 esse prazo de prescrição terminaria em 2001, 2002 e 2004 e 2002 e 2003, respectivamente, sendo certo que em 1/1/99, data da entrada em vigor da LGT, havia já decorridos os prazos de 7, 6 e 5 anos e 7 e 6 anos, também respectivamente, faltando assim 3, 4 e 5 anos e 3 e 4 anos, também respectivamente, para se completar, faltando 8 anos se se aplicasse a LGT.

Por outro e ao contrário daquilo que pretende, não pode o recorrente, no caso em apreço, beneficiar do regime consagrado no pré-dito artº 48º, nº 3.

Com efeito, trata-se “de um regime instituído ex novo que foi ditado por especiais razões de justiça material e de segurança jurídica relativamente ao devedor subsidiário e que não é expressão de qualquer sentido normativo que já existisse na ordem jurídica, estando assim afastada a possibilidade da sua invocação com efeito retroactivo, sob pretexto de que teria carácter interpretativo” (Ac. desta Secção do STA de 2/6/99, in rec. nº 23.439).

No mesmo sentido, pode ver-se Ac. do Pleno desta Secção de 10/4/91 e Ac. do TC nº 363/92, de 12/11/92, in DR II Série, de 8/4/93, citados naquele aresto. Assim, assentes que estão as regras a aplicar e os prazos de prescrição, vejamos, no entanto, se, no caso dos autos, as dívidas tributárias estão ou não prescritas, sendo certo que é questão de conhecimento oficioso.

Desde logo e face ao que consta do probatório, tem de haver-se como consumado o prazo de prescrição do IVA relativo a 1991.

Com efeito, dizendo esta contribuição respeito a 1991, o prazo de prescrição iniciou-se, pelo menos, em 31/12/91.

Todavia e com a instauração da execução fiscal, em 9/1/96, contra o devedor originário (vide probatório), esse prazo interrompeu-se, tendo, então, decorrido 4 anos e 8 dias.

Acontece, porém, que a referida execução esteve parada por facto não imputável ao oponente desde 16/10/96 a 14/6/02 (vide probatório).

Sendo assim, computado e somado aquele prazo com o decorrido após 16/10/97, o prazo de 10 anos consumou-se em 8/10/03.

De igual modo se passam as coisas em relação ao IRC de 1991 e 1992.

Aqui o prazo de prescrição iniciou-se em 1/1/92 e 1/1/93, respectivamente. Todavia e com a instauração da execução em 13/9/96, contra o devedor originário (vide probatório), interrompeu-se o prazo de prescrição, tendo, até então, decorrido 4 anos, 8 meses e 12 dias e 3 anos, 8 meses e 12 dias, também respectivamente.

Tendo a execução estado parada desde 16/10/96 a 14/6/02 e computados e somados estes prazos com o que decorreu após 16/10/97, o prazo de 10 anos consumou-se em 3/2/03 e 3/2/04, respectivamente.

Pelo que, nesta data, há muito que vão decorridos aqueles prazos de prescrição, procedendo a oposição. De modo diferente se passam as coisas em relação ao IVA de 1992 e 1994, já que e fazendo aqui aplicação das regras supra referidas, quanto a estas obrigações tributárias o referido prazo de 10 anos apenas se esgota em 7/10/04 e em 7/10/06.

5 - Nestes termos, acorda-se em conceder parcial provimento ao presente recurso e revogar a decisão recorrida, julgando procedente a oposição com fundamento na prescrição da dívida exequenda quanto ao IVA de 1991 e IRC de 1991 e 1992 e decretar extinta a execução nesta parte e manter essa mesma decisão quanto à dívida exequenda relativa ao IVA de 1992 e 1994.

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

Lisboa, 8 de Junho de 2004. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Mendes Pimentel* — *António Pimpão*.

Acórdão de 8 de Junho de 2004.

Assunto:

Impugnação judicial. Oposição à execução fiscal. Convolução de processos. Tempestividade.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *É extemporânea a oposição à execução fiscal, forma para a qual se pretendia convolar a impugnação judicial, se tiver já decorrido o prazo previsto no artº 285º, nº 1, al. a), do CPT.*
- 2 — *Para além de outros requisitos, a convolção do processo para a forma adequada só é possível se o uso desse processo ainda for tempestivo.*

Recurso n.º 1837/03-30. Recorrente: Maria do Carmo Carrapato Gaia-Rodrigues Caldeirão. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.ºm. Juiz Cons.º. Dr. Pimenta do Vale.

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

1 - Maria do Carmo Carrapato Gaita Rodrigues Caldeirão, residente na rua Visconde Seabra - Campo Maior, não se conformando com o acórdão do Tribunal Central Administrativo, de fls. 160 a 162 vº, que lhe negou provimento ao recurso interposto da decisão do Tribunal Tributário de 1ª Instância, dele vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1- A impugnante alegou factos que são fundamento de oposição à execução fiscal.

2- O STA ordenou que o TCA convolasse a impugnação para oposição à Execução e julgasse de mérito.

3- Tendo a impugnante alegado outros factos que não são fundamento de oposição à execução não obsta à referida convolção e,

4- Tendo a impugnante deduzido pedido deficiente não obsta a que se conheça de mérito relativamente aos fundamentos invocados e próprios da oposição.

5- O douto Acórdão proferido não deu cumprimento ao douto Acórdão do STA, e violou o disposto no art.º 62º, n.º 1, nomeadamente da sua alínea i), e arts. 99º e segs. do CPPT e 97º, n.º 3, da LGT e 199º do CPC, e ainda arts. 156º do CPC e n.º 1 do art.º 4º da Lei 38/87 e n.º 2 do art.º 4º da Lei 3/99 e demais normativos relativos a custas.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser negado provimento ao recurso.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

a) Foi instaurada execução fiscal contra a ora recorrente para a cobrança de 6.311.606\$00 relativa a “Reposição não abatida nos pagamentos”, respeitante a “importância apurada de desvio de dinheiros públicos, no processo disciplinar n.º 5422/CAF/91 e que foi determinado por despacho de 11.1.1996 de S. Ex.^a a Secretário de Estado de Administração Educativa” - doc. de fls. 41 dos autos;

b) A ora recorrente intentou junto do STA recurso contencioso de anulação contra o despacho supra referido bem como requereu a suspensão de eficácia do mesmo - cfr. docs. de fls. 7 e segs.;

c) Na petição inicial de impugnação judicial deduzida invocou a mesma que a dívida é inexistente ou pelo menos inexequível, ser falso o título executivo e haver errónea qualificação dos factos e errada tributação - cfr. dizeres da respectiva p.i.;

d) A ora recorrente foi citada pessoalmente no referido processo de execução fiscal em 19.4.1996 e deduziu a presente pretensão por petição entrada na RF do concelho de Campo Maior em 21.5.1996 - cfr. doc. de fls. 58 e informação de fls. 36 verso e carimbo aposto a fls. 3 dos autos.

3 - Antes de nos debruçarmos sobre o objecto do presente recurso, importa referir que o aresto recorrido foi prolatado em consequência de ter sido revogado, por esta Secção do STA, um aresto anterior do mesmo Tribunal que não conheceu do mérito do recurso interposto da decisão proferida pelo Tribunal Tributário de 1ª Instância, por incompetência deste tribunal em razão da matéria, por a competência para o efeito caber ao STA (1ª Secção).

Alega, porém, a recorrente que o aresto *a quo* não deu cumprimento ao douto Acórdão deste STA, uma vez que não procedeu de harmonia com o ordenado neste aresto, a saber: convalidação do processo de impugnação judicial em processo de oposição à execução fiscal.

Mas não lhe assiste razão.

Com efeito, da análise do acórdão proferido por este STA, ressalta com toda a clareza que, depois de se pronunciar pela competência, em razão da matéria, dos Tribunais Tributários para conhecer do mérito da causa e ter considerado “que dos termos da própria petição inicial oportunamente apresentada em juízo não pode, em bom rigor, deixar de entender-se aquela, embora inadequadamente intitulada de “impugnação judicial”, como de verdadeira e própria reacção judicial ao processo de execução fiscal...- oposição à execução fiscal” -, neste aresto refere-se ainda que “nem o constatado erro na forma de processo - impugnação judicial - (meio processual utilizado para reacção judicial à entretanto instaurada execução fiscal tendente àque-la cobrança coercivo) isenta ou desobriga os demandados tribunais tributários.

Na verdade, nos termos dos arts. 97º, n.º 3, da LGT e 199º do CPC (...) sempre nestes casos, ao juiz cumpre, traduzindo e dando

corpo ordinário à garantia constitucional do acesso aos tribunais e à decisão judicial em tempo útil, como salvaguarda da tutela efectiva dos direitos e interesses legalmente protegidos (art.º 20º da CR), ao juiz cumpre, dizíamos, determinar que o processo siga a forma processual adequada, desde que, para tal seja ainda competente o tribunal demandado e a “acção judicial” não esteja porventura caducada (...).

Ora, sobre este ponto é também omissa a sentença do TT de 1ª Instância”.

Determinando, em consequência, ao TCA que substituísse o acórdão então recorrido por outro “que conheça do mérito do recurso antes interposto, se a tal nada obstar”.

Ora, do que fica exposto e como bem anota o Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público, não resulta que o STA tivesse ordenado a convalidação da impugnação judicial em oposição à execução fiscal.

O que ali se refere é tão só que, apesar de, impropriamente, se ter intitulado a petição inicial de impugnação judicial, sendo certo que o meio próprio para reagir contra a execução é o processo de oposição e esse erro na forma de processo não isentar ou desobrigar os demandados tribunais tributários, o TCA considerasse, uma vez que a sentença é omissa sobre este ponto, se era ou não de proceder à necessária convalidação, na medida em que, na verdade, cumpre ao juiz determinar que o processo siga a forma processual adequada, se a tal nada mais obstar.

E foi o que, efectivamente, veio a acontecer com o Tribunal agora recorrido, que concluiu pela impossibilidade dessa convalidação, na medida em que havia já decorrido o prazo para deduzir a oposição à execução fiscal, uma vez que, tendo a recorrente sido citada pessoalmente em 19/4/96, a petição inicial apenas deu entrada nos SF em 21/5/96, isto é, para além do prazo de 20 dias - e não 30 dias como, por lapso, vem referido no aresto recorrido - para o efeito fixado no artº 285º, n.º 1, al. a), do CPT, na redacção anterior às alterações que, quanto ao referido prazo, lhe foram introduzidas pelo artº 6º, al. e), do Decreto-lei nº 329-A/95, de 12/12, na redacção dada pelo artº 4 do Decreto-lei nº 180/96 de 25/9, que só entraram em vigor no dia 1/1/97 (cfr. artº 16º daquele Decreto-lei nº 329-A/95), aqui aplicável e que terminou no dia 15/5, uma vez que o decurso do prazo se suspendeu durante os domingos e dias feriados (artº 144º, n.º 3, do CPC).

Sendo assim, o Tribunal recorrido não podia convalidar a impugnação judicial em oposição à execução fiscal, sabido como é que a convalidação de processos só é possível se, em face do alegado na petição inicial, a forma convalidada do processo for a adequada, face à causa de pedir invocada, para a concessão jurídica que é demandada ao tribunal e, por outro lado, se o uso desse processo ainda for tempestivo.

Destes modo, fica assim gorada a hipótese de convalidação.

E perante esta impossibilidade, prejudicada fica também a apreciação da questão suscitada nas demais conclusões da motivação do recurso, concretamente, saber se, tendo a recorrente alegado outros factos que não eram fundamento de oposição à execução fiscal, tal obstava à referida convalidação, já que o Tribunal podia conhecer de mérito relativamente aos fundamentos invocados e próprios da oposição.

4 - Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao presente recurso e manter o aresto recorrido.

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

Lisboa, 8 de Junho de 2004. — *Pimenta do Vale* (relator) — *António Pimpão* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 8 de Junho de 2004.

Recurso n.º 1906/03-30; Recorrente: Solimpa II Empresa de Limpezas, Lda; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. Fonseca Limão.

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

Solimpa II - Empresa de Limpezas, Lda, pediu a esclarecimento do acórdão de fls. 71.

Alega, em síntese, que, enquanto o acórdão aclarando afirmou que o prazo de impugnação das dívidas à Segurança Social é de 90 dias e se conta do termo do prazo para pagamento voluntário, é seu entendimento que tal prazo se conta a partir da notificação ao contribuinte de tal pagamento.

Entendeu a F.P. que não ocorre obscuridade ou ambiguidade de tal acórdão e, por isso, não se verificam os pressupostos da alínea a) do n.º1 do artigo 669º do C.P.C.

O Ex.º Magistrado do M.º P.º, junto deste S.T.A., emitiu o seguinte despacho:

«O Ministério Público não intervém na tramitação legal do incidente de esclarecimento do acórdão (art. 690º n.º 1 CPC e artº 2º al. e), C.P.P.T. Cumpre decidir.

Nos termos do artº 669º, n.º 1, al. c), do C.P. Civil ” pode qualquer das partes requerer no tribunal que proferiu a sentença o esclarecimento de alguma obscuridade ou ambiguidade que ela contenha”.

Segundo Alberto dos Reis (*C.P.C. Anot.*, vol. V, p. 151) 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”.

Ora, o acórdão aclarando não é ininteligível nem se presta a interpretações diferentes, nem nenhum destes vícios lhe é assacado pela recorrente, que, no seu requerimento, demonstra que o entendeu correctamente.

O que acontece é que a recorrente discorda do acórdão aclarando quanto ao modo de determinar o *dies a quo* do prazo da impugnação de dívidas à Segurança Social, quando não se funde em erro na autoliquidação, que naquele se entendeu ser o do termo do prazo para pagamento voluntário e não, como pretende, o da notificação de tal pagamento.

Mas, assim sendo, o que a recorrente imputa ao aresto não é qualquer obscuridade ou ambiguidade mas sim erro de julgamento, com vista a obter, de forma enviesada, a modificação do julgamento.

Porém para esse efeito, é manifestamente imprestável o pedido de esclarecimento a que alude o art. 669º, n.º 1, al. a), do C.P. Civil.

Termos em que se indefere a requerida esclarecimento.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 99 euros.

Lisboa, 8 de Junho de 2004. — *Fonseca Limão* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 8 de Junho de 2004.

Assunto:

Artigo 53º, n.º 5, do CIRS. Constitucionalidade.

Doutrina que dimana da decisão:

O artigo 53º, 5, do CIRS não afronta os princípios constitucionais da igualdade, da progressividade, da justiça, da generalidade, da capacidade contributiva, da tributação pelo rendimento líquido, da coerência do sistema e da confiança.

Recurso n.º 2028/03-30. Recorrente: Alberto da Silva Pereira; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. Mendes Pimentel.

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

No presente recurso jurisdicional, interposto por Alberto da Silva Pereira, residente Rua António Nobre, 8 Linda-a-Velha Oeiras, da sentença do 2º Juízo do TT de 1ª Instância de Lisboa de fls. 50-54, que julgou improcedente esta impugnação judicial, por si deduzida contra a liquidação de IRS n.º 56033162270, relativa ao ano fiscal de 2001, **decide-se**, pelos fundamentos constantes do acórdão deste STA de 31 de Março último, tirado no recurso n.º 2059/03-30 (que traduz jurisprudência reiterada e uniforme cfr., *inter alia*, acs. de 12 de Maio p.p. recs. 2029/03-30, 2030/03-30 e 2062/03-30 - o qual se junta em anexo), tendo sobremaneira em mente o estatuído no n.º 3 do artigo 8º do Código Civil, ademais 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 50%.

Lisboa, 8 de Junho de 2004. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Fonseca Limão* — *Baeta de Queiroz*.

Recurso n.º 2059/30, de 31 de Junho de 2004

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 Mm.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 53º do Código do IRS, alguns rendimentos de pensões, os abrangidos por esta norma, passaram a ser tributadas 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 53º 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?

11ª Mas mais, esta norma cria uma incoerência no sistema fiscal português, uma vez que o artigo 1º 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 53º 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;

12ª Para finalizar, o n.º 5 do artigo 53º do Código do IRS, viola o princípio da segurança jurídica na modalidade do princípio da confiança;

13ª 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;

14ª 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;

15ª 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 53º, 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.º 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 n.º 5 do Código do IRS (CIRS), não violar qualquer dos princípios constitucionais invocados pelo recorrente.

1.4. O processo tem os vistos dos Ex.ºs Juizes 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.º 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, n.º 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 n.º 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 número 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".

Successivas alterações foram sendo introduzidas na norma ao longo do tempo, até se chegar à versão que aqui nos importa, dispondo o n.º 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 quedou 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 n.º 1 do artigo 53º (que manda deduzir a totalidade dos rendimentos com esta origem, até certo montante destas), provoca uma desigualdade fiscal horizontal, tomando incoerente o sistema, e violando os princípios já apontados, além do da segurança jurídica, na modalidade do princípio da confiança.

O recorrente exprouba a sentença impugnada por não ter apreciado a compatibilidade do n.º 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 àqueles 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 presumivelmente, 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 por que 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 recorrida, 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, n.º 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 n.º 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, n.º 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 n.º 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 excepciona 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 1.º e 53.º, n.º 5, qualquer contradição: o artigo 1.º 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 1.º, 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 n.º 5 do artigo 53.º 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 n.º 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 estrénuua, 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 n.º 5 do artigo 53.º 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%.

lisboa, 31 de Março de 2004. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Branção de Pinho* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 16 de Junho de 2004.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Impugnação judicial. Alçada. Limites do decreto regulamentar destinado a regulamentar um decreto-lei.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *É de admitir o recurso jurisdicional de decisão que não anulou um acto tributário de liquidação, se o valor atribuído ao processo pelo impugnante, igual ao montante liquidado, excede a alçada do tribunal, e não foi questionado pela Fazenda Pública, nem o juiz fixou um outro valor.*
- 2 — *Irreleva, para o efeito, que os fundamentos invocados pelo impugnante não possam conduzir senão à anulação parcial da liquidação, se o que ele peticiona é a sua total anulação.*
- 3 — *Não pode o Governo, no uso dos poderes conferidos por um decreto-lei para o regulamentar, emitir um decreto regulamentar no qual exclui de previsão contida no articulado desse decreto-lei determinados sujeitos, sujeitando-os, por esta via, a taxas contributivas diversas das consagradas no diploma legal.*

Recurso nº 297/04. Recorrente: A. A. Ferreira, S. A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons^o. Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. A. A. FERREIRA, SA, com sede em Vila Nova de Gaia, recorre da sentença do M.^{mo} Juiz do Tribunal Tributário de 1^a Instância de Vila Real que julgou improcedente a sua impugnação judicial da liquidação de contribuições a favor da Segurança Social.

Formula as seguintes conclusões:

«1^a

O nº 2 do artigo 4º do Decreto Regulamentar nº 75/86, que foi introduzido pelo Decreto Regulamentar nº 9/88, é ilegal porque viola o nº 2 do artigo 5º do Decreto-Lei nº 401/86;

2^a

Essa disposição regulamentar é também inconstitucional, por força do actual nº 6 do artigo 112º da Constituição (o então nº 5 do artigo 115º da Constituição).

3^a

A douta sentença objecto do presente recurso jurisdicional, ao aplicar, in casu, o referido nº 2 do artigo 4º do Decreto Regulamentar nº 75/86, que foi acrescentado pelo Decreto Regulamentar nº 9/88, incorreu em erro de julgamento.

4^a

A douta sentença fez essa aplicação, ao considerar que um acto de liquidação de contribuições para a segurança social baseado nesse nº 2 do artigo 4º é válido.

Nestes termos e nos demais que serão superiormente supridos, deve ser revogada, por erro de julgamento, a douta sentença de que agora se recorre, sendo julgada procedente a impugnação *sub judice*.».

1.2. A Fazenda Pública conclui assim as suas contra-alegações:

«1^a

As decisões proferidas pelos Tribunais Tributários de 1^a Instância apenas são recorríveis se o valor da causa ultrapassar um quarto da alçada dos Tribunais Judiciais de 1^a Instância;

2^a

O valor atendível para efeitos de recurso, não é o indicado pelas partes, mas sim aquele que resulta do valor efectivo da causa, determinado pela utilidade potencial do processo, no caso o valor da anulação parcial.

3^a

O douto despacho que admitiu o recurso, ofendeu o citado nº 4 do artº 280º do CPPT.

4^a

A decisão que admitiu o recurso não vincula esse Tribunal.

Nestes termos e nos mais que VV. Ex.^{as}, fácil e doutamente suprirão, o recurso deverá ser rejeitado.»

1.3. O Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto, louvando-se no parecer prestado pelo Ministério Público no Tribunal recorrido, manifesta-se

pela confirmação do julgado, não sem antes afirmar a improcedência da questão prévia levantada pela Fazenda Pública.

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

2. A sentença recorrida estabeleceu a factualidade seguinte:

«1^a

Em 15 de Fevereiro de 2000 a Impugnante procedeu ao pagamento de contribuições para a Segurança Social no montante de 934.978\$00, referente ao mês de Janeiro de 2000, aplicando a taxa de 34,75% (taxa social única) - documento de fls. 17.

2^a

A Impugnação foi deduzida em 24-03-2000, sem ter sido precedida de reclamação graciosa. - fls. 2.»

3.1. A primeira questão a decidir respeita à (ir)recorribilidade da sentença impugnada, e é suscitada pela recorrida Fazenda Pública com base no valor atendível para efeitos de recurso.

Defende a Fazenda Pública que, sendo o âmbito da impugnação circunscrito à parte da liquidação que excede a taxa pretendida pela recorrente - de 32,5% ou 29%, contra os 34,75% aplicados -, o valor atendível para efeitos de recurso não é o indicado pelas partes, que corresponde ao do total liquidado, mas tão-só o da utilidade que a impugnante pode retirar do processo, ou seja, o da anulação parcial da liquidação, limitado à diferença entre a taxa atendida e aquela que a recorrente entende aplicável - no limite, € 771,68.

Mas não tem razão.

Desde logo, porque, contra o entendimento da recorrida, a impugnante não pede a anulação parcial da liquidação, antes a quer ver desaparecer na sua totalidade, como formula nos artigos 58º e 59º da petição inicial.

Como assim, a utilidade visada pela impugnante, a que se refere a recorrida, e atingível pela recorrente em caso de sucesso absoluto da impugnação deduzida, tem um valor igual ao da liquidação, ou seja, o equivalente, hoje, em euros, a 934.978\$00.

Pouco importa saber se os fundamentos deduzidos são ou não capazes de conduzir a um sucesso com tal amplitude: isso é questão que integra o fundo da causa, mas não tem a ver com a «utilidade económica do pedido», da qual o artigo 305º, n.ºs 2 e 3, do Código de Processo Civil, faz depender «a relação da causa com a alçada do tribunal».

Ora, o valor de € 4.663,65 é bem superior a 1/4 da alçada dos tribunais tributários de 1^a instância - € 935,25 -, aliás, de acordo com as contas elaboradas e as afirmações produzidas pela própria recorrida.

Por outro lado, nos termos do artigo 315º, nº 3, do Código de Processo Civil, «o valor da causa considera-se definitivamente fixado logo que seja proferida sentença».

Esse valor é, em regra, aquele em que as partes tiverem acordado, expressa ou tacitamente. E, no nosso caso, houve acordo tácito, já que a impugnante atribui à causa o valor de 934.978\$00, e a Fazenda Pública não o impugnou, na oportunidade que lhe é conferida pelo artigo 314º, nº 1, do mesmo diploma, o que acarreta o resultado do nº 4 do artigo: «a falta de impugnação por parte do réu significa que aceita o valor atribuído à causa pelo autor».

Nem o M.^{mo} Juiz usou do poder que lhe atribui o n.º 1 do citado artigo 315.º, revelando assim, implicitamente, não entender «que o acordo está em flagrante oposição com a realidade».

Deste modo, a Fazenda Pública, ao levantar, só agora, a questão, fá-lo inoportunamente, pois, para alcançar o efeito almejado - evitar um recurso jurisdicional, em seu entender, inadmissível - haveria de ter impugnado o valor dado à causa pela impugnante, na contestação, de acordo com aquele artigo 314.º, n.º 1.

Improcede, pelo exposto, a questão suscitada pela recorrida Fazenda Pública.

3.2. A invocação dos vícios de forma por falta de fundamentação, e de caducidade parcial do direito à liquidação, em que a impugnante fez assentar a sua pretensão de anulação desta, foi abandonada na presente fase, de recurso jurisdicional, vindo a sentença questionada, apenas, no que concerne ao julgamento feito sobre o vício de violação de lei imputado ao acto de liquidação.

Tal vício radica nas alegadas ilegalidade e inconstitucionalidade do n.º 2 do artigo 4.º do Decreto Regulamentar n.º 75/86, introduzido pelo decreto regulamentar n.º 9/88, de 3 de Março, por violação do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 401/86, de 2 de Dezembro, e 115.º, n.º 5, da Constituição (actualmente, 112.º, n.º 6).

Conforme se afirma na sentença recorrida, «defende a impugnante que a alteração do artigo 4.º do Decreto Regulamentar n.º 75/86 dada pelo Decreto Regulamentar n.º 9/98, de 3 de Março, viola o n.º 2 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 401/86, de 2 de Dezembro, face à definição restritiva do conceito de **exploração agrícola**». E que o decreto regulamentar de 1998 modificou o falado decreto-lei, atentando contra o artigo 112.º, n.º 6, da Constituição (ao tempo, 115.º, n.º 5).

Ora, a questão que está em causa na presente impugnação judicial é a de saber qual a taxa devida à Segurança Social relativamente a trabalhadores agrícolas ao serviço da impugnante, ora recorrente. A Segurança Social entendeu que essa taxa é de 34,75%, já que se trata de trabalhadores que prestam serviço em explorações agrícolas destinadas essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituem, em si mesmas, objectivo da empresa empregadora, a recorrente. Esta, ao invés, defende que não há que distinguir em função da natureza ou dimensão da exploração agrícola em que se emprega o trabalhador. Assim, a taxa devida será, no seu caso, de 32,5%, para trabalhadores diferenciados, e de 29%, para trabalhadores indiferenciados.

Tudo está em saber se é legal e, portanto, pode ser aplicado pela liquidação impugnada, o disposto no artigo único do Decreto Regulamentar n.º 9/88, de 3 de Março, no segmento em que alterou o artigo 4.º do Decreto Regulamentar n.º 75/86, de 30 de Dezembro, o qual, por sua vez, regulamentara o decreto-lei n.º 401/86, de 2 de Dezembro.

3.3. O Decreto-Lei n.º 81/85, de 28 de Março (mais tarde referido no decreto-lei n.º 401/86, de 2 de Dezembro, e por ele não revogado), pretendeu definir «o regime especial de segurança social dos trabalhadores das actividades agrícola, silvícola e pecuária», tal como se pode ler no sumário publicado no respectivo *Diário da República*.

Sumário que não reflecte toda a realidade, pois a ambição do diploma é mais vasta: além de aproximar do regime geral o regime especial de segurança social «das pessoas que trabalham em actividades agrícolas», alarga consideravelmente o universo dos traba-

lhadores agrícolas por conta de outrem (que são os que aqui nos interessam) que coloca ao abrigo do regime geral de segurança social, deixando submetidos ao regime especial, apenas, «a generalidade dos trabalhadores eventuais e os trabalhadores por conta própria na agricultura, silvicultura e pecuária de baixos rendimentos». Quanto aos «trabalhadores por conta de outrem, alargaram-se as categorias de trabalhadores agrícolas que por ele [regime geral] são abrangidos, englobando, de entre os trabalhadores por conta de outrem, aqueles que o são por forma mais caracterizada ou regular» (do preâmbulo do diploma).

Assim é que o artigo 3.º, conjugado com o artigo 2.º, n.º 2, ambos do falado decreto-lei, definiu como abrangidos pelo regime geral «os trabalhadores ao serviço da exploração agrícola que sejam trabalhadores agrícolas permanentes, independentemente da natureza e dimensão da exploração agrícola»; os «que exerçam profissão para cujo exercício se exijam habilitações técnico-profissionais especializadas»; os «que exerçam profissão comum a outras actividades económicas»; os «que prestem serviço às empresas» «que se dediquem à produção da pecuária, da horto-fruticultura, da floricultura, da avicultura e da apicultura, em que a terra tem como função predominante o suporte de instalações e cujos produtos se destinam ao mercado comercial ou industrial»; e os «que, sendo profissionalmente indiferenciados, prestem serviço, embora a título eventual, a empresas individuais ou colectivas com 5 ou mais trabalhadores permanentes».

Abrangidos pelo «regime especial de segurança social das actividades agrícolas» ficaram, nos termos do artigo 8.º do diploma, «os trabalhadores por conta de outrem que prestem serviço em explorações agrícolas e que não sejam, por essa mesma actividade, abrangidos pelo regime geral»; os demais a que o artigo se refere não interessam ao nosso caso, por se não tratar de trabalhadores por conta de outrem, mas de produtores agrícolas e seus familiares ou equiparados.

Ainda com interesse para o presente processo, pode notar-se que não há, no decreto-lei de 1985, uma definição do que sejam trabalhadores agrícolas - para além do que consta do já transcrito artigo 3.º -, e que o diploma abrange, de acordo com o artigo 2.º, no conceito de actividade agrícolas, a silvicultura e a pecuária, bem como «as empresas, e respectivos trabalhadores, que se dediquem à produção da pecuária, da horto-fruticultura, da floricultura, da avicultura e da apicultura, em que a terra tem como função predominante o suporte de instalações e cujos produtos se destinam ao mercado comercial ou industrial».

A fixação das taxas contributivas devidas pelos trabalhadores agrícolas e respectivas entidades patronais foi deixada para o decreto regulamentar publicado na mesma data sob o n.º 19/85.

3.4. Quando, mais de um ano volvido, o legislador voltou a intervir neste campo, estavam abrangidos pelo regime geral de segurança social cerca de 100.000 trabalhadores agrícolas, e mantinham-se enquadrados no regime especial cerca de 510.000, a acreditar na notícia dada no preâmbulo do decreto-lei n.º 401/86, de 2 de Dezembro.

Intenção confessa deste diploma é fazer cessar o regime especial, que já no preâmbulo do decreto-lei n.º 81/85 se afirmava de «natureza residual», e no respectivo artigo 2.º, n.º 2, se dizia ser de «natureza transitória», incorporando os trabalhadores agrícolas no regime geral de segurança social.

Atendendo, porém, às perturbações que presumiu poder causar a «sectores economicamente mais débeis» «uma brusca subida dos encargos sociais», contrapartida necessária da «elevação qualitativa e quantitativa das prestações a que os trabalhadores agrícolas passam a ter direito», o diploma adoptou medidas tendentes a atenuá-las, entre elas a fixação, relativamente às entidades patronais agrícolas, transitoriamente, da menor das taxas contributivas do regime geral (ao tempo, 21%), e diminuiu a taxa relativa aos trabalhadores por conta de outrem já então abrangidos pelo regime geral.

No artigo 5º fixa-se o regime contributivo dos trabalhadores agrícolas por conta de outrem, permanentes, independentemente da natureza e dimensão da exploração agrícola; e dos que, sendo profissionalmente indiferenciados, prestem serviço, embora a título eventual, a empresas individuais ou colectivas com 5 ou mais trabalhadores permanentes. A taxa global, a ser gradualmente atingida até 1993, em termos a regulamentar, é de 29%, dos quais 21% cabem às entidades patronais.

No artigo 6º estabelece-se o regime contributivo dos outros trabalhadores agrícolas por conta de outrem: os que exerçam profissão para cujo exercício se exijam habilitações técnico-profissionais especializadas; os que exerçam profissão comum a outras actividades económicas; e os que prestem serviço às empresas que se dediquem à produção da pecuária, da horto-fruticultura, da floricultura, da avicultura e da apicultura, em que a terra tem como função predominante o suporte de instalações e cujos produtos se destinam ao mercado comercial ou industrial. A taxa global é de 32,5%, dos quais 23% a cargo das entidades patronais.

Todo o articulado do diploma se refere a «trabalhadores que exerçam actividades agrícolas», ou a «trabalhadores agrícolas», encontrando-se, no artigo 6º, referência «aos trabalhadores por conta de outrem de explorações agrícolas». As respectivas entidades empregadoras são designadas por «entidades patronais» tal como, aliás, já acontecia com o Decreto-Lei nº 81/85.

Por último, o artigo final estabelece que o diploma «será objecto de regulamentação por decreto regulamentar».

3.5. Decreto regulamentar esse que viria a ser publicado em 30 de Dezembro seguinte, e a que coube o nº 75/86.

Trata-se, como todos os regulamentos, de um acto normativo, o que vale por dizer que não é, nem um acto legislativo, de força igual à da lei, nem um acto administrativo - embora seja emitido no exercício da função administrativa, o que logo aponta no sentido de se tratar de actividade que tem de ser levada a cabo sob dependência da lei, pois toda a actividade administrativa é subordinada à lei.

Como se sabe, a Constituição da República Portuguesa - ao tempo, artigo 202º - permite ao Governo, no exercício da função administrativa, «fazer os regulamentos necessários à boa execução das leis». Independentemente de saber se assim se autorizam, ou não, os regulamentos independentes, o certo é que o regulamento que nos ocupa é de execução, ou seja, acessório e executivo da lei, na medida em que o próprio legislador do Decreto-Lei nº 401/86 o mandou emitir para regulamentar o regime desse diploma legislativo. O que significa que este regulamento não só não pode contrariar a lei formal, tal qual acontece com qualquer regulamento, como, sendo complementar do referido decreto-lei, não pode ir além de dar-lhe execução, concretizando e precisando o regime nele estabelecido, mas não podendo,

ele mesmo, fixar, de modo independente, um regime legal que vá além do contido no diploma legal regulamentado.

Dentro do papel que assim atribuímos a este decreto regulamentar nº 75/86 cabem, pois, algumas das definições que nele encontramos e estavam ausentes do Decreto-Lei nº 401/86, úteis para a aplicação deste: entre elas, as de «regime geral» e «regime especial», «regime geral dos trabalhadores por conta de outrem», e de «trabalhadores por conta de outrem».

Mas nada nele se vislumbra que não caiba dentro da função de execução do diploma legal regulamentado.

3.6. Veio o Governo dizer, tempo volvido, que a aplicação deste diploma regulamentar suscitava «alguns pontos de dúvida que importa clarificar», um deles respeitante «ao enquadramento da actividade desenvolvida pelos trabalhadores ao serviço de empresas do sector secundário que, paralelamente, se dedicam à produção agrícola de matérias-primas para fornecimento e manutenção de indústrias transformadoras, ultrapassando o âmbito do sector primário da produção agrícola». E, para clarificar as dúvidas, aprovou novo decreto regulamentar, publicado em 3 de Março do ano seguinte, sob o nº 9/88.

Não parece que haja obstáculo legal a este procedimento do Governo, ao reiterar o uso do poder regulamentar que lhe conferia o artigo 12º do Decreto-Lei nº 401/86. Mas é claro que também relativamente ao novo regulamento se mantinha a subordinação à lei, nos precisos termos em que pudera o Governo emitir o Decreto Regulamentar nº 75/86.

No artigo 4º, nº 2, do decreto regulamentar nº 9/88 exclui-se da noção de «explorações agrícolas para os efeitos deste diploma as que se destinem essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituam, em si mesmas, objectivos dessa empresas».

Explicando-se, no preâmbulo, a razão de ser da disposição: é que «no fundo, o objectivo das referidas explorações é coincidente com as finalidades das empresas transformadoras, em que, afinal, se integram» aquelas empresas, assim se «ultrapassando o âmbito do sector primário da produção agrícola».

Sector primário que, recorde-se, é o visado pelo conjunto normativo a que nos vimos referindo, dominado pela preocupação de integrar no regime geral de segurança social os trabalhadores agrícolas, fazendo-os beneficiar de uma melhoria do esquema de prestações sociais, a que corresponde a contrapartida da subida do nível contributivo exigido, quer aos trabalhadores, quer às entidades suas empregadoras. Foi considerando as características dos beneficiários e da actividade agrícola em que se empregam - designadamente, a debilidade económica do sector e seus trabalhadores - que, para não causar perturbações excessivas, foram tomadas as já referidas medidas transitórias, no concernente ao regime contributivo. Medidas essas que o Decreto Regulamentar nº 9/88 entendeu não se justificarem naqueles casos em que se trata de trabalhadores agrícolas ao serviço de empresas do sector terciário, que exercem a actividade agrícola com vista a obterem através dela a matéria-prima para a respectiva transformação.

3.7. Defende a recorrida, e acolheu a sentença agora posta em crise, que, ao assim proceder, o regulamentador não restringiu o âmbito de aplicação do diploma legal regulamentado, pois ele continua a aplicar-se a todos os trabalhadores agrícolas, tal qual são definidos pelo artigo 5º, nº 2, do Decreto-Lei nº 401/86. Nos termos deste

artigo, a definição de trabalhadores agrícolas é independente da «natureza e dimensão da exploração agrícola» em que se ocupam. E o regulamento não limitou quanto a este ponto, isto é, não veio confinar a aplicação do regime consagrado no decreto-lei aos trabalhadores (agrícolas) de explorações com determinada natureza ou dimensão. O que fez foi definir o que não se considera exploração agrícola, que é matéria que não ocupara o legislador de 1986.

Ou seja, a estes trabalhadores, embora funcionalmente agrícolas, pela natureza da sua actividade, não se aplica o regime transitório da taxa contributiva do regime geral mais baixa, dado que o sector em que se inserem as entidades suas empregadoras, não sendo o primário, mas o terciário, e não se lhe reconhecendo as mesmas debilidades que àquele se identificaram, não sofrerá, com o esforço contributivo exigido, as perturbações que se anteviram quanto a sectores mais débeis, e que levaram o legislador a minimizá-las, estabelecendo um regime de transição, com subida gradual desses encargos.

Deste modo, o Decreto Regulamentar nº 9/88 não fez nenhuma restrição ao âmbito de aplicação do decreto-lei nº 401/86, apenas concretizou a abrangência da taxa reduzida.

Por tudo isto, nenhuma contrariedade se observa entre o artigo 4º, nº 2, do Decreto Regulamentar nº 75/86, na redacção dada pelo artigo único do Decreto Regulamentar nº 9/88, e o artigo 5º, nº 2, do Decreto-Lei nº 401/86.

E, pelas mesmas razões, não se acolhendo que o decreto regulamentar haja alterado o decreto-lei que regulamentou, não sofre de ilegalidade, por violação do artigo 3º do Código do Procedimento Administrativo, ou inconstitucionalidade, por ofensa ao artigo 266º, nº 2, da Constituição.

3.8. Não parece de sufragar o entendimento adoptado pela sentença recorrida.

O que está em causa é saber se o regime contributivo fixado no Decreto-Lei nº 401/86 - e já vimos ser ele mais favorável do que o geral - se aplica, ou não (neste último caso, negativo, por força do diploma regulamentar de 1988), a trabalhadores agrícolas de empresas do sector secundário, e a elas mesmas, quando a actividade agrícola desenvolvida vise a produção de matérias-primas para fornecimento e manutenção de indústrias transformadoras.

Ora, os já apontados artigos 5º e 6º do Decreto-Lei nº 401/86 definem, sem deixar espaços vazios, os regimes contributivos para a segurança social de todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, e repartem o correspondente esforço entre o trabalhador e a respectiva entidade patronal.

Como assim, com a entrada em vigor do decreto-lei, em 1 de Janeiro de 1987 (cfr. o artigo 12º), a recorrente passou a estar obrigada aos respectivos descontos nos salários dos seus trabalhadores agrícolas, e à sua entrega nos cofres da previdência, conjuntamente com a contribuição a seu cargo.

Evidencia-se, assim, que, neste ponto, a lei não carecia de regulamentação.

O que aconteceu com a publicação do decreto regulamentar nº 9/88 foi, afinal, a alteração do regime contributivo a que até então estava sujeita a recorrente, tal como os seus trabalhadores agrícolas. Modificação que decorreu desse decreto regulamentar, o qual, todavia, não podia dispor contra o Decreto-Lei nº 401/86, nem, sequer, para

além dele, pois o administrador não dispunha de credencial, emitida pelo legislador, para estabelecer, ele mesmo, o regime contributivo aplicável ou, sequer, o universo subjectivo por ele atingido.

A matéria que o diploma legal, por si só, já disciplina, sem necessidade de regulamentação, não pode ser contrariada pelo regulamento, nem este poderá estabelecer em matérias de que se não ocupe a lei, tendo que limitar-se ao necessário para assegurar a sua execução.

E o certo é que o diploma legal aqui regulamentado não consagra vários regimes contributivos conforme seja principal ou acessória a actividade agrícola desenvolvida pelas entidades patronais dos respectivos trabalhadores.

Não podia, pois, um regulamento intervir nesse domínio, alterando o regime contributivo fixado nas normas legais a que era suposto dar mera execução, relativamente a certas entidades patronais dos seus trabalhadores.

E foi o que aconteceu, pela já apontada via indirecta: sem que se tenham, através do regulamento, alterado as taxas contributivas, excluiu-se do universo dos contribuintes que a elas estavam sujeitos uma parte deles - os trabalhadores empregues em explorações agrícolas que se destinem essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituam, em si mesmas, objectivos de empresas do sector secundário, e as próprias empresas. E fez-se isso mediante uma curiosa afirmação: não se consideram explorações agrícolas determinadas explorações agrícolas - só para efeitos do diploma, claro...

Assim, e ao contrário do que mais tarde viria a afirmar o despacho 84/SESS/89, de 22 de Junho de 1989, publicado na II série, de 14 de Julho seguinte, do *Diário da República*, o decreto regulamentar em apreciação não se limitou a interpretar a lei. Ao definir, restritivamente, o conceito de «explorações agrícolas», introduziu nela uma nova configuração, que o texto do decreto-lei não comportava, com consequências em relação às taxas aplicáveis aos contribuintes envolvidos nessa inovadora delimitação.

Conforme se viu, o Decreto-Lei nº 401/86, de acordo com o seu artigo 1º, ocupa-se «das pessoas que trabalham em actividades agrícolas», que o artigo 2º recorta de modo assaz amplo, considerando como tal a silvicultura e a pecuária, e abrangendo «as empresas, e respectivos trabalhadores, que se dediquem à produção da pecuária, da horto-fruticultura, da floricultura, da avicultura e da apicultura, em que a terra tem como função predominante o suporte de instalações e cujos produtos se destinam ao mercado comercial ou industrial». Abrange, pois, todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, independentemente do tipo de exploração agrícola em que se ocupem, e do destino dado à respectiva produção, e todas as suas entidades patronais.

É verdade que o nº 2 do artigo 4º do Decreto Regulamentar nº 75/86, na redacção dada pelo decreto regulamentar nº 9/88, ao distinguir entre as entidades patronais que se inserem no sector primário e aquelas que se integram no sector terciário, ainda que empregadoras, também, de trabalhadores agrícolas, parece, até, concretizar os intentos do diploma legal regulamentado, expressos no seu preâmbulo: diminuir o impacto causado a um sector economicamente débil pela súbita imposição de um regime contributivo mais exigente. *A contrario*,

dir-se-á, não há que ter igual cuidado relativamente a outro sector de actividade.

Mas não pode acolher-se esta ideia.

O que ao titular do poder regulamentar cabe regulamentar é a disciplina legal contida no diploma regulamentado, de modo a permitir a sua aplicação prática. Não é a ele, mas ao próprio legislador, que cumpre concretizar as intenções afirmadas no preâmbulo da lei. Esse preâmbulo ilumina o regulamentador para melhor interpretar o espírito da lei, mas seria perverso que lhe fosse permitido usá-lo para se afastar da disciplina estabelecida no texto da lei, a pretexto de melhor atingir as intenções expressas na sua parte preambular.

E, no nosso caso, como se viu, o regime contributivo está fixado no articulado do Decreto-Lei nº 401/86 para todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, e para todas as suas entidades patronais, sem qualquer distinção (e, menos, exclusão) assente no destino dado à produção, ou na intenção com que é feita, ou na primacialidade ou secundaridade da exploração agrícola enquanto actividade empresarial. O que parece dever, antes, ser interpretado no sentido de que o legislador entendeu que mereciam o benefício de suportar taxas contributivas transitoriamente inferiores às normais, todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, independentemente daquele para quem trabalham, e todas as entidades que se dedicam à exploração agrícola, nela empregando trabalhadores, e não só aquelas que fazem dessa exploração a sua actividade principal. E que foi assim mesmo que quis concretizar, e concretizou, o princípio declarado no preâmbulo do diploma.

Ao contrário do que pretendeu fazer o titular do poder regulamentar que emitiu o Decreto Regulamentar nº 9/88.

Temos, pois, que, ao invés do que decidiu a sentença impugnada, é ilegal o artigo único do decreto regulamentar nº 9/88, de 3 de Março, no segmento em que, acrescentando um nº 2 ao artigo 4º do Decreto Regulamentar nº 75/86, de 30 de Dezembro, o fez em contrariedade com o disposto nos artigos 5º e 6º do Decreto-Lei nº 401/86, de 2 de Dezembro, na medida em que nestas últimas normas se estabelece o regime contributivo aplicável a todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, e respectivas entidades patronais, e na norma regulamentar se quiseram excluir daquele regime algumas dessas entidades patronais, e seus trabalhadores.

Ilegalidade essa que torna ilegal o acto tributário que dela fez aplicação, e que no presente processo vem impugnado.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, concedendo parcial provimento ao recurso, revogar, em parte, a sentença recorrida, julgando parcialmente procedente a impugnação, e anular o acto tributário, na parte em que liquidou contribuições por aplicação de taxas superiores às previstas nos artigos 5º e 6º do Decreto-Lei nº 401/86, de 2 de Dezembro, mantendo-o, porém, no demais.

Custas, na 1ª instância e neste Supremo Tribunal Administrativo, a cargo da impugnante, na proporção do seu decaimento, fixando-se a procuradoria devida neste Tribunal em 50%.

Lisboa, 16 de Junho de 2004. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Branhão de Pinho* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 16 de Junho de 2004.

Assunto:

Citação no processo executivo.

Doutrina que dimana da decisão:

Não contende com a natureza judicial do processo executivo fiscal o facto de a citação ser ordenada pelo chefe da repartição de finanças, já que tal despacho não se insere nos despachos jurisdicionais, não tendo por finalidade a composição de qualquer litígio.

Recurso nº 367/04-30; Recorrente: Edgargar - Comércio de Automóveis Novos e Usados, Lda; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Cons.º Dr. Vitor Meira.

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

”Edgargar - Comércio de Automóveis Novos e Usados, Lda.” deduziu no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Setúbal oposição à execução contra si instaurada.

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

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

I — A sentença recorrida considerou a oposição deduzida pela ora recorrente como não provada e improcedente porque, apesar da natureza judicial do processo de execução fiscal, o despacho que ordena a citação do executado não necessita de ser proferido por um juiz; porque a sua realização por um órgão da administração tributária não contraria a lei nem torna tal acto nulo e porque tal interpretação não contraria o disposto nos artigos 111º e 202º da CRP.

II — A recorrente não concorda com tal interpretação pois a Lei Geral Tributária (LGT) veio no seu artigo 103º, nº 1, estabelecer que “o processo de execução fiscal tem natureza judicial, sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos actos que não tenham natureza jurisdicional”.

III — Tal como o dizem, Leite de Campos, Benjamim Rodrigues e Lopes de Sousa ”o nº 1 do preceito revela uma opção clara do legislador pela natureza do processo de execução fiscal como processo judicial, como processo que decorre debaixo de um apertado controlo de legalidade do tribunal e em que a intervenção da administração tributária está conformada como de simples participação na realização do seu escopo judicial”.

IV — Assim sendo, em sede de processo executivo fiscal, a administração tributária apenas poderá praticar actos materialmente administrativos, encontrando-se-lhe vedada a prática de actos, formal ou materialmente, jurisdicionais.

V — Tal como decorre claramente, não só do artigo 103º, nº 1, da LGT, como igualmente do disposto no artigo 54º, nº 1, alínea h), da mesma Lei onde se dispõe que ”o procedimento tributário compreende toda a sucessão de actos dirigida à declaração dos direitos

tributários, designadamente [...] a cobrança das obrigações tributárias, na parte que não tiver natureza judicial”.

VI — Daí que Leite de Campos, Benjamim Rodrigues e Lopes de Sousa afirmem que ”o processo de execução fiscal tem natureza judicial na sua totalidade, embora possa haver nele intervenção de órgãos da administração tributária relativamente a actos que não tenham natureza judicial” e que ”Por isso, a cobrança das obrigações tributárias, na parte que não tem natureza judicial, a que se refere a alínea h) do n.º 1 deste art. 54.º da L.G.T., é a relativa ao pagamento fora do processo de execução fiscal”.

VII — Actos jurisdicionais são ”aqueles que, praticados por órgãos estaduais, visam decidir questões jurídicas relativas a casos concretos de acordo com as normas de direito preexistentes (logo tendo como fim específico a realização do direito e da justiça), através de um processo intelectual subordinado àquelas normas, sendo que na postura da função jurisdicional se não pode incluir a realização de um interesse público geral ou colectivo diferente do da composição de conflitos”.

VIII — Sendo que ”a função jurisdicional consubstancia-se numa composição de conflitos de interesses, levada a cabo por um órgão independente e imparcial, de harmonia com a lei ou com critérios por ela definidos, tendo como fim específico a realização do Direito ou da Justiça” e, por isso, um acto é ”materialmente jurisdicional, porque não visa senão decidir uma questão de direito em que se traduz um conflito de interesses privados”.

IX — Assim, ”a função jurisdicional encontra-se constitucionalmente reservada aos tribunais, a quem cabe, com carácter de exclusividade, dirimir os conflitos de interesses públicos e privados”.

X — Ora, é pacífico que na execução fiscal constituem sempre actos de natureza jurisdicional, actos tais como a citação, a penhora ou a venda de bens.

XI — No que se refere em particular ao acto de citação, não é, aliás, por acaso que o Código de Processo Civil exige, expressamente, prévio despacho judicial pois a citação, ao tornar estável a instância, implica o reconhecimento da pretensão de cobrança, por via coerciva, de alegados créditos do exequente.

XII — Daí que o legislador da Lei Geral Tributária tenha reconhecido tão lucidamente as necessidades de atribuir à execução fiscal natureza judicial e de limitar a prática de actos, pela administração tributária, a actos não jurisdicionais.

XIII — Ora, sendo a citação um acto jurisdicional não é possível que a mesma seja ordenada (e efectivada) pela administração tributária (normalmente pelo Chefe do Serviço de Finanças) porque a administração tributária não é integrada por nenhum órgão jurisdicional - cfr. Artigo 1.º, n.º 3, da Lei Geral.

XIV — Toda a citação não ordenada por um juiz de execução fiscal tem que ser considerada como absolutamente nula e de nenhum efeito.

XV — Não se pode de forma alguma aceitar que a execução fiscal, apesar de ser um processo judicial, continue a poder ser dirigida (e decidida) pelo chefe do Serviço de Finanças, uma vez que encontra salvaguardado o direito de reclamação/recurso para o juiz já que tal interpretação contraria frontalmente a letra da lei, que distingue, sem dúvida, entre actos jurisdicionais e actos não-jurisdicionais na execução fiscal, proibindo a prática dos primeiros à administração tributária e permitindo-lhe apenas a prática dos segundos e, ainda assim, dentro de certos limites.

XVI — E, por outro lado, tal interpretação dos artigos 103.º e 54.º, n.º 1, alínea h), da Lei Geral Tributária, seria sempre inconstitucional uma vez que actos como a citação, a penhora ou a venda revestem, necessariamente, natureza jurisdicional, dada a directa incidência que têm sobre os direitos e interesses dos cidadãos, terão eles de ser - e apenas - praticados pelos tribunais, únicos órgãos aos quais, constitucionalmente, cabe administrar a justiça.

XVII — Não podendo os tribunais delegar poderes judiciais, em particular aqui na administração tributária - que é, não esqueçamos, a entidade interessada directamente na cobrança -, as normas em causa - e ainda aquelas outras do Código de Procedimento e de Processo Tributário, concretizadoras da atribuição genérica de competência sempre violariam directamente, em tal interpretação, os princípios consignados nos artigos 111.º e 202.º da Constituição.

XVIII — Neste mesmo sentido vai o Acórdão do STA de 27/9/00 (Proc. n.º 24643) no qual doutamente se diz que: ”Do princípio consagrado no art. 103.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária, de que o processo de execução fiscal tem natureza judicial sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos actos que não tenham natureza jurisdicional, resulta uma clara intencionalidade normativa no sentido de conferir alcance máximo à intervenção judicial na interpretação dos preceitos, que, como o referido 237.º, n.º 2, em conjugação com o art. 43.º/g), atribuírem competências aos tribunais, demarcando-as das dos órgãos administrativos.

Não houve contra-alegações.

Pelo Ex.º Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do não provimento do recurso por o julgado ter feito a melhor interpretação da lei aplicável.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:
1.º No serviço de Finanças do Barreiro foi instaurada acção executiva contra Edgargar - Comércio de Automóveis Novos e Usados, Lda., para cobrança de esc: 2.178.105.238\$00 de IVA e juros compensatórios dos anos de 1996 a 1999.

2.º A execução foi instaurada em 22/11/2000 e o despacho que ordenou a citação foi proferido pelo Chefe do Serviço de Finanças do Barreiro.

A única questão que vem colocada no recurso é a de saber se a citação podia ser ordenada pelo chefe da repartição de finanças ou teria de sê-lo por um juiz atento o facto de a execução fiscal ser um processo de natureza judicial.

Prescreve o n.º 2 do artigo 35.º do CPPT que ”a citação é o acto destinado a dar conhecimento ao executado de que foi proposta contra ele determinada execução ou a chamar a esta, pela primeira vez, pessoa interessada”. Nos processos regulados no CPPT só se emprega a citação no processo executivo, embora ela possa aplicar-se em outros processos não regulados nesse diploma legal. Nos termos do artigo 103.º da LGT ”o processo de execução fiscal tem natureza judicial, sem prejuízo da participação dos órgãos da administração tributária nos actos que não tenham natureza jurisdicional”. Significa isto que não obstante a sua natureza de processo judicial há actos na execução que podem ser praticados pela AF. Um desses actos é a citação. Na verdade, o acto de dar a conhecer ao executado a interposição contra ele da execução ou a chamá-lo ao processo, não implica qualquer decisão relativa à composição do litígio ou do conflito de in-

teresses existente. A AF não vai decidir nada mas apenas dar conhecimento do que existe. Mas, de qualquer modo, o nº2 do artigo 103.º da LGT, permite sempre aos interessados o direito de reclamação para o juiz dos actos materialmente administrativos, assim havendo o controlo por este de todos os actos praticados, em conformidade com o carácter judicial do processo. Situação similar ocorre no processo civil, dizendo o nº 1 do artigo 234º do CPC que "incumbe à secretaria promover oficiosamente, sem necessidade de despacho prévio, as diligências que se mostrem adequadas à efectivação da regular citação pessoal do réu e à rápida remoção das dificuldades que obstem à realização do acto", sem prejuízo dos casos em que a lei imperativamente faz depender a citação de despacho judicial (artigo 234º, nº 4, do CPC). E nunca vimos defender que esta norma viola a função jurisdicional. A citação levada a efeito pelo chefe da repartição de finanças no processo executivo não viola pois o disposto nos artigos 103º e 54º, nº 1, alínea h), da LGT. Nem outra coisa resulta do acórdão 24634 de 27 de Setembro de 2000 deste Supremo Tribunal Administrativo, que a recorrente refere nas suas alegações, pois nele se reitera que a opção do legislador pela natureza judicial do processo de execução fiscal não invalida a participação da administração tributária na realização do seu escopo judicial. Nem se vê em que é que o facto de a citação ser efectuada pelo chefe da repartição de finanças possa pôr em causa a separação e independência dos órgãos de soberania ou o exercício da função jurisdicional pelos tribunais (artigo 111º e 202º da CRP citados pela recorrente) quando, como se disse, pode sempre haver reclamação para o juiz, o qual controlará a legalidade da actuação do chefe da repartição de finanças. A competência deste não é, diferentemente do que diz a recorrente, uma competência que o juiz nele haja delegado, sendo que é o próprio artigo 35º do CPPT que permite que o despacho que ordena a citação seja impresso ou assinado por chancela. O que bem ilustra que tal despacho não tenha que assumir carácter jurisdicional.

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

Custas pela recorrente, fixando em 60% a procuradoria.

Lisboa, 16 de Junho de 2004. — *Vitor Meira* (relator) — *António Pimpão* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 16 de Junho de 2004.

Assunto:

Questão de direito comunitário. Reenvio prejudicial. Suspensão da instância. Emolumentos notariais. Escritura de cessão de quotas de sociedade comercial.

Doutrina que dimana da decisão:

Sendo suscitada no processo questão de compatibilidade do art. 5.º da Tabela de Emolumentos Notariais com os

arts. 4.º, 10.º e 12.º da Directiva n.º 69/335/CEE, do Conselho, de 17-7-69, na redacção dada pela Directiva n.º 85/303/CEE, do Conselho, de 10-6-85, questão essa relativamente à qual já foi decidido o reenvio prejudicial para o T.J.C.E. em outro processo, justifica-se que seja declarada a suspensão da instância até que seja proferida decisão por aquele Tribunal.

Recurso n.º 391/04. Recorrido: Schindler-Ascensores e Escadas Rolantes, S. A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.ºm Juiz Cons.º Dr. Jorge de Sousa.

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

É questionada no presente processo a interpretação dos arts. 4.º, 10.º e 12.º da Directiva n.º 69/335/CEE, de 17-7-69, com as alterações introduzidas pela Directiva n.º 85/303/CEE, do Conselho, de 10-6-85, importando apurar se é compatível com tais disposições o art. 5.º, nº 1, conjugado com a alínea c) do art. 3.º da Tabela de Emolumentos notariais aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25 de Novembro.

Sobre esta mesma questão, num caso essencialmente idêntico em que é impugnada uma liquidação de emolumentos notariais cobrados relativamente à celebração de uma escritura de cessão de quotas de sociedade comercial, ao abrigo daquelas normas, foi decidido por este Supremo Tribunal Administrativo, no acórdão de 17-3-2004, preferido no recurso n.º 1331/03, o reenvio prejudicial para o T.J.C.E., nos termos do art. 234.º do Tratado de Roma.

Valendo também em relação ao presente processo as razões que justificaram o reenvio naquele processo 1331/03, mas não se justificando, por ser actividade inútil, que seja efectuado um duplo reenvio sobre a mesma questão, ao abrigo do disposto no arts. 279.º, nº 1, do C.P.C., acordam em declarar a suspensão da instância até que seja proferida decisão pelo T.J.C.E. relativamente àquele reenvio. Sem custas.

Lisboa, 16 de Junho de 2004. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 16 de Junho de 2004.

Assunto:

IRS. Mais-valias. Art. 10.º, n.º 5, al. a), do CIRS, Reinvestimento do produto da alienação - Empréstimo bancário.

Doutrina que dimana da decisão:

O artigo 10.º, n.º 5, al. a), do CIRS exclui da tributação em mais-valias os ganhos resultantes da transmissão onerosa de imóveis destinados a habitação própria e permanente

do sujeito passivo ou do seu agregado familiar desde que, nomeadamente, no prazo de 24 meses contados da data da realização, o produto da alienação seja reinvestido, e na medida em que o seja, na aquisição de outro imóvel, exclusivamente com o mesmo destino.

Recurso n.º: 392/04-30. Recorrente: Fazenda Pública; Recorridos: Alexandre Marques Soares e mulher; Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

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

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pela FAZENDA PÚBLICA, da sentença do Tribunal Tributário de 1.ª instância do Porto, proferida em 23/05/2003, na medida em que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por ALEXANDRE SALVADOR MARQUES SOARES e MARIA CONCEIÇÃO CRUZ ALMEIDA SOARES contra a liquidação de IRS do ano de 1997.

Fundamentou-se a decisão propriamente dita - após relevante excursão sobre a interpretação da lei tributária, que não diferiria substancialmente da interpretação da lei em geral, nos termos do artigo 11.º, n.º 1, da LGT, no sentido de que, citando Ascarelli, «a norma será como é interpretada» e não necessariamente com o sentido que dela literalmente ressalta, «como portadora, em si mesma, de um sentido normativo apriorístico adequado à resolução do caso» - em que, tendo-se em vista a protecção do direito à habitação, com o recurso ao crédito, - «o sujeito passivo não deixa, por um lado, de investir na aquisição de um imóvel destinado à habitação e, por outro lado, a sua situação patrimonial não sofre qualquer incremento que justifique a tributação» pelo que, «do ponto de vista fiscal, é irrelevante a forma de financiamento das aquisições dos imóveis», tratando-se de uma opção tomada pelos sujeitos passivos no âmbito da sua liberdade de iniciativa económica e, assim, o facto de a aquisição do novo imóvel se ter efectuado com recurso ao crédito bancário não obstaculiza à exclusão tributária prevista no artigo 10.º, n.º 5, al. a), do CIRS.

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

«A. Estando em causa a interpretação dada ao requisito contido no artigo 10.º, n.º 5, 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, por parte do preço, não é impeditivo para que deixe de haver lugar à exclusão tributária prevista na mesma norma.

B. Se os adquirentes, na compra do outro imóvel, não utilizam o produto da alienação do imóvel anterior, que foi parcialmente pago através de recurso a empréstimo bancário, não se pode concluir pela realização de um reinvestimento total relevante para efeitos de exclusão tributária, mas apenas de um reinvestimento parcial, porque inexistente o nexo de causalidade entre as duas transacções.

C. O conceito de reinvestimento que releva para efeito da aplicação da norma é o 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 artigo 11.º, n.º 3, da LGT.

D. O emprego do vocábulo reinvestimento implica, em si mesmo, a reafectação 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».

E. Conclui no mesmo sentido, quanto à interpretação do conceito de reinvestimento do produto da alienação, o douto Acórdão do STA de 12/03/2003, Proc. n.º 01721/02, recentemente publicado em www.dgsi.pt/jsta.nsf/.

F. 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 artigo 10.º do CIRS, por se ter demonstrado que a aquisição do novo imóvel foi custeada, em parte, pelo recurso a empréstimo bancário, justificando-se a manutenção da liquidação efectuada, por se demonstrar a sua validade e justeza.

G. A douda sentença recorrida violou o disposto no artigo 1.º e artigo 10.º, n.ºs 1 e 5, al. a), do CIRS.

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

Não houve contra-alegações.

O Ex.º Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do provimento parcial do recurso aliás no sentido da jurisprudência deste STA, que cita, já que a mencionada norma (com a redacção vigente em 1997), deve ser interpretada «no sentido de que, em caso de empréstimo bancário, apenas constitui produto da alienação reinvestido na aquisição da propriedade de outro imóvel (determinante da exclusão de tributação desde que verificados os demais pressupostos legais) a eventual diferença positiva entre o valor de aquisição do novo imóvel e o montante do empréstimo bancário», pelo que só o valor realmente investido naquela deverá ser considerado como excludente da tributação.

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

Em sede factual, vem apurado que:

a) Na declaração de rendimentos respeitante ao ano de 1997, os impugnantes apresentaram um «anexo G» no qual consignaram ter alienado duas fracções autónomas de um prédio urbano com um valor de aquisição de 4.600.000\$00 e um valor de realização de 11.800.000\$00.

b) Nesse mesmo anexo, os impugnantes declararam pretender reinvestir no ano de 1998 o valor de realização referido na alínea anterior.

c) Em 2 de Março de 1998, os impugnantes adquiriram pelo valor de 10.000.000\$00 uma fracção autónoma de um prédio urbano situado na freguesia de Avintes, concelho de Vila Nova de Gaia, que destinaram à sua habitação própria e permanente.

d) Com vista a essa aquisição, os impugnantes contraíram um empréstimo bancário no montante de 5.000.000\$00.

e) Quando da apresentação da primeira declaração de rendimentos referente ao ano de 1998, os impugnantes não declararam qualquer reinvestimento.

f) Em 16 de Julho de 2002, a Administração Tributária procedeu à liquidação adicional de IRS referente ao ano de 1997 em virtude da ausência de declaração referida na alínea anterior.

g) Em 26 de Agosto de 2002, os impugnantes apresentaram declaração de substituição acompanhada de um anexo G na qual consignaram ter reinvestido o valor de 49.879,78 euros respeitante ao valor de realização de imóvel destinado à habitação.

h) O prazo para pagamento voluntário da liquidação referida na alínea f) terminou em 2 de Setembro de 2002 e a presente impugnação foi apresentada nessa mesma data.»

Vejam, pois:

Nos termos do artigo 10.º, n.º 5, do CIRS (na redacção da Lei n.º 10-B/96, de 23 de Março) «são excluídos de tributação os ganhos provenientes da transmissão onerosa de imóveis destinados a habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, nas seguintes condições:

a) 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 e desde que esteja situado no território português;

b) Se o produto da alienação for utilizado no pagamento da aquisição a que se refere a alínea anterior, desde que efectuado nos 12 meses anteriores.»

E a questão dos autos é a da correcta interpretação do mesmo normativo, nomeadamente o que haja de entender-se por «reinvestimento» e «produto da alienação».

Ora, reinvestir é investir de novo, como logo inculca o prefixo «re».

No caso, reinvestir é, pois, investir de novo - total ou parcialmente - aquilo que havia sido investido anteriormente (na primeira aquisição).

«Produto da alienação» é o «produto da realização» ou «valor da realização» como se refere no *CIRS Comentado e Anotado*, 2.ª edição, da DGCI, 1990, pág. 120.

Como, aliás, resulta do disposto no n.º 7 do mesmo preceito, 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.»

Ora, nos autos, como resulta do probatório, os impugnantes alienaram duas fracções autónomas de um prédio urbano com um valor de aquisição de 4.600.000\$00 e um valor de realização de 11.800.000\$00.

Após o que adquiriram uma nova fracção pelo preço de 10.000.000\$00, para o efeito contraindo um empréstimo bancário de 5.000.000\$00.

Pelo que, do produto da primeira alienação, só reinvestiram, no sentido acima apontado, a quantia de 5.000.000\$00.

Assim, só tal quantia - 24.939,89 - determina a pretendida exclusão de tributação em IRS.

É, aliás, no sentido exposto, a jurisprudência uniforme do STA: cfr., por mais recentes, os Ad. de 03/03/04 - rec. 1774/03, 28/01/04 - rec. 1359/03, 14/01/04 - rec. 1357/03, e 12/03/03 - rec. 1721/02 in *Ac. Doutr.* 503-1656.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, com parcial revogação da sentença - que, no mais, se mantém -, em tal medida se julgando improcedente a impugnação.

Custas pelos impugnantes mas só em 1.ª instância e na proporção do vencido, não sendo devidas neste STA.

Lisboa, 16 de Junho de 2004. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Jorge de Sousa*.

Acórdão de 16 de Junho de 2004.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Falta de invocação de fundamentos para alteração da decisão judicial recorrida.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *O êxito do recurso jurisdicional interposto de sentença judicial depende do acolhimento, pelo tribunal de recurso, dos fundamentos alegados pelo recorrente em desabono da decisão recorrida, ressalvadas as questões que este tribunal deva apreciar oficiosamente, por dever de ofício.*

2 — *Não constitui fundamento capaz de conduzir à revogação dessa decisão a mera repetição do alegado na petição inicial para obter a anulação de um acto tributário de liquidação, tanto mais quando esses fundamentos não foram apreciados pela sentença, que não conheceu de mérito, e quando o próprio pedido formulado no recurso jurisdicional se não refere à sentença, mas só ao dito acto tributário.*

Recurso nº 398/04; Recorrente: Rogério Eugénio Ferreira Lopes; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. Baeta de Queiroz.

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

1.1. ROGÉRIO EUGÉNIO FERREIRA LOPES, residente em S. Roque, Ponta Delgada, recorre do despacho do Mm.º Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal Agregado de Ponta Delgada que, fundado na incompetência do Tribunal, "em razão da matéria, para decidir a questão suscitada pelo requerente", rejeitou a impugnação judicial deduzida contra o acto tributário de liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) relativo ao ano de 2001, "por legalidade na sua interposição".

Formula as conclusões que seguem, subordinadas a numeração de iniciativa nossa:

«1.ª 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 Pretendendo 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?;

11ª 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;

12ª 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;

13ª 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;

14ª 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;

15ª 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.º Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso merece provimento, devendo entender-se que o pedido, ainda que incorrectamente formulado, é o de anulação da liquidação, devendo, pois, ser julgado pelo Tribunal, que, assim, é competente para a sua apreciação.

1.4. O processo tem os vistos dos Ex.ºs Juízes-Adjuntos.

2. A sentença recorrida, porque entendeu ser "a questão a resolver unicamente de direito", não estabeleceu qualquer factualidade.

3.1. A petição inicial apresentada pelo ora recorrente foi rejeitada "por ilegalidade na sua interposição".

Esta decisão fundou-se em que o que vinha pedido era "que o tribunal declare a ilegalidade do artigo 53.º, n.º 5, do Código do IRS", sendo que tal pedido "não se enquadra nas finalidades do processo de impugnação", e que "quando se pretende, como é manifestamente o caso, a fiscalização abstracta da constitucionalidade de normas, a competência para a sua apreciação não pertence aos tribunais administrativos e fiscais, pois o respectivo controle só pode ser assegurado pelo Tribunal Constitucional".

Razão por que o Tribunal foi julgado "incompetente, em razão da matéria, para decidir a questão suscitada pelo requerente", ainda que, a final, não tenha sido declarada tal incompetência mas, como acima se disse, a rejeição da impugnação judicial, por ilegalidade na sua interposição.

3.2. Temos, pois, que a decisão recorrida não conheceu do mérito da pretensão do impugnante, antes recusou apreciá-la, por entender ser o Tribunal para tanto incompetente, acabando por rejeitar a impugnação, por ilegal interposição.

Temos, por outro lado, que os recursos jurisdicionais visam a anulação, revogação ou alteração das decisões judiciais seu objecto (artigo 676.º, n.º 1, do Código de Processo Civil), cumprindo a quem as impugna invocar as razões por que, em seu entender, elas não merecem subsistir: na expressão do artigo 690.º, n.º 1, do citado diploma adjectivo, "o recorrente deve apresentar a sua alegação, na qual concluirá, de forma sintética, pela indicação dos fundamentos por que pede a alteração ou anulação da decisão".

A indicação de tais fundamentos é essencial para que o tribunal superior possa avaliar do mérito ou demérito da decisão judicial que lhe é submetida, decidindo sobre a sua manutenção, anulação ou alteração, conforme constate, ou não, a procedência das razões do recorrente, isto sem prejuízo das questões que, sendo de conhecimento officioso, o tribunal deve apreciar, por dever de ofício.

No caso vertente, porém, o recorrente não satisfaz, minimamente, o ónus que lhe cabe de apontar motivos justificativos da não manutenção da decisão que impugna.

Na verdade, nada nos diz em contrário do que foi decidido: não critica a afirmação, contida na sentença, segundo a qual o Tribunal

não é competente para apreciar o pedido que lhe foi dirigido, nem a conclusão, também insita na sentença, segundo a qual a impugnação judicial foi ilegalmente interposta.

Ou seja, não contraria, de nenhum modo, a decisão de que recorre para este Tribunal.

Age como se ela não existisse, reeditando quanto vertera na petição inicial cuja apreciação foi recusada, reafirmando as razões porque entende ser ilegal o acto tributário impugnado. E termina, mesmo, sem dirigir ao Tribunal de recurso um pedido referido à decisão judicial, de anulação, revogação ou alteração dela, antes peticionando que seja "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".

Porém, como se disse, o que está em causa, no recurso jurisdicional, e é objecto de apreciação pelo tribunal superior, é a decisão judicial impugnada, e não o acto tributário cuja declaração de nulidade ou anulação é, no processo, pedida aos tribunais. Os vícios que podem levar ao provimento do recurso não são os do acto administrativo impugnado, mas antes, e só, os da decisão judicial recorrida.

Vícios estes que, como se vê, o recorrente não aponta.

O que importa a improcedência de todas as conclusões das alegações de recurso, pela sua incapacidade para abalar os fundamentos da sentença impugnada e, conseqüentemente, a decisão nela contida.

E, não se vislumbrando questões que, sendo de conhecimento oficioso, possam implicar a insubsistência da mesma sentença, esta não pode deixar de se manter, e o recurso jurisdicional há-de, forçosamente, ficar sem provimento.

Tudo como, aliás, este Tribunal decidiu, muito recentemente - 8 de Junho de 2004 - em recurso jurisdicional em tudo semelhante ao presente - n.º 399/04.

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

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

Lisboa, 16 de Junho de 2004. — *Baeta de Queirós* (relator) — *Branhão de Pinho* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 16 de Junho de 2004.

Assunto:

Execução fiscal. Privilégio mobiliário geral. Reclamação de créditos.

Doutrina que dimana da decisão:

O crédito que goze de privilégio mobiliário geral e não goze de qualquer garantia real não pode ser reclamado em execução fiscal ao abrigo do art.º 240.º, n.º 1, do C.P.P.T.

Recurso n.º 442/04; Recorrentes: Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, Ministério Público e Fazenda Pública; Recorridos: Ortolima Comércio Material Ortopédico, Lda; Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. Jorge de Sousa (por vencimento).

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

O INSTITUTO DE GESTÃO FINANCEIRA DA SEGURANÇA SOCIAL, o MINISTÉRIO PÚBLICO e a FAZENDA PÚBLICA interpuseram recurso para este Supremo Tribunal Administrativo da sentença do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa que rejeitou a graduação de créditos reclamados por aquele, relativos a contribuições para a Segurança Social e, por esta, relativos a I.R.C. e I.V.A..

A Fazenda Pública apresentou alegações com as seguintes conclusões:

1. *A Fazenda Pública reclamou créditos, referentes a IVA e IRC, conforme fls. 18 a 19 dos presentes autos.*

2. *Os referidos créditos reclamados pela Fazenda Pública, foram liminarmente rejeitados por carecerem de garantia real, nos termos dos art.º 240º e 246º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.*

3. *Os créditos de natureza fiscal beneficiam de privilégios creditórios previstos no Código Civil.*

4. *Nos termos da lei, o privilégio creditório consiste na faculdade que a lei, em atenção à causa do crédito, concede a certos credores de serem pagos com preferência em relação a outros - art.º 733º e seguintes do Código Civil.*

5. *O legislador ordinário tem atribuído em leis avulsas privilégios a determinadas entidades, de que são exemplo os privilégios para garantia de créditos pelas contribuições da Segurança Social (Dec.-Lei 103/80, de 9 de Maio).*

6. *A Fazenda Pública entende que os privilégios mobiliários (e imobiliários) gerais (ou especiais) constituem garantias reais para efeitos de poderem ser reclamados nos termos do artigo 865º, n.º 2, do C.P.C., por terem por base um título exequível (certidão de dívida).*

7. *Face ao exposto, e tendo em atenção a doutrina e jurisprudência existente sobre os privilégios creditórios, a douda sentença incorreu em erro de direito na interpretação e aplicação das normas constantes nos arts. 240º, n.º 1, e 246º ambos do CPPT e 866º de Código do Processo Civil.*

8. *Assim, ao não serem admitidos os créditos reclamados pela Fazenda Pública, foram violados os artigos 733º, 736º, 747º e 748º, todos do Código Civil, bem como os artigos 108º do CIRC e 865º, n.º 2, do C.P.C..*

Termos em que, deverá a douda sentença recorrida ser revogada e substituída por outra no sentido de serem admitidos os créditos reclamados pela Fazenda Pública, como parece ser legal e de inteira Justiça.

O Ministério Público apresentou alegações, concluindo da forma seguinte:

1ª *Na execução fiscal foi penhorado, em 18.7.01, o direito ao trespasse e arrendamento de um armazém sito na rua Diogo Bernardes, n.º 28-B, na freguesia da Venteira, Amadora.*

2ª *Em 17.9.02 o Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social - Delegação de Lisboa reclamou créditos de contribuições para a segurança social, relativos a Nov. e Dez. de 1998, Jan. a Dez. de 1999, Jan. de 2000 e respectivos juros de mora.*

3ª Em 7.11.02 a Fazenda Pública reclamou créditos relativos ao IVA relativo aos anos de 1995 (3T, 6T e 12T), de 1996 (9T), de 1999 (3T, 6T, 9T e 12T) e 2000 (3T) e IRC de 1995, todos inscritos para cobrança em 1999 ou em 2000.

4ª Os créditos da segurança social e os créditos por dívidas de IVA e IRC gozam de privilégio mobiliário e imobiliário geral (arts. 10º e 11º do DL 103/80, de 9 de Maio, art.º 736º do C.C. e 93º do CIRC).

5ª A possibilidade da reclamação dos créditos que gozem de privilégio geral (mobiliário ou imobiliário) coloca-se nos mesmos termos em que anteriormente se colocava à luz do art. 865º, nº 1, do CPC, ex vi do art. 334º do CPT.

6ª Não ignorando a natureza jurídica do privilégio creditório geral, sempre a jurisprudência dos Tribunais Superiores admitiu, expressa ou implicitamente, a possibilidade da reclamação dos créditos que gozam desse privilégio.

7ª Nem poderia deixar de ser assim uma vez que quer os privilégios gerais quer os privilégios especiais estão incluídos no C. Civil na mesma secção VI, no Capítulo VI, relativo às garantias especiais das obrigações.

8ª Não é crível, de resto, que o legislador, atentos os interesses subjacentes, tenha querido subtrair os créditos a que atribuiu privilégio geral à possibilidade dos mesmos poderem serem reclamados no âmbito da acção executiva, sob pena de ficar esvaziada de sentido a atribuição do próprio privilégio.

9ª Mesmo que se entenda que os privilégios creditórios gerais não constituem garantias reais, mas meras preferências de pagamento, o seu regime é o das garantias reais, para efeito de justificar a intervenção no concurso de credores (O Concurso de Credores, de Salvador da Costa, 2ª ed. 2001, Almedina, pgs. 401 e 406).

10ª O enquadramento sistemático e teleológico das normas que fixam os privilégios em causa não consente a interpretação restritiva que da norma do art. 240º, nº 1, do CPPT se faz na douta sentença recorrida.

11ª A douta sentença recorrida viola o disposto nos arts. 240º, nº 1, do CPPT, 10º do DL 108/80, de 9 de Maio, 93º do CIRC e 736º do C. Civil.

Assim, concedendo-se provimento ao presente recurso, deverá ser revogada a douta sentença recorrida, proferindo-se nova sentença que graue os créditos reclamados.

O Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social apresentou alegações com as seguintes conclusões:

Nos termos dos arts. 10.º e 11.º do DL 103/80, de 09.05, 747.º, n.º 1, do C.C. Os créditos por contribuições para a Segurança Social e consequentes juros de mora gozam de um privilégio mobiliário e imobiliário geral, sem que se lhes faça qualquer restrição de eficácia.

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

A consagração do privilégio imobiliário geral a favor da Segurança Social, sem qualquer limitação, obriga à aplicação da regra fixada no art. 751.º n.ºs 4 do C.C.

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

Considerável jurisprudência se tem pronunciado neste sentido.

Termos em que, no provimento deste Recurso deve:

Ser revogada a Sentença recorrida e os créditos do Recorrente admitidos e graduados no lugar que lhes competir.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - Embora não se discrimine expressamente a matéria de facto, na sentença recorrida dão-se como assentes os seguintes factos que poderão relevar para decisão do presente recurso jurisdicional:

a) Foi penhorado o direito ao arrendamento e trespasse de um armazém, identificado na sentença, "com todos os utensílios e demais elementos que o integram";

b) Foi reclamado um crédito de 5.637,77 euros pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social relativo a contribuições referentes aos meses de Novembro e Dezembro de 1998, Janeiro a Dezembro de 1999 e Janeiro de 2000 e respectivos juros de mora invocando privilégio mobiliário geral e privilégio imobiliário geral;

c) Foram reclamados créditos pela Fazenda Pública relativos a I.V.A. de Março de 1995 no valor total de 809,68 euros, inscrito para cobrança em 1999; de I.V.A. de Junho de 1996 no valor de 536,15 euros, inscrito para cobrança em 1999; de I.V.A. de Setembro de 1999 no valor de 583,96 euros, inscrito para cobrança em 1999; de I.V.A. de Dezembro de 1999 no valor de 1905,05 no valor de 77,53 euros, inscrito para cobrança em 2000; de I.R.C. de 1995 no valor de 10.300,87 euros, inscrito para cobrança em 2000; de I.V.A. de 1995 no valor total de 5.556,79; de I.V.A. de Março de 2000 no valor de 591,45 euros inscrito para cobrança em 2000, todos com juros legais;

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido do provimento do recurso interposto pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social.

3 - A questão a apreciar em todos os recursos jurisdicionais é a de saber se os créditos que gozam de privilégios mobiliários gerais podem ser reclamados em execução fiscal, ao abrigo da norma do art. 240.º, n.º 1, do C.P.P.T., que estabelece que "podem reclamar os seus créditos no prazo de 15 dias após a citação nos termos do artigo anterior os credores que gozem de garantia real sobre os bens penhorados".

Antes de mais, convém precisar que apenas está em causa nos presentes autos a questão atinente aos privilégios mobiliários gerais, e não também aos privilégios imobiliários gerais, pois o objecto da penhora é o direito ao arrendamento e trespasse de um estabelecimento comercial (armazém) "com todos os utensílios e demais elementos" que o integram.

Na verdade, há privilégios creditórios mobiliários e imobiliários e só os primeiros abrangem o valor de bens móveis (art. 735.º, n.ºs 1 e 2, do Código Civil).

A classificação de coisas como móveis ou imóveis faz-se por exclusão, nos termos dos arts. 204.º e 205.º, n.º 1, do Código Civil, sendo consideradas coisas móveis todas as que não são imóveis.

A penhora do direito ao arrendamento e trespasse de um estabelecimento comercial e respectivo conteúdo, quer se entenda que constitui penhora do estabelecimento como universalidade de direito constituída pelo conjunto de valores afectada à exploração de uma actividade comercial (1), quer se entenda que se trata de penhora

(1) Acórdãos do S.T.J. de 17-1-89, proferido no recurso n.º 76611.

de um direito de crédito ⁽²⁾ não pode considerar-se como penhora de coisa imóvel, pois não se enquadra em qualquer das situações indicadas no referido art. 204.º

Por isso, no caso em apreço, apenas é de equacionar a questão da possibilidade de reclamação de créditos que gozem de privilégio mobiliário geral, ao abrigo do referido art. 240.º, n.º 1, do C.P.P.T.

4 - A questão que é objecto dos presentes recursos jurisdicionais, de saber se os créditos que apenas gozem de privilégio mobiliário geral podem ser reclamados em execução fiscal ao abrigo do n.º 1 do art. 240.º, tem vindo a decidida por este Supremo Tribunal Administrativo em sentido positivo, como pode ver-se pelos acórdãos de 2-7-2003, proferido no recurso n.º 882/03, de 22-10-2003, proferido no recurso n.º 946/03, e de 4-2-2004, proferido no recurso n.º 2078/03.

Porém, como sempre, para cumprir a sua missão de definição do direito no âmbito do contencioso tributário, não poderá este Supremo deixar de reapreciar a questão que vem colocada, à face dos elementos normativos e argumentos jurídicos, sem se deixar impressionar por argumentos de autoridade alicerçados na tradição, pois para além de essa autoridade ser descabida em relação à jurisprudência de um Supremo Tribunal, num Estado de Direito a tradição jurisprudencial que deve ser mantida deve ser, naturalmente, a que estiver em sintonia com a lei e não a que com ela for incompatível.

São pontos assentes que os créditos de contribuições para a Segurança Social, de I.R.C. e de I.V.A. gozam de privilégio mobiliário geral nos termos, dos arts. 10.º, n.ºs 1 e 2, do Decreto-Lei n.º 103/80, de 9 de Maio. 108.º do C.I.R.C. e 736.º, n.º 1, do Código Civil, estes últimos com a limitação temporal prevista nesta disposição.

Por outro lado, em nenhum dos citados acórdãos deste Supremo Tribunal Administrativo se defende que os privilégios mobiliários gerais sejam direitos reais de garantia ou garantias reais, o que está em sintonia com a jurisprudência que este Supremo pacificamente vem adoptando no sentido da inoponibilidade destes privilégios a terceiros que sejam titulares de direitos que sejam oponíveis ao exequente, jurisprudência essa que tem alicerces seguros no regime do art. 749.º do Código Civil.

Assim, a questão a apreciar, nos termos em que é equacionada naqueles arestos reconduz-se a saber se, apesar o privilégio mobiliário geral não ser qualificável como garantia real, os titulares de créditos que não gozem de outra garantia podem reclamá-los ao abrigo do art. 240.º, n.º 1, do C.P.P.T. que estabelece que *"podem reclamar os seus créditos no prazo de 15 dias após a citação nos termos do artigo anterior os credores que gozem de garantia real sobre os bens penhorados"*.

A uma questão equacionada nestes termos, é sugerida de imediato uma resposta negativa.

Na verdade, sendo de presumir que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados (art. 9.º, n.º 3, do Código

(2) Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos:

- do S.T.A. de 17-1-2001, proferido no recurso n.º 25390, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 27-6-2003, página 81;

- de 30-5-2001, proferido no recurso n.º 22690, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 8-7-2003, página 1461;

- do S.T.J. de 13-10-93, proferido no recurso n.º 83616.

Civil), se aquele art. 240.º, n.º 1, apenas admite a reclamação por parte dos credores que gozem de garantia real sobre os bens penhorados e os privilégios mobiliários gerais não são garantias reais, não se vê como poderá encontrar-se nesta norma suporte textual para adopção da interpretação adoptada nos citados arestos deste Supremo Tribunal Administrativo. De facto, aquela referência aos *"credores que gozem de garantia real sobre os bens penhorados"* tem um evidente alcance restritivo, impedindo que se englobem na possibilidade de reclamação os créditos que não gozem de qualquer garantia e os que gozem de garantia que não seja qualificável como garantia real.

Assim, não podendo ser considerado, na reconstituição do pensamento legislativo, aquele que não tenha na letra da lei um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso (art. 9.º, n.º 2, do Código Civil), o dever de obediência à lei a que os tribunais estão vinculados (arts. 203.º da C.R.P. e 3.º da Lei n.º 3/99, de 13 de Janeiro) impedirá que se dê uma resposta positiva àquela questão da possibilidade de reclamação.

5 - A questão da existência ou não de suporte textual naquele art. 240.º, n.º 1, do C.P.P.T. não se esgota, porém, nos termos em que tem vindo a ser colocada por aquela jurisprudência, pois não a expressão *"garantia real"*, que tem sido interpretada como tendo significado a *"direito real de garantia"*, designadamente como implicando a atribuição de direito de seqüela ao respectivo titular, não tem necessariamente esse alcance.

Com efeito, o conceito de *"garantia real"* contrapõe-se ao de *"garantia pessoal"* e poderá interpretar-se como reportando-se a todas as garantias que reconduzem ao poder de o credor aproveitar o valor de coisas para a cobrança do seu crédito, enquanto as garantias pessoais (como a fiança e o aval) assentam na extensão do dever de pagamento da dívida, além do devedor, a outras pessoas.

Uma interpretação deste tipo, no sentido de que no conceito de *"garantia real"* se poderia abranger, para além dos direitos reais de garantia (aqueles que atribuem ao respectivo credor o direito de seqüela imprescindível para a qualificação de um direito como real, por ser a característica de todos os direitos reais, de qualquer tipo) também os direitos de garantia que recaem sobre coisas mas não conferem ao seu titular o poder de fazer valer o seu direito perante terceiros, forneceria o imprescindível suporte textual para a adopção da tese adoptada pela citada jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo, embora, naturalmente, a adoptar-se esta interpretação, fosse necessário rever a interpretação que tem vindo a ser dada ao conceito de *"garantia real"*, como sinónimo de *"direito real de garantia"*.

Por isso, é necessário aprofundar a apreciação da questão, para apurar se, ao usar a referência a garantia real, naquele art. 240.º, n.º 1, se pretendeu apenas aludir aos direitos reais de garantia ou a todos aqueles direitos que não constituem garantias pessoais, com o alcance referido.

6 - Analisando o uso que em diplomas legislativos se faz das expressões *"garantias reais"* e *"direitos reais de garantia"*, constata-se que no Código Civil nunca se emprega esta última.

Por outro lado, usa-se aquela expressão em situações em que é manifesto que se pretende aludir aos direitos reais de garantia (com o sentido acima definido):

- é o caso do art. 639.º, n.ºs 1 e 3, em que se alude a *"garantia real constituída por terceiro"* ⁽³⁾;
- do art. 674.º, n.º 3, em 1 que se refere que *"o autor do penhor tem a faculdade de impedir a venda antecipada da coisa, oferecendo outra garantia real idónea"* ⁽⁴⁾;
- do art. 1146.º, n.ºs 1 e 2, em que se faz variar o conceito de mútuo usurário da taxa do contrato de mútuo, conforme e *"conforme exista ou não garantia real"*.

Emprega-se a expressão garantia real noutras normas do Código Civil, mas em situações em que não há elementos que permitam excluir forçosamente do seu âmbito as garantias que não englobam direito de sequele:

- é o caso do art. 822.º, n.º 1, e que se refere que *"salvo nos casos especialmente previstos na lei, o exequente adquire pela penhora o direito de ser pago com preferência a qualquer outro credor que não tenha garantia real anterior"*;
- do art. 2070.º, n.º 3, em que se refere que *"as preferências mantêm-se nos cinco anos subsequentes à abertura da sucessão ou à constituição da dívida - se esta é posterior, ainda que a herança tenha sido partilhada; e prevalecem mesmo quando algum credor preterido tenha adquirido garantia real sobre os bens hereditários"*;
- e do art. 2272.º, n.º 2, em que se refere que *"havendo foros ou outras prestações atrasadas, serão pagas por conta da herança; e por conta dela serão pagas ainda as dívidas asseguradas por hipotecas ou outra garantia real constituída sobre coisa legada"*.

No C.P.C., emprega-se também a expressão "garantia real" com o alcance de referenciar os direitos reais de garantia, com o sentido acima referido:

- é o que sucede com os n.ºs 2 e 3 do art. 56.º e com o n.º 2 do art. 94.º, em que se prevê a possibilidade de a execução ser dirigida, ab initio, contra terceiro, nos casos de execução por dívida provida de garantia real; uma vez que os bens sobre que recai o privilégio mobiliário geral só são determinados no momento da penhora, como resulta do disposto no art. 735.º, n.º 2, do Código Civil, a possibilidade de serem executados inicialmente bens de terceiro supõe a existência de uma garantia que confira ao seu titular direito de sequele;
- com o art. 823.º, n.º 1, em que se estabelece isenção de penhora de bens afectados à realização de fins de utilidade pública, *"salvo tratando-se de execução para pagamento de dívida com garantia real"*; também aqui, trata-se de uma garantia real existente antes da penhora, pelo que aquela expressão não pode reportar-se aos privilégios mobiliários gerais;
- com o art. 835.º, n.º 1, em que se estabelece que *"executando-se dívida com garantia real que onere bens pertencentes ao devedor, a penhora inicia-se pelos bens sobre que incida a garantia e só pode recair*

⁽³⁾ Os privilégios creditórios só podem constituir-se por lei, e não pelos próprios titulares do crédito ou por terceiros, como resulta do disposto no art. 733.º do Código Civil, em que se estabelece que "privilégio creditório é a faculdade que a lei, em atenção à causa do crédito, concede a certos credores, independentemente do registo, de serem pagos com preferência a outros".

⁽⁴⁾ Também aqui, o facto de não se tratar de garantia constituída por lei, leva a concluir que, com a expressão "garantia real", se está a aludir a outro direito real de garantia.

noutros quando se reconheça a insuficiência deles para conseguir o fim da execução", pois está subjacente a esta norma que a garantia abranja determinados bens do devedor;

- com o art. 864.º, n.º 1, alínea b), na redacção anterior ao Decreto-Lei n.º 38/2003, de 8 de Março, em que se referia a citação dos *"credores com garantia real, relativamente aos bens penhorados"*, que na redacção dada por aquele diploma passou a referir os *"credores que sejam titulares de direito real de garantia, registado ou conhecido"*
 - com o art. 864.º-A, na redacção anterior àquele Decreto-Lei n.º 38/2003, que estabelecia que previa a possibilidade de "o credor com garantia real" reclamar espontaneamente o seu crédito na execução, até à transmissão dos bens penhorados, norma esta que, na nova redacção, incluída no n.º 3 do art. 865.º, passou a referir os *"titulares de direitos reais de garantia"*;
 - com o art. 866.º, n.º 3, que estabelece que *"Dentro do prazo concedido ao exequente, podem os restantes credores impugnar os créditos garantidos por bens sobre os quais tenham invocado também qualquer direito real de garantia, incluindo o crédito exequendo, bem como as garantias reais invocadas, quer pelo exequente, quer pelos outros credores"*, norma esta em que os termos *direito real de garantia e garantias reais parecem ter significado idêntico*;
 - com o art. 866.º-B, em que se refere que *"a requerimento do executado, a venda dos bens penhorados sustar-se-á logo que o produto dos bens já vendidos seja suficiente para pagamento das despesas da execução, do crédito do exequente e dos credores com garantia real sobre os bens já vendidos"*, norma esta que implicitamente afasta a possibilidade de os privilégios creditórios gerais serem considerados *garantias reais*, pois, *incidindo eles sobre todos os bens* ⁽⁵⁾ - com o artigo 901.º-A, em que se prevê *"a venda de estabelecimento comercial de valor consideravelmente elevado tem lugar mediante propostas em carta fechada, quando o juiz o determine, sob proposta do agente de execução, do exequente, do executado ou dum credor que sobre ele tenha garantia real"*.
 - com o art. 920.º, n.º 3, em que se prevê a possibilidade de requerimento de prosseguimento da execução somente quanto aos bens sobre que incida a garantia real invocada pelo requerente, que assumirá a posição de exequente, norma esta que parece não ser aplicável aos privilégios creditórios gerais, pois incidindo eles sobre a generalidade dos bens, não poderia a execução prosseguir apenas em relação a uma parte deles, pelo menos no casos de créditos que gozam simultaneamente de privilégio imobiliário geral e privilégio mobiliário geral;
 - com o art. 1013.º, relativo à venda antecipada de penhor, em que se refere que *"enquanto a venda não for efectuada, o autor do penhor pode oferecer em substituição outra garantia real, cuja idoneidade será logo apreciada, suspendendo-se entretanto a venda."*
- É certo que com o Decreto-Lei n.º 38/2003, foram introduzidas no C.P.C. normas que dão a entender que os privilégios creditórios gerais seriam considerados não meramente garantias reais, com o

⁽⁵⁾ Esta norma não implica que os credores com privilégios creditórios gerais possam reclamar créditos, pois, para além do exequente e dos credores com direitos reais de garantia sobre os bens já vendidos, pode haver outros bens penhorados, sobre que existam também direitos reais de garantia, e que ainda não tenham sido vendidos.

O mesmo sucede com o art. 894.º, n.º 3, e o art. 901.º-A, n.º 1.

sentido referido de garantias que não assentam em prestações mas em coisas, mas inclusivamente direitos reais de garantia.

É o que sucede com o art. 832.º, n.º 4, alínea a), na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 38/2003, em que se alude ao *"exequente seja titular de um direito real de garantia sobre bem penhorado nesse processo, que não seja um privilégio creditório geral"*, o que parece que ter insito que o legislador considerou o privilégio creditório geral como um direito real de garantia. Porém, não poderia, sem grande confusão conceitual, dar-se valor apreciável à qualificação jurídica atribuída nesta norma aos privilégios mobiliários gerais (que são os que estão em causa no presente processo) pois a sua aceitação, em face do regime que para eles prevê o art. 749.º do Código Civil, teria de implicar uma revisão do conceito de direito real naquilo que precisamente, é o seu elemento distintivo dos direitos sem natureza real, que é o eles conferirem aos seus titulares direito de seqüela, a possibilidade de fazerem valer o seu direito perante terceiros.

O art. 865.º, n.º 4, na mesma redacção, parece supor a possibilidade de reclamação de créditos com privilégios creditórios gerais, mobiliários ou imobiliários, ao abrigo do anterior n.º 3, que estabelece que os titulares de *direitos reais de garantia* que não tenham sido citados podem reclamar espontaneamente o seu crédito até à transmissão dos bens penhorados. Porém, também aqui, não pode dar-se relevo à designação de direitos reais de garantia que é atribuída, pela sua manifesta incorrecção. Por outro lado, se os privilégios creditórios gerais fossem direitos reais de garantia, extinguir-se-iam com a venda ou adjudicação dos bens (art. 824.º, n.º 2, do Código Civil), pelo que a previsão de uma situação em que o seu desaparecimento jurídico poderia ocorrer sem atribuição da possibilidade legal de os fazer valer em juízo no processo em que eles são postos em causa seria incompatível com o princípio constitucional da proibição da indefesa, insito no princípio do acesso aos tribunais consagrado no art. 20.º da C.R.P.

A interpretação que, sem estilhaçar o conceito de direito real de garantia, é possível fazer de tais normas é a de que, no primeiro caso, se pretendeu apenas, para a hipótese de haver dúvidas sobre a natureza dos privilégios creditórios gerais (que se colocariam, com pertinência, relativamente aos privilégios imobiliários gerais, por o seu regime de oponibilidade a terceiros e a sua natureza jurídica não estarem expressamente previstos na lei) esclarecer que eles não tinham o regime previsto naquele art. 832.º, n.º 4, alínea a), para os casos em que o exequente fosse titular de um direito real de garantia, o que até se justifica, precisamente, por os privilégios gerais não serem direitos reais de garantia. No segundo caso, embora se preveja a possibilidade de serem reclamados créditos garantidos com privilégio creditório geral, não é forçoso concluir que se prevê a possibilidade de serem reclamados créditos que não gozem cumulativamente, de uma verdadeira garantia real. Na verdade, o titular de crédito com privilégio creditório geral pode ser simultaneamente titular de outras garantias com natureza real, como hipoteca legal, pelo que aquele art. 865.º, n.º 4, ao não admitir a reclamação de crédito com privilégio creditório geral, nas situações aí indicadas, não pode ser interpretado como um afastamento absoluto daqueles credores, mas apenas como o não reconhecimento da preferência conferida pelos privilégios creditórios gerais; mas haverá possibilidade de reclamação pelos credores com privilégios creditórios gerais se

tiverem outra garantia, qualquer uma que tenha natureza real, sobre os bens penhorados. Isto é, esta norma não quer dizer que os créditos com privilégios creditórios gerais são direitos reais de garantia e que, por o serem podem ser reclamados fora dos casos indicados neste n.º 4 do art. 865.º, mas sim que as preferências por eles conferidas não são reconhecidas nos casos aí indicados, mas serão nos outros. Mas, não é decisiva quanto à possibilidade de reclamação de créditos com privilégios creditórios gerais, pois aquele n.º 3, ao referir a possibilidade de reclamação apenas por titulares de *direitos reais de garantia* está a afastar explicitamente a possibilidade de reclamação de créditos que não gozem de outra garantia que não seja o privilégio creditório geral, que, seguramente, não tem natureza real, pelo menos nos casos dos privilégios mobiliários.

De qualquer modo, a conclusão que se retira desta análise global das referências feitas na lei a garantias reais, revela que a expressão é na maior parte das vezes utilizada com o sentido de direito real de garantia, tal como a vem interpretando a jurisprudência uniforme deste Supremo Tribunal Administrativo.

Por outro lado, registam-se situações de imprecisão chegando-se a designar os privilégios creditórios gerais como direitos reais de garantia, o que revela que não houve por parte do legislador do Decreto-Lei n.º 38/2003 uma adequada ponderação dos conceitos a que se reportava a expressão "direito real de garantia", pretendendo apenas explicitar que o que estabelecia não se referia aos privilégios creditórios gerais, exclusão esta que se justificaria, precisamente, por eles não serem direitos reais de garantia.

Os argumentos literais relativos à natureza jurídica de direitos, sem qualquer prova de que tenha havido uma ponderação da adequação dos conceitos utilizados e quando, pelo contrário, há indícios evidentes de uma falta de cuidado na escolha das expressões utilizadas não podem, obviamente, considerar-se meios seguros para a determinação do verdadeiro alcance dessas expressões, designadamente as de direito real de garantia e de garantia real.

Assim, é pouco curial, com base nesta patente imprecisão terminológica, retirar do argumento literal conclusões seguras sobre o alcance da expressão "garantia real" utilizada no art. 240.º, n.º 1, do C.P.P.T.

Porém, houve recentemente uma clarificação legislativa explícita do alcance destes conceitos no Código da Insolvência e da Recuperação de Empresas, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 53/2004, de 18 de Março.

Na verdade, como se refere no respectivo preâmbulo, *"a categoria dos créditos garantidos abrange os créditos, e respectivos juros, que beneficiem de garantias reais - sendo como tal considerados também os privilégios creditórios especiais - sobre bens integrantes da massa insolvente, até ao montante correspondente ao valor dos bens objecto das garantias"* (ponto 23) e *"os créditos privilegiados são os que gozam de privilégios creditórios gerais sobre bens integrados na massa insolvente, quando tais privilégios não se extinguam por efeito da declaração de insolvência"*. (ponto 24).

Ao longo do texto daquele Código, concretiza-se a distinção entre as duas categorias de créditos, garantias reais e privilégios creditórios gerais, como pode ver-se, entre outros, pelos arts. 47.º, 48.º, 97.º, 140.º, n.º 2, 196.º, n.º 2, 197.º, alínea a), 216.º, n.º 1, alínea b), e 252.º, n.º 1.

Não se trata, aqui, de uma utilização imponderada de conceitos, como aconteceu com o Decreto-Lei n.º 38/2003, mas sim de uma abordagem legislativa explícita e ponderada do conceito de garantia real e da natureza dos privilégios creditórios gerais. Por isso, depois desta posição explícita do legislador sobre a natureza que atribui aos privilégios creditórios gerais e sobre o conceito legislativo de garantia real, a questão que com alguma pertinência se poderá colocar sobre a interpretação do art. 240.º do C.P.P.T. não é já a de saber se aqueles privilégios são garantias reais, que o próprio legislador reconhece não serem, mas sim a de saber se, apesar de não o serem os respectivos credores podem ser considerados *"credores que gozem de garantia real sobre os bens penhorados"*.

A esta questão, equacionada nestes termos, impõe-se dar uma resposta negativa, pois assente legislativamente que os privilégios creditórios gerais não cabem no conceito legal de garantia real, a restrição da possibilidade de reclamação apenas aos credores que gozem de garantia real que emana do n.º 1 do art. 240.º do C.P.P.T. terá de produzir os efeitos que lhe são próprios, num Estado de Direito, assente no primado da Lei (arts. 2.º e 203.º da C.R.P.). Na verdade, uma afirmação com alcance restritivo em função de uma determinada característica não pode ter simultaneamente esse alcance restritivo que lhe é inerente e um alcance amplo que significaria a eliminação da característica usada para expressar os termos da restrição. Isto é, se se referiu no art. 240.º do C.P.P.T. que podem reclamar os seus créditos os credores que gozem de garantia real sobre os bens penhorados, e tendo esta referência a estes credores o evidente alcance de afastar da possibilidade de reclamação os credores que não gozem de garantia real, não poderá, por falta de um mínimo de suporte no texto legal entender-se que se pretende aludir tanto aos que gozem como aos que não gozem de garantia real.

7 - Os argumentos em que se baseou este Supremo Tribunal Administrativo, nos arestos citados, para decidir em sentido contrário, não abalam esta conclusão.

Nos acórdãos de 2-7-2003, proferido no recurso n.º 882/03, e de 22-10-2003, proferido no recurso n.º 946/03, a fundamentação consiste no seguinte:

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

Como realça Salvador Costa, Concurso de Credores, p.292, "os pressupostos essenciais da reclamação são a titularidade de um crédito com garantia real sobre os bens penhorados - pressuposto material - e a disponibilidade de um título executivo - pressuposto formal."

Ora, "os direitos reais de garantia são o arresto, a penhora, o penhor, a hipoteca, os privilégios creditórios (Vide, ac. STJ de 18.XI.1997, B.M.J. 471-325.) e o direito de retenção (...)" - op. cit., p. 243 (aditado nosso).

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

Do que vem de referir-se decorre resposta afirmativa à questão de que nos ocupamos, sendo que mal se compreenderia que apontando a lei (sobreditos preceitos do DL n.º 103/80) o lugar preferente (cfr.

artigo 733º do CC) reservado a tais créditos na graduação, se vedasse atinente reclamação visando, justamente, a sua consideração na fase derradeira da sentença de verificação e graduação de créditos.

Como se vê, não é dada qualquer explicação para o entendimento de que os privilégios creditórios gerais sejam direitos reais de garantia, designadamente a nível da verificação em relação a eles da característica essencial dos direitos reais, que é conferir ao seu titular direito de sequele.

Por outro lado, o acórdão do S.T.J. citado, também não contém qualquer explicação da razão por que entende que os privilégios gerais são direitos reais de garantia ⁽⁶⁾.

No que concerne à citação efectuada de SALVADOR COSTA, embora este Autor defenda que podem ser reclamados em execução créditos que apenas gozem de privilégios gerais, não afirma que os privilégios gerais tenham natureza de garantias reais, afirmando antes o seguinte: *"No que concerne porém, aos privilégios mobiliários especiais e aos privilégios imobiliários especiais, porque envolvidos de sequele, assumem a natureza de garantia real de cumprimento de obrigações. Todavia, ns que respeita aos privilégios mobiliários e imobiliários gerais, como, em razão da sua indeterminabilidade, não são envolvidos de sequele, a qualificação que melhor lhes quadra é a de mera preferência de pagamento de determinados direitos de crédito"*. ⁽⁷⁾.

Quanto ao argumento de que não se compreenderia que, apontando a lei o lugar preferente dos créditos com privilégio creditório geral, se vedasse atinente reclamação visando, justamente, a sua consideração na fase derradeira da sentença de verificação e graduação de créditos, a própria lei prevê expressamente, no referido art. 865.º, n.º 4, casos em que apesar de existirem créditos com tal privilégio se afasta a possibilidade de eles serem reclamados e considerados em graduação, o que basta para invalidar este argumento.

No referido acórdão proferido no recurso n.º 2078/03, o S.T.A., embora continue a entender que podem ser reclamados ao abrigo do art. 240.º, n.º 1, do C.P.P.T. créditos que apenas gozem de privilégios gerais reconheceu que eles não são direitos reais de garantia.

A fundamentação da posição assumida sobre a possibilidade de reclamação é, essencialmente a seguinte:

- faz-se um paralelo com o arresto, afirmando-se que embora "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.

- afirma-se que 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

⁽⁶⁾ O citado acórdão do S.T.J. limita-se a afirmar: Na realidade, a lei confere ao crédito reclamado o privilégio creditório (Dec-Lei 103/80, de 09.05 - arts. 10.º e 11.º).

Em ordem à sua satisfação, goza dessa garantia real.
⁽⁷⁾ O Concurso de Credores, 2.ª edição, páginas 164-165.

da venda do imóvel penhorado. De resto, o n.º 2 do artigo 604.º 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. 864.º, n.º 1)" - FERNANDO ANDRADE PIRES DE LIMA e JOÃO DE MATOS ANTUNES VARELA, *CÓDIGO CIVIL ANOTADO*, nota ao artigo 604.º;

- refere-se que não faria sentido que a lei substantiva estabelecesse uma prioridade no pagamento do crédito, como faz o artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 103/80, e a lei adjectiva obstasse à concretização da preferência, impedindo o credor privilegiado de acorrer ao concurso; e que - exigir a esse credor que, para fazer valer o privilégio, obtivesse penhora ou hipoteca, seria deixar sem sentido útil o falado artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 103/80 pois, nesse caso, o seu crédito passaria a dispor de garantia real, sendo-lhe inútil o privilégio, que, acrescenta-se, só na execução singular pode ser frutuoso, não o sendo já na execução universal, por força do estatuído no artigo 152.º do Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência;

- concluir-se que, deste modo, o artigo 240.º, n.º 1, do C.P.P.T. 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.

Porém, como sempre com o maior respeito, entendemos que nenhum destes argumentos é convincente.

No que se refere ao paralelismo com o arresto, a posição do S.T.A. assenta no pressuposto errado de que ele não tem natureza de garantia real, antes de convertido em penhora, mas os arts. 622.º, n.º 1, e 822.º que se citam, determinando a ineficácia dos actos de disposição dos bens em relação ao arretante revelam, precisamente, que ele confere a este o direito de sequela imprescindível para tal qualificação, pois essa ineficácia significa que o direito de crédito pode ser exercido coercivamente sobre os bens arretados, mesmo que eles tenham sido transferidos para a titularidade de terceiros, e é mesmo a partir dele que se determina a anterioridade do direito do exequente sobre os bens arretados (art. 822.º, n.º 2). Aliás, sendo os efeitos do arresto os mesmos da penhora, a nível da oponibilidade a terceiros, remetendo-se mesmo expressamente para as regras da penhora (art. 622.º, n.ºs 1 e 2), não se vê como pode encontrar-se fundamento para uma diversidade de qualificação jurídica. Ora, o mesmo não sucede com os privilégios mobiliários gerais, pois não existe qualquer norma que proíba que os bens sobre que eles incidem sejam transferidos nem norma que determine a ineficácia de actos de transferência em relação ao titular dos créditos privilegiados⁽⁸⁾.

⁽⁸⁾ Neste sentido, pode ver-se também SALVADOR COSTA, *O Concurso de Credores*, 2.ª edição, página 185, que refere, porém, a possibilidade de impugnação pauliana.

No entanto, a possibilidade de o credor do crédito que goza de privilégio geral poder impugnar o acto de transferência dos bens, se se verificarem os pressupostos previstos no

O facto de os privilégios gerais serem "*causas legítimas de preferência*" significa que eles atribuem essa preferência ao respectivo credor nos concursos de créditos a que a lei permita que sejam admitidos, desde que sejam reclamados nos termos legais, mas não significa, só por si, que esses créditos privilegiados tenham de ser admitidos a todos os concursos de créditos. Uma prova evidente disso encontra-se no citado n.º 4 do art. 865.º do C.P.C. (na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 38/2003), que, precisamente em relação aos privilégios gerais, vem estabelecer várias situações em que os créditos respectivos não podem ser reclamados, embora, obviamente, continuem a ser "*causas legítimas de preferência*".

No que concerne ao argumento de não fazer sentido que a lei substantiva estabeleça uma prioridade no pagamento do crédito, como faz o artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 103/80, e a lei adjectiva obste à concretização da preferência, impedindo o credor privilegiado de acorrer ao concurso, basta examinar o mesmo n.º 4 do art. 865.º para se concluir que, na perspectiva legislativa, isso faz sentido, pelo menos nas situações nele indicadas. Aliás, quando se fala de inadmissibilidade de reclamação de créditos que apenas gozem de privilégios gerais nunca se trata de impedimento absoluto a que esses créditos sejam reclamados, mas sim a que possam ser reclamados quando não disponham, cumulativamente, de uma garantia real que, com o consequente registo, possa proporcionar a terceiros adquirentes informação sobre os ónus que recaem sobre os bens que adquirem.

Por outro lado, também não pode dizer-se que seria inútil a atribuição do privilégio geral se fosse exigível que, cumulativamente, o seu titular obtivesse arresto, penhora ou hipoteca, pois, obviamente, nos casos de arresto ou penhora, o privilégio conferir-lhe-á uma preferência de que não disporia se ele não existisse (se não existir garantia real), designadamente perante o exequente com anterioridade de penhora. A sobreposição dos créditos com privilégio mobiliário geral à penhora anterior é o efeito normal da atribuição do privilégio a um crédito, sendo precisamente a efectivação dessa sobreposição que justifica a atribuição de um privilégio; na verdade, embora o art. 822.º, n.º 1, do Código Civil se estabeleça a regra de que "*o exequente adquire pela penhora o direito de ser pago com preferência a qualquer outro credor que não tenha garantia real anterior*", na sua parte inicial ressalvam-se "*os casos especialmente previstos na lei*", um dos quais é o dos privilégios, que concedem aos respectivos credores o direito de serem pagos com preferência a outros (art. 733.º do Código Civil), segundo as regras respectivas, mas sempre com preferência em relação aos credores comuns⁽⁹⁾; o crédito que apenas goze de penhora, encontra-se no escalão inferior dos créditos graduáveis, só prevalecendo sobre créditos que também gozem apenas de penhora e esta tenha sido efectuada posteriormente; com privilégio creditório geral, o crédito que goze também de penhora poderá sobrepor-se a crédito que apenas goze de penhora anterior.

Mesmo no caso de hipoteca, a existência cumulativa de privilégio geral não é inútil, pois o âmbito da preferência por este proporcionada é maior do que o proporcionado pela hipoteca, designadamente quan-

art. 610.º do Código Civil para a impugnação pauliana, não é uma consequência da existência do privilégio, pois tal possibilidade existe relativamente a quaisquer créditos independentemente de gozarem de garantia ou privilégio.

⁽⁹⁾ Sobre este ponto, pode ver-se MOTA PINTO, *Direitos Reais*, páginas 76-77.

to a juros, pois não vale em relação aos privilégios a limitação temporal de três anos que, por força do disposto no n.º 2 do art. 693.º do Código Civil, vigora para a hipoteca.

Por isso, a "interpretação ampla" que se refere no acórdão em apreço, não encontra suporte consistente em qualquer dos argumentos invocados.

8 - De qualquer forma, e é o que mais importará, a resposta negativa à questão da possibilidade de reclamação de créditos que apenas gozem de privilégio mobiliário geral é a solução mais congruente.

A possibilidade de reclamação concedida aos credores com garantia real sobre os bens penhorados, não é visa premiar, imerecida e injustificadamente, a sua negligência em providenciar para a cobrança coerciva dos seus créditos em processo executivo próprio, mas é antes justificada pela extinção dos seus direitos que resulta da venda em processo executivo.

No esquema da nossa lei processual civil, só são convocados os credores que gozam de garantia real sobre o bem penhorado (arts. 864.º al. b), e 865.º n.º 1). Esta delimitação do âmbito do concurso de credores dá-nos a finalidade que é visada com a sua convocação: visto que a penhora será, normalmente, seguida da transmissão dos direitos do executado, livres de todos os direitos reais de garantia que os limitam (art. 824.º, n.º 2, do CC), os credores vêm ao processo, não tanto para fazerem valer os seus direitos de crédito e obterem pagamento, como para fazerem valer os seus direitos de garantia sobre os bens penhorados.

(...).

Qualquer resultado da acção executiva que deixe incólume o direito real de garantia pode ser obtido sem atenção ao credor. Ora o direito real de garantia só caduca com a transmissão do bem onerado na acção executiva (art. 824.º, n.º 2, do CC), pelo que, quando ela não ocorra, o direito do credor não tem de ser atendido na execução.

Sendo esta a razão que justifica a possibilidade de reclamação de créditos, tem de reconhecer-se que ela não vale em relação aos privilégios mobiliários gerais, pois se os respectivos créditos não forem reclamados, o privilégio não se extinguirá, mantendo-se relativamente aos bens que existirem no património do devedor à data em que for efectuada penhora no respectivo processo executivo. Na verdade, não sendo, ou não tendo de ser, os mesmos os bens existentes no património do devedor no momento da constituição da dívida e no momento da penhora e sendo claro que os bens que entre a constituição da dívida e o momento da penhora de móveis saiam do património do devedor, assim como os seus bens que não forem objecto de penhora e venham a sair desse património posteriormente, não poderão ser utilizados para a satisfação do crédito privilegiado, não poderá entender-se que o privilégio, como preferência de pagamento sobre o valor de bens, se constitua antes da determinação, através da penhora dos bens sobre os quais essa preferência se vai materializar. Aliás, se no momento em que se for efectuar a penhora de móveis não existirem quaisquer bens penhoráveis, não se constituirá essa preferência sobre quaisquer bens, só passando a existir quando, eventualmente, venham a ser encontrados e penhorados. Por isso, o privilégio mobiliário geral, como direito de preferência sobre os bens móveis penhoráveis que forem encontrados no património do devedor

no momento da penhora, não será alterado pelo facto de não ser admitido à reclamação sobre bens relativamente aos quais não tem qualquer relação de preferência.

Por outro lado, nos casos em que, além do privilégio existir penhora ou outro direito real de garantia sobre os bens penhorados, já se justificará a admissibilidade de reclamação por estes direitos se extinguirem com a venda.

A isto acresce que a solução de restringir a possibilidade de reclamação aos casos em que os titulares de créditos que gozam de privilégio mobiliário geral gozam também de uma garantia real, obrigando o credor tributário privilegiado a obter uma garantia real proporcionada à satisfação do seu crédito, em vez de lhe permitir reclamá-lo múltiplas vezes em todas as execuções fiscais em que seja penhorado um bem móvel, atingindo um montante global reclamado várias vezes superior ao do seu crédito, é a solução que está em sintonia com o princípio da proporcionalidade, que impõe que, estando suficientemente assegurado o pagamento de um crédito privilegiado que goza cumulativamente de garantia real, sejam criados inutilmente obstáculos à cobrança de outros créditos, designadamente, com possibilidade de pagamento simultâneo em mais que um processo.

À aceitação desta solução não pode sequer objectar-se com eventual prejuízo para o credor que é titular de privilégio mobiliário geral, pois, nos casos em que ele não dispõe de garantia real que lhe permita reclamar o crédito ao abrigo do referido art. 240.º, n.º 1, poderá obtê-la com rapidez, através de arresto e subsequente penhora dos mesmos bens que foram penhorados no processo em que se colocava a possibilidade de reclamação, podendo então reclamar ao abrigo do n.º 4 do mesmo artigo.

Por isso, embora a referida jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo sobre a matéria seja, naturalmente, digna do maior respeito, a solução adoptada no acórdão recorrido, para além de ser a que está em sintonia com o texto legislativo, é também a mais acertada, pelo que deve presumir-se ter sido legislativamente adoptada (art. 9.º, n.º 3, do Código Civil).

Pelo exposto, acordam neste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento aos recursos jurisdicionais e em confirmar a sentença recorrida.

Sem custas, por os Recorrentes estarem isentos (art. 2.º da Tabela de Custas).

Lisboa, 16 de Junho de 2004. — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* (relator por vencimento) — *Mendes Pimentel* (apostatando a tese acolhida no acórdão de 2.7.2003 - rec. 882/03, sem grande convicção, como, aliás, bem se surpreende na singeleza do discurso jurídico) — *Fonseca Limão* (vencido, por entender que os créditos em causa deviam ser admitidos ao concurso de credores, pois que, tal como se afirmou no Ac. S.T.A. de 4/2/04, rec. 2078/03, muito embora o art.º 240.º, n.º 1, do C.P.P.T. se refira a credores que gozem de garantia real, tal disposição legal deve ser interpretada amplamente, de modo a terem-se por abrangidos não apenas aqueles credores mas também aqueles a quem a lei substantiva atribui causas legítimas de preferência, designadamente, privilégios creditórios, como é o caso dos autos).

Acórdão de 16 de Junho de 2004.

Assunto:

Reclamação e recurso da conta de custas. Regime legal dos artigos 61º e 62º do CCJudiciais.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — O despacho que determina o cumprimento do disposto no art.º 61º, n.º 2, do CCJudiciais não é susceptível de recurso jurisdicional pois integra apenas despacho de mero expediente que se limita a ordenar os trâmites processuais expressamente previstos e decorrentes da lei.*
- II — Do despacho que, adiante e nos termos do art.º 62º do CCJudiciais, se pronuncia sobre anterior reclamação é que cabe recurso jurisdicional.*

Recurso nº 1376/03-30; Recorrente: Alcântara Refinarias Açúcares, S. A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Consº. Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformada com os despachos de fls. 435 e 460 pelos quais se ordenou, no primeiro, o cumprimento do disposto no art.º 61º, n.ºs 1 e 2, do Código das Custas Judiciais, e se lhe indeferiu, depois, pelo segundo, a reclamação que deduzira contra a conta de custas entretanto elaborada nos presentes autos de Impugnação Judicial em que foi Impugnante, deles interpôs recurso jurisdicional para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, Alcântara Refinarias Açúcares, SA, nos autos convenientemente identificada.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações de ambos os recursos formulando, a final e respectivamente, as seguintes conclusões:

1) A conta de custas notificada à ora Agravante em 6 de Novembro de 2002, encontra-se ferida de ilegalidade, por violação do disposto na al. a) do n.º 1 do Art.º 5º do Regulamento das Custas nos processos Tributários, uma vez que, as custas devidas em sede de 1ª instância foram calculadas com base no montante das correcções efectivadas pela Administração Fiscal à matéria colectável declarada pela Agravante e restantes sociedades que integravam o grupo sujeito a tributação ao abrigo do regime do lucro consolidado;

2) Na Doutra Decisão da reclamação da conta de custas apresentada pela Agravante nos termos conjugados do n.º 2 do Art.º 23º do Regulamento de Custas nos Processos Tributários e do n.º 1 do Art.º 60º do Código das Custas Judiciais, foi elaborada uma nova conta de custas, com base em premissas e elementos de cálculo diversos, que determinaram a alteração integral do objecto da conta;

3) Com efeito, na sobredita conta, foi considerado como novo valor base para o cálculo das custas, o somatório do imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas constante das liquidações adicionais notificadas a cada uma das sociedades, dominada e dominantes, que integravam o grupo sujeito a tributação ao abrigo do lucro consolidado sociedades, e como tal efectivadas pelos Serviços da Administração Fiscal

em virtude do despacho de caducidade da aplicação do referido regime ao grupo;

4) A Agravante apresentou a (primeira) reclamação da nova conta final de custas fixada no Doutra Despacho, nos termos conjugados do n.º 2 do Art.º 23º do Regulamento das Custas nos Processos Tributários e do n.º 1 do art.º 60º do Código das Custas Judiciais, uma vez que a nova conta de custas tinha (e tem) um objecto, de facto e de direito, materialmente distinto do da primeira;

5) A nova conta, apesar de padecer, também ela, de erro no julgamento da matéria objecto da conta e, conseqüentemente, de erro de cálculo, já que tomou como base o valor total do imposto apurado nas liquidações adicionais e não, como deveria, o valor do pedido formulado em sede de impugnação Judicial (valor que se pretendia ver anulado em caso de procedência da acção), alterou em absoluto o objecto da conta, sendo a reclamação apresentada pela Agravante o meio Processual idóneo para discutir a legalidade da mesma;

6) Como tal, é ilegal o despacho do Tribunal a quo sob recurso, ao determinar a obrigação de proceder ao depósito das custas em dívida, nos termos do n.º 2 do Art.º 61º do Código das Custas Judiciais, uma vez que, como é notório e evidente, estão em causa contas com objectos diversos, e conseqüentemente, perante uma primeira reclamação da conta fixada pelo Tribunal a quo;

7) Não poderá aceitar-se uma interpretação meramente literal do disposto no n.º 2 do sobredito artigo, havendo necessidade de fixar o sentido e o alcance que o legislador lhe quis atribuir, em virtude das diversas realidades de facto que lhe são subsumíveis;

8) Assim, jamais o legislador poderá ter pretendido limitar e obrigar os interessados a apresentação, no mesmo processo, de uma segunda reclamação da conta de custas, dependente do depósito das custas, sem distinguir, previamente, a realidade que lhe está subjacente, designadamente, a qualidade das contas, do respectivo objecto;

9) Isto porque, e com recurso aos mais elementares princípios de direito, como poderá o legislador atribuir tratamento idêntico a situações, que, de facto e de direito, são material e objectivamente diferentes.

10) No sentido de trazer uma clareza mínima à letra da lei, outro não poderá ser o entendimento senão o de considerar que, em situações como a do presente recurso, sempre que a decisão da primeira reclamação da conta de custas, determinar, objectivamente, uma alteração total dos pressupostos de cálculo da conta e do seu objecto, deverá considerar-se que foi judicialmente fixada uma nova conta de custas, a qual é susceptível de reclamação, i.e., de uma primeira reclamação, nos termos gerais.

11) Só destarte será alcançado o fim visado pelo legislador, conferindo-se um tratamento igual a situações que são iguais e, desigual, à situações que de forma demasiadamente notória, são absolutamente diversas.

12) Caso assim se não entenda, o que mera hipótese se admite, estar-se-á a propugnar um entendimento que seria absolutamente injustificado e propiciador de manifestas injustiças, sempre que as contas em apreciação tivessem, como é aqui efectivamente o caso, um substrato material e de direito diverso, precisamente pelo facto de o respectivo objecto ser manifestamente diferente!

13) Em face de tudo o exposto, a Agravante considera o despacho ora sob recurso, ilegal, por violação do disposto no n.º 2 do Art.º 61º do Código das Custas Judiciais, requerendo-se superiormente a sua doutra revogação.

14) Por outro lado, o despacho ora sob recurso é um despacho proferido posteriormente à decisão final do processo de Impugnação Judicial, pelo que, ao recurso dele interposto, deveria ter sido reconhecida a sua subida imediata e, conseqüentemente, declarados os seus efeitos suspensivos;

15) Assim não foi entendido pelo tribunal "a quo", o qual recebeu o recurso e determinou a sua retenção, fixando-lhe efeitos devolutivos, em clara e objectiva violação do disposto na al. d) do n.º 1 do Art.º 734º do CPC, aplicável por remissão especial do Art.º 281º do CPPT.

16) Mesmo que assim se não entenda, o que por mera hipótese se admite, na falta de disposição expressa aplicável, o presente recurso seria sempre subsumível ao n.º 2 do Art.º 734º do CPC, aplicável ex vi Art.º 281º do CPPT, uma vez que os recursos de agravo subirão imediatamente (com efeitos suspensivos), sempre que a sua retenção prejudique, em absoluto, a sua utilidade.

17) Ora, outra não poderia ser a solução no presente recurso: a atribuição de efeito devolutivo ao recurso pelo Tribunal a quo determinou a continuação dos trâmites da reclamação onde foi proferido o despacho sob recurso, implicando que a Agravante procedesse ao depósito das custas em dívida, como efectivamente a mesma veio a fazer, em 26 de Fevereiro de 2003, sob pena de decaimento da reclamação;

18) É que, com a apreciação pelo Tribunal ad quem do presente recurso, pretendia a Agravante ver definida a qualificação jurídica da presente conta de custas e, conseqüentemente, o reconhecimento da alteração do respectivo objecto, julgando-se deste modo, se a presente reclamação era, como entende a Agravante, a primeira reclamação da conta de custas fixada no despacho de 27 de Novembro de 2002, ou, uma segunda reclamação da mesma conta de custas.

19) Efectivamente, só com o julgamento desta questão se definiria a existência da obrigação da Agravante proceder ao depósito das custas em dívida.

20) Por tudo o exposto, o despacho que recebeu o recurso viola directamente o Art.º 734º, aplicável ex vi art.º 281º do CPPT, condicionando e retirando, em termos absolutos, qualquer efeito útil ao presente recurso.

Relativamente ao primeiro dos recursos interpostos e admitidos, reclamando, assim, quanto a este, a revogação do sindicado despacho de fls. 435, com todas as conseqüências legais.

E, quanto ao segundo, do despacho de fls. 460, que, com base na informação de fls. 424, lhe indeferiu a reclamação da conta de custas apresentada, formulou as seguintes conclusões:

1) A conta de custas notificada à ora Agravante em 6 de Novembro de 2002, encontra-se ferida de ilegalidade, por violação do disposto na al. a) do n.º 1 do Art.º 5º do Regulamento das Custas nos Processos Tributários, uma vez que, as custas devidas em sede de 1ª instância foram calculadas com base no montante das correcções efectivadas pela Administração Fiscal à matéria colectável declarada pela Agravante e restantes sociedades que integravam o grupo sujeito a tributação ao abrigo do regime do lucro consolidado;

2) Na Doutra Decisão da reclamação da conta de custas apresentada pela Agravante nos termos conjugados do n.º 2 do Art.º 23º do Regulamento de Custas nos Processos Tributários e do n.º 1 do Art.º 60º do Código das Custas Judiciais, foi elaborada uma nova conta de custas, com base em premissas e elementos de cálculo diversos, que determinaram a alteração integral do objecto da conta;

3) Com efeito, na sobredita conta, foi considerado como novo valor base para o cálculo das custas, o somatório do imposto sobre o ren-

dimento das pessoas colectivas constante das liquidações adicionais notificadas a cada uma das sociedades, dominada e dominantes, que integravam o grupo sujeito a tributação ao abrigo do lucro consolidado, e como tal efectivadas pelos Serviços da Administração Fiscal em virtude do despacho de caducidade da aplicação do referido regime ao grupo;

4) A Recorrente apresentou a (primeira) reclamação da nova conta final de custas fixada no Doutra Despacho, nos termos conjugados do n.º 2 do Art.º 23º do Regulamento das Custas nos Processos Tributários e do n.º 1 do art.º 60º do Código das Custas Judiciais, uma vez que a nova conta de custas tinha (e tem) um objecto, de facto e de direito, materialmente distinto do da primeira;

5) A nova conta, apesar de padecer, também ela, de erro no julgamento da matéria objecto da conta e, conseqüentemente, de erro de cálculo, já que tomou como base o valor total do imposto apurado nas liquidações adicionais de IRC efectivadas às sociedades - dominante e dominadas que no exercício de 1991, integravam o perímetro da consolidação;

6) É ilegal a desconsideração pelo Tribunal "a quo" do valor do pedido formulado em sede de impugnação judicial pela ora Recorrente na determinação do valor das custas que são devidas no processo, valor esse que seria necessariamente anulado em caso de procedência da acção;

7) Isto porque, para efeitos de custas nos processos de impugnação deverá ser considerado, ao abrigo da al. A) do n.º 1 do Art.º 5º do Regulamento das Custas nos Processos Tributários, o valor da importância cuja anulação se pretende;

8) O qual corresponde, por referência ao pedido inicialmente formulado na situação sub judice, ao montante de € 510.576,06;

9) Sem considerar a desistência parcial do pedido quanto à parte relativa ao efeito da derrama sobre a matéria colectável cuja anulação se pretendia ver declarada, por meio da qual se reduziu o valor do processo de € 510.576,06 para € 312.038,86;

10) E o reconhecimento, por parte da Administração Fiscal, dos juros indemnizatórios, no montante de € 105.472,49, fixando-se o valor final do pedido, nos presentes autos, em € 206.566,37.

11) Assim, ao valor final do pedido - € 206.566,37 - deverá acrescer o valor indicado pelas sociedades Martins & Correia, Lda e Alcântara Imobiliária; SA nos processos de impugnação judicial apresentados contra actos tributários de liquidação adicional n.º 8310014647, de 2 de Julho de 1996 e 80100146490, de 2 de Julho de 1996, os quais foram apenas aos presentes autos;

12) De onde deriva a obrigatoriedade legal da consideração do valor do pedido indicado pela ora Recorrente nas impugnações referidas no ponto anterior (cuja anulação se pretendia obter) para efeitos de cálculo das custas, nos termos do estatuído no n.º 2 do Art.º 5º do Regulamento das Custas nos Processos Tributários.

13) Pelo que, ao valor de € 206.566,37, deveriam ser acrescidos os valores de € 53.002,26 e € 498,80, fixando-se assim, o valor global da presente impugnação, no montante de € 260.067,43, o qual equivaleria ao resultado da soma do valor dos pedidos formulados em todos os processos objecto de apensação;

14) Consideradas, nos autos à margem referenciados, a desistência parcial do pedido quanto aos efeitos da derrama e o reconhecimento dos juros indemnizatórios.

15) Em face de tudo o exposto, a Recorrente considera a Decisão ora sob recurso, ilegal, por violação do disposto na al. A) do n.º 1

e n.º 2 do Art.º 5º do Regulamento das Custas dos Processos Tributários, *requerendo-se, superiormente, a sua doura revogação.*

Não foram apresentadas quaisquer contra-alegações.

Neste Supremo Tribunal o Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público suscitou depois, além do mais, a questão prévia da incompetência, em razão da hierarquia, nos termos do disposto nos arts. 21º, n.º 4, 32º, n.º 1, al. b), e 41º, n.º 1, al. a), do ETAF e 16º, n.º 2, 18º, n.º 2, e 280º n.º 1 estes do CPPT, sufragando entendimento de que os presentes recursos não versam exclusivamente matéria de direito, Uma vez que, aduziu, nas conclusões 3ª e 5ª das respectivas alegações do recurso jurisdicional da decisão de fls. 435 e nas conclusões 1ª e 3ª das alegações do recurso jurisdicional do despacho de fls. 460 e 460 verso, a Recorrente invoca factos que as sindicadas decisões não fixaram nem consideraram para decidir como decidiram.

Notificada para, querendo, se pronunciar sobre a referida " *questão prévia* " - art.º 704º do CPC -, pelo requerimento de fls. 492 a 495 que fez juntar aos autos, a Recorrente, além do mais e sobre a suscitada questão prévia da incompetência em razão da hierarquia, confundindo embora o parecer do Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público com despacho/parecer do Juiz Relator, opinou no sentido da não verificação daquela questão prévia designada e exclusivamente no que tange ao recurso de fls. 460/460 verso, sufragando entendimento de que os factos invocados nas apontadas conclusões 1ª e 3ª estariam implicitamente admitidos na decisão recorrida e que, por isso, nada obstará ao conhecimento e julgamento pelo Supremo Tribunal Administrativo de ambos os recursos.

Requerendo, a final, e para a hipótese de assim se não vir a entender, a remessa do processo ao Tribunal Central Administrativo nos termos do disposto nos artigos 4º da LPTA e 111º, n.º 3, do CPC.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

Em primeiro lugar e prejudicialmente da suscitada questão prévia da alegada incompetência em razão da hierarquia, questão que, a proceder relativamente a qualquer dos presentes recursos sempre demandaria a arguida incompetência deste Supremo Tribunal, em razão da hierarquia, para o conhecimento de ambos os recursos, e determinaria antes e de harmonia com os invocados preceitos legais a competência do Tribunal Central Administrativo para deles conhecer.

Ora, tudo visto e salvo sempre o devido respeito por opinião contrária, importa se adiante que a suscitada questão prévia da incompetência em razão da hierarquia se não verifica ocorrer no ajuizado caso dos presentes autos.

Com efeito e tal como sustenta a Impugnante e ora Recorrente, os apontados factos embora não expressa e ou discriminadamente levados ao texto dos sindicados despachos judiciais, porque atinentes a valores a levar em conta na e para a elaboração da controvertida conta de custas dos presentes autos, emergem ou constam da aquisição processual, não carecendo, por isso mesmo, de fixação judicial própria por tribunal com competência específica no domínio da fixação dos factos materiais da causa;

Tanto mais que a eles ou a alguns deles os sindicados despachos se referem ou reportam, ao menos indirectamente, quando operam a remissão tida por conveniente para as informações que os prederam e que constam dos autos.

Porque assim importa antes concluir pela não verificação do apontado obstáculo processual ao conhecimento dos presentes recursos

por este tribunal de revista, o Supremo Tribunal Administrativo, Secção de Contencioso Tributário.

Vejam os autos.

Como se deixa relatado são dois os recursos que a Recorrente traz a este Tribunal Supremo; ambos atinentes à controvertida conta de custas nos autos elaborada e, como se anotou também, o primeiro interposto e admitido, ainda que na dúvida, do despacho de fls. 435 - cfr. requerimento de fls. 438 e despacho de admissão de fls. 439 -; e, o segundo, interposto (cfr. fls. 463) e admitido (cfr. fls. 464) do despacho de fls. 460 que, de harmonia com o parecer do Ministério Público e de acordo com a informação de fls. 458 e 459 que, por sua vez, reitera e remete para a anterior informação dos serviços de secretaria já sobre anterior e em tudo idêntica reclamação, lhe indeferiu com aqueles fundamentos a segunda reclamação que apresentara contra a elaborada conta de custas.

Ora, nos presentes autos de impugnação judicial onde a Recorrente foi Impugnante e onde logrou parcial ganho de causa (quanto à condenação em custas pela extinção da instância sobre juros compensatórios - cfr. acórdão de fls. 404) em recurso jurisdicional interposto da 1ª Instância para esta Secção do STA, depois de remetidos os autos à conta já no TT de 1ª Instância e efectuada a respectiva liquidação - cfr. fls. 408 e 409 -, notificada a Recorrente daquela liquidação - cfr. fls. 411 -, apresentou em juízo a reclamação de fls. 413 a 419.

Sustentando dever a conta de custas a elaborar não exceder o valor de 5.616,51, a que corresponderiam 4.169,98 de custas devidas na 1ª Instância e € 1.446,53 no STA, pois a taxa de justiça para efeitos da conta final deverá ser determinada com base no valor do remanescente do pedido inicialmente apresentado, isto é, € 270.271,76, pois ao valor inicial de € 1.289.333,50 haveria que subtrair o montante de € 606.829,06 referentes à desistência relativa à derrama no valor de € 510.576,06 e € 105.472,49 referentes aos juros compensatórios, o que perfaria a importância de € 682.504,43 a que corresponderia a taxa de 39,6% e determinaria o apontado valor - € 270.271,76 que, à taxa do artº 9º do RCPT demandava a requerida taxa de justiça de € 2.922,97.

Face à reclamação apresentada e já de acordo com o expressa e inequivocamente estabelecido pelo também aplicável artigo 61º, n.ºs 1 e 2, do CCJ os autos foram, sem mais, oficiosa e imediatamente, ao contador, in casu, o Chefe da Secretaria do Tribunal Tributário de 1ª Instância, que se pronunciou sobre a dita reclamação nos termos da informação de fls. 420 a 423, vindo a concluir pela necessidade de operar adequada correcção da controvertida conta de custas, não tanto em face da argumentação desenvolvida pela Reclamante, argumentação que, sustenta-se, não só não procede, como não logra suporte nos elementos constantes dos autos, mas antes, isso sim, já perante a indevida consideração do valor referido a fls. 215, quando o valor a considerar era antes o de fls. 214, superior àquele, como do respectivo cotejo decorre, pois este é o valor das liquidações individuais de IRC que os autos documentam.

E a que se faz conveniente referência e individualização dos respectivos valores e folhas dos autos de donde constam, bem assim como ao valor da derrama, Mais se evidenciando, por outro lado e consequentemente, que os valores de que parte a Reclamante no texto da sua reclamação não encontram correspondência nem suporte

nos elementos que constam dos autos, Por tudo se tendo elaborado adiante - cfr. fls. 424 - nova liquidação da conta de custas devidas no valor total de € 16.627,06.

Ainda de acordo com o procedimento estabelecido pelo referido artigo 61º, n.º 1, do CCJ o Ex.ºº Magistrado do Ministério Público junto do tribunal a quo manifestou a sua concordância com a proposta de rectificação da conta antes formulada pelo contador e, Adiante, o Juiz do TT de 1ª Instância, pelo despacho de fls. 425 e pelas razões nele aduzidas, indeferiu a reclamação apresentada pela ora Recorrente e determinou a rectificação da conta nos termos antes propostos.

Notificada deste despacho - cfr. fls. 426 - a Reclamante apresentou nova reclamação da conta de custas antes elaborada, mantendo, em síntese e substância, a mesma opinião que antes sufragara.

Depois, sob promoção do Ministério Público, pelo despacho de fls. 435 determinou-se o cumprimento agora do n.º 2 do antes citado artigo 61º do CCJ, isto é, a notificação da Reclamante para efectuar o depósito das custas devidas, como condição legal de admissão desta nova reclamação.

É deste despacho que vem interposto o primeiro recurso que, como se deixa relatado, na dúvida, foi admitido com subida diferida para final, com efeito devolutivo e a subir com o que viesse a ser interposto sobre a decisão da segunda reclamação da conta.

E nas alegações que adiante apresentou para instruir este recurso, de que se deixaram transcritas as respectivas conclusões, resulta claro que a ora Recorrente controverte ainda e fundamentalmente a exigência do depósito das custas devidas como condição legal de admissão da segunda reclamação com fundamento de que a conta resultante da informação subsequente à sua primeira reclamação é uma verdadeira e nova conta, pelo que não faz sentido a exigência daquele depósito, Que a retenção do recurso para subir a final e a fixação do efeito meramente devolutivo lhe retiravam o efeito útil, em clara violação do art.º 734º do CPC, subsidiariamente aplicável.

A decisão impugnada com este recurso, ao contrário do decidido pelo tribunal *a quo*, não era porém susceptível de sindicância jurisdicional.

Trata-se, com efeito, de despacho de mero expediente ou de cumprimento de trâmites processuais decorrentes da lei e por esta impostos como condição de admissibilidade da segunda reclamação que de harmonia com o disposto no artigo 679º, n.ºs 1 e 2, do CPC subsidiariamente aplicável não admitem recurso.

Porque assim e também de acordo com o disposto no artigo 687º n.º 4 do mesmo compêndio adjectivo uma vez que a decisão que admite o recurso não vincula o tribunal superior, acordam os Juízes deste Supremo Tribunal em declarar a sua inadmissibilidade e, em consequência, dele e do seu objecto não tomar conhecimento, com custas pela Recorrente.

Os autos mostram ainda que, seguidamente e perante a segunda reclamação apresentada, voltou a cumprir-se o disposto no artigo 61º do CCJ tendo o contador elaborado nova informação - cfr. fls. 458 e 459 -, o Ministério Público emitiu novo parecer e, a final, o juiz recorrido decidiu indeferir também esta segunda reclamação pelas razões repetidamente invocadas pelos serviços de secretaria nas informações prestadas e com base nos elementos (valores) que dos autos constam.

E é desta decisão que vem interposto o segundo recurso jurisdicional, este sim inequivocamente admissível - cfr., além do mais, a expressa previsão do artigo 62º do CCJ.

Com este e com as conclusões respectivas que aliás se deixaram transcritas persegue ainda e mais uma vez a ora Recorrente entendimento que dê porventura guarida à tese que desde a primeira reclamação apresentada sempre sufragou e que como se evidenciou nas sucessivas informações prestadas nos autos pelos serviços de secretaria do TT de 1ª Instância não só não recolhem confirmação dos valores indicados nos valores que dos autos constam, como apesar de sucessivamente assim ter sido sempre decidido, nunca a Recorrente intentou sequer demonstrar o infundado do assim decidido.

Pois se limitou sempre a reafirmar a tese inicial.

E, ao contrário do sustentado pela Recorrente, a liquidação da conta de custas que consta de fls. 424 e que se mostra elaborada com base na informação de fls. 420 e seguintes não enferma de qualquer erro de direito ou de cálculo que justifique ou imponha a sua rectificação/alteração e daí que o despacho que assim, a final, também entendeu não se mostre susceptível de qualquer reparo ou censura que porventura viabilize a perseguida revogação.

Na verdade, como daquela liquidação e da informação que lhe serve de fundamento consta, não só não se verifica ocorrer qualquer erro de direito nas normas invocadas e aplicadas, a saber, entre outros, artigos 5º e 14º do Regulamento das Custas Processo Tributário, como os valores tidos em consideração são os que constam inequivocamente dos elementos que os autos contém.

Improcedem assim todas as conclusões do presente recurso jurisdicional.

Termos em que acordam os Juízes deste Supremo Tribunal em negar-lhe provimento, assim confirmando antes a decisão judicial com ele impugnada.

Custas ainda pela Recorrente, fixando a procuradoria em 60 %.

Lisboa, 16 de Junho de 2004. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 16 de Junho de 2004.

Assunto:

Recurso contencioso de anulação. Acto meramente confirmativo ou opinativo. Irrecorribilidade.

Doutrina que dimana da decisão:

I — O despacho ministerial que, satisfazendo pedido formulado em requerimento anterior do administrado, se limita a esclarecer o sentido e alcance de anterior despacho, este sim definidor da situação jurídica controvertida e, por isso mesmo, susceptível de afectar ou lesar os direitos ou interesses juridicamente tutelados do requerente, porque meramente confirmativo ou opinativo

daqueloutro despacho é por definição e natureza in-sindicável contenciosamente.

II — *E daí que, já de harmonia com o estabelecido no artigo 57º, § 4º, do RSTA, não seja de conhecer do mérito de tal recurso, antes se impondo rejeitá-lo por ilegal interposição, tal como aliás vem julgado.*

Recurso n.º 1565/03; Recorrente: Sociedade de Construções Soares da Costa, SA; Recorrido: Ministro das Finanças; Relator: Ex^{mo} Juiz Cons^o. Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformado com a doudo acórdão do Tribunal Central Administrativo, que lhe negou provimento ao recurso contencioso de anulação que oportunamente interpusera do despacho do Ministro das Finanças de 26.06.01 que, revogando anterior despacho de 08.02.97, lhe denegou a isenção de impostos sobre os rendimentos obtidos nas ex - colónias nos exercícios de 1986 a 1988, dele interpôs agora recurso para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo a recorrente SOCIEDADE DE CONSTRUÇÕES SOARES DA COSTA, SA, nos autos convenientemente identificada.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso e, pugnando pela revogação do impugnado julgado e consequente procedência do recurso contencioso com a também requerida anulação do sindicado despacho ministerial, formulou, a final, as seguintes conclusões:

1. *Da matéria de facto determinante para a decisão do recurso deve ser dada como provada, porque provada por documento (Doc. 2 junto à petição de recurso) e não impugnada a seguinte:*

«Por Ofício n.º 89128 da Direcção de Serviços dos Benefícios Fiscais, datado de 15.12.97 foi a recorrente notificada do seguinte:

Assunto-Isenção dos rendimentos nos exercícios de 1986 a 1989 nas ex-colónias.

Relativamente ao assunto epigrafado, informa-se VV. Ex^{as} que, por despacho ministerial de Sua Excelência o Senhor Ministro das Finanças de 97.02.08 foi deferida a vossa pretensão, no sentido de serem considerados esses benefícios fiscais para os exercícios em apreço.

2. *Estranhamente, o acórdão recorrido não inclui este facto, cabalmente provado, no elenco da matéria de facto que o sustenta. Nem sequer elucida por que razão o não inclui na matéria de facto, apesar de o transcrever na sinopse da matéria alegada pela recorrente na sua p.i.*

3. *Trata-se assim, da omissão de pronúncia sobre uma questão de facto relevantíssima para a decisão do recurso, o que toma anulável o acórdão recorrido (vide, por remissão, art.º 668º, n.º 1, alínea d), do C. P. Civil ou, se, de outro modo for entendido, impõe a alteração da matéria de facto, com a inclusão nela daquele facto, por esse Venerando Tribunal, nos termos do art. 712º do C. P. Civil.*

4. *Com aquela notificação, foi comunicado à recorrente que a sua pretensão, traduzida no seu requerimento de 92.05.13 (Alínea A) da Matéria de Facto), foi deferida por despacho de Sua Excelência o Senhor Ministro das Finanças de 97.02.08.*

5. *Aquela notificação, continha todos os elementos exigidos pela lei art.º 68º, n.º 2, de Código de Procedimento Administrativo para os casos,*

como o presente, em que o acto tenha deferido inteiramente a pretensão formulada pelo interessado “ o texto integral do acto pode ser substituído pela indicação resumida do seu conteúdo e objecto, quando o acto tiver deferido inteiramente a pretensão formulada pelo interessado”.

6. *Assim, para todos os efeitos, a pretensão formulada pela recorrente no seu requerimento de 92.05.13, relativamente à concessão de benefícios fiscais para os exercícios de 1986 a 1989 (imputando um valor de impostos a recuperar, relativamente a esses exercícios, de, respectivamente, 105.283.280\$00, 81.717.298\$00, 43.597.892\$00 e 180.849.894\$00) tem de considerar-se deferida sem qualquer reservas por despacho do Senhor Ministro das Finanças de 97.02.08, ou seja a recorrente é credora daqueles montantes de imposto.*

7. *Pelo exposto, são absolutamente irrelevantes para a boa decisão de recurso os factos elencados em “Matéria de Facto” sob as alíneas C), D), E), F), G), H) e I), sem qualquer eficácia externa.*

8. *Todavia, a Administração Fiscal praticou posteriormente uma série de actos, emitiu informações e pareceres que significam uma reapreciação da questão (já anteriormente decidida com aquele despacho) e que culminam com o despacho recorrido de Sua Excelência o Senhor Ministro das Finanças de 01.06.26, o qual, objectivamente, constitui uma revogação do anterior despacho de 97.02.08.*

9. *Com efeito, refere-se no parecer referenciado em Q) da “Matéria de Facto”, que serve de fundamento ou despacho recorrido de 01.06.26 que a “concessão... Não pode ser extensiva aos exercícios de 1986 a 1988...” E é sobre este parecer que no despacho recorrido se exara “Concordo”.*

10. *Dúvidas não pedem, pois, substituir de que o despacho recorrido de 01.06.26 não é meramente opinativo do despacho de 97.02.08, como notificado, mas, ao contrário, constitui uma clara revogação deste.*

11. *Assim sendo, como é, afigura-se a todos os títulos irrefutável que cabe recurso contencioso do acto recorrido, o qual, como se demonstrou, lesa os direitos da recorrente, concedidos e protegidos pelo despacho de 97.02.08.*

12. *Entender, de outra forma, é atentar contra o disposto no art.º 25º, n.º 1, da LPTA e no art.º 268º, n.º 4, do CRP, inconstitucionalidade que, aqui, expressamente se invoca para todos os efeitos legais.*

13. *De tudo, decorre indubitavelmente que o despacho recorrido de 01.06.26 é contenciosamente recorrível e, consequentemente, deve ser revogada a decisão proferida pelo Acórdão recorrido.*

14. *O citado despacho de 97.02.08, conforme certificado, concedeu à recorrente os benefícios fiscais que ela havia solicitado para os exercícios de 1986 a 1989, pelo que é, sem margem para qualquer dúvida, um acto constitutivo de direitos.*

15. *Daí que, nos termos do art.º 140º, n.º 2, do CPA não seja revogável, se válido, e, mesmo que inválido “apenas poderia ser revogável nos termos do art.º 141, º do mesmo Código, o que não se verifica, pois que o despacho recorrido não só não se estriba na invalidade do despacho de 97.02.08 como é proferido muito depois de ultrapassado o prazo fixado por lei para o recurso contencioso (o despacho recorrido é de 01.06.26).*

16. *Assim, o despacho recorrido, revogando o despacho de 97.02.08, é ilegal, violando o disposto nos citados artigos 140º, n.º 2 e 141º do Código do Procedimento Administrativo.*

Sem prescindir 17. Mesmo atendendo ao teor do despacho de 97.02.08 e das informações que lhe serviram de base - que, não foram com a

notificação daquele despacho comunicadas à recorrente -, o despacho recorrido contraria o nele decidido, e por isso revoga-o.

18. O que o despacho de 97 sustenta (e aqui é que reside a sua verdadeira ratio) é que tendo sido concedidos tais benefícios fiscais a outras e diversas empresas, há que tratar igualmente a recorrente, e isto em obediência ao princípio da igualdade tributária, do qual decorre que para situações substancialmente idênticas deve ser adoptada tributação idêntica, e não o tratamento que no exercício x, y ou z foi dado à empresa a, b ou c.

19. Ou seja o despacho recorrido encerra em si mesmo a revogação do despacho de 97.02.08, mesmo além dos termos em que este foi notificado à recorrente.

20. De tudo resulta que o Acórdão recorrido violou o disposto nos artigos 668º, nº 1, do C. Processo Civil, 25º, nº 1 da LPTA, 268, nº 4 do CRP e 140º, nº 2, e 141.º do Código do Procedimento Administrativo.

Em contra alegações oportunamente apresentadas também em juízo o Ministro das Finanças pronunciou-se no sentido da confirmação do julgado e conseqüente improvimento do presente recurso jurisdicional.

E o Ex^{mo} Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal emitiu depois sucinto mas douto parecer opinando também pela confirmação do julgado, uma vez que, em seu esclarecido entender, nele se opera boa interpretação e aplicação da lei à factualidade estabelecida, tanto mais que, aditou, os factos referidos nas conclusões 1ª e 2ª, constando, como constam, das alíneas H) e I) do probatório, nunca poderiam constituir a omissão de pronúncia invocada, mas sim e antes eventual erro de julgamento, termos em que, também por isso, se deveria negar provimento ao presente recurso jurisdicional.

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

O tribunal ora recorrido fixou a seguinte matéria de facto:

A). A recorrente, através de requerimento, de 92.05.13, dirigido ao Ministro das Finanças, solicitou, por referência aos exercícios de 1986 a 1990 e aos rendimentos obtidos através das suas sucursais nos países que constituíram antigas colónias portuguesas, que lhe fosse concedida; . . . a isenção parcial dos impostos “que recaíram sobre os rendimentos obtidos pelas nossas sucursais naqueles países, aplicando a estes rendimentos a formula no citado art.º 30-C do EBF”, e ainda que “...o montante dos impostos indevidamente pago, seja deduzido à colecta do IRC referente ao ano de 1991, na medida em que a empresa beneficiou de redução de Contribuição Industrial nos exercícios de 1986 a 1988 ao abrigo do Decreto-Lei 172/86” (cfr. doc. de fls. 14 a 18 destes autos que, aqui, se dá por reproduzido para todos os efeitos legais).

B). Nos termos de tal requerimento, pelo facto de não ter beneficiado, oportunamente, de tal isenção pagou impostos que ascenderam a 701.901.318\$00 (setecentos e um milhões novecentos e um mil trezentos e dezoito escudos) (cfr. doc. mencionado na antecedente alínea, a fls. 18 dos autos).

C). Com referência à pretensão da recorrente, enunciada em A) que antecede, foi prestada, em 93.01.25, a informação constante do processo instrutor apenso, formulando a seguinte conclusão;

«Os diversos Orçamentos de Estado vinham prevendo que, até que fossem celebradas convenções para evitar a dupla tributação, o Governo estava autorizado a estabelecer medidas unilaterais com esta finalidade relativamente aos rendimentos auferidos por cooperantes e por sociedades

com sede ou direcção efectiva em Portugal e provenientes de países que foram colónias portuguesas;

Embora as autorizações legislativas acima descritas nunca tenham sido utilizadas, a pedido dos interessados e a título excepcional, têm vindo a ser deferidos os requerimentos relativos à suspensão da liquidação dos impostos relativos a rendimentos obtidos nas ex-colónias portuguesas;

Quanto ao benefício previsto no art.º 30º-C aditudo ao Estatuto dos Benefícios Fiscais pelo DL nº 293/91, de 13 de Agosto, uma vez que os parâmetros referidos no nº 2 daquela norma (dos quais depende o regime aí previsto) não foram ainda definidos, não poderá ser aplicado, uma vez que não existe base legal para o efeito;

Desta forma, a dedução à colecta, no valor de Esc.: 701.90 1.318\$00, efectuada pela consulente, na declaração de rendimentos referente ao exercício de 1991, está incorrecta, pelo que deverão os Serviços de Fiscalização Tributária proceder à respectiva correcção;

De harmonia com o disposto no art.º 151º do Código de Processo Tributário, e dado que fora do prazo legal a liquidação compete aos serviços centrais da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos (nos termos do art.º 70º do CIRC), em caso de erro na autoliquidação do imposto, o sujeito passivo tem a possibilidade de impugnação judicial precedida de reclamação graciosa para o director distrital de finanças competente. É que, estando a liquidação do imposto relativo aos exercícios de 1986, 1987, 1988, 1989 e 1990 incorrecta (admitindo-se o deferimento do pedido), por não ter sido solicitada em tempo a isenção em causa, tal facto é imputável ao sujeito passivo, não competindo à Administração Fiscal corrigir oficiosamente essas liquidações.

Uma vez que para os exercícios de 1986, 1987, 1988 e 1989, o prazo de reclamação já se esgotou, a consulente apenas poderá deduzir reclamação relativamente à autoliquidação do exercício de 1990, impossibilitada que está, como é óbvio, de fazer a compensação no exercício de 1991.

Resta, finalmente, decidir da concessão ou não da isenção relativa aos rendimentos obtidos nesse exercício, nas antigas colónias. A este propósito e considerando que:

- a) nunca foi utilizada a referida autorização legislativa;
- b) não obstante, têm sido deferidos, a título excepcional, os requerimentos apresentados;
- c) não poderá, portanto, neste caso, falar-se de extemporaneidade do pedido face à inexistência de um quadro legal regulamentar.

Julga-se dever ser deferido, relativamente ao exercício susceptível de recurso por parte do contribuinte (1990).

Em consequência e sendo superiormente sancionado o entendimento referido no ponto anterior, para obter a revisão, deverá, nos termos do art. 151 o do CPT, reclamar, considerando-se como isentos os rendimentos obtidos nas ex colónias.”

D). Sobre o parecer/informação a que se faz alusão na alínea que antecede, veio a recair, em 93.01.27, despacho do Director de Serviços do seguinte teor;

«Confirmo, acrescentando o seguinte:

- Deverá proceder-se de imediato à correcção da liquidação do exercício de 1991;

- A eventual concessão de isenção dos rendimentos líquidos do exercício de 1990 das sucursais estabelecidas em Angola, Cabo Verde, Guiné e Moçambique, deverá ficar condicionada á comprovação da efectiva tributação desses rendimentos nos respectivos países.»

E). Em 22.02.93 o SEASEAO, exarou, em tal parecer/informação o seguinte despacho: «Concordo.»

F). Através do ofício no. 6.542, da Direcção de Serviços do IRC, datado de 93.03.12, a recorrente foi notificada, designadamente, dos factos referenciados nas alíneas C). e D) que precedem (cfr. doc. de fls.(...) reproduzido do processo instrutor que, aqui, se dá por reproduzido).

G). Entretanto e na sequência de diligências várias, relacionadas com a temática em questão, designadamente uma audiência com o SEAF realizada em 97.01.16, veio a ser elaborada, em 97.01.27, a informação n.º 19/97-XIII, documentada no processo instrutor e para que se remete.

H). Sobre tal informação 19/97-XIII recaiu, ao que aqui, agora, nos importa, em 97.01.31, o seguinte despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais;

«No que respeita à questão da concessão, por via administrativa, de benefícios fiscais a que outras empresas tiveram acesso e a Soares da Costa não, por não ter havido divulgação administrativa do facto, sou de opinião que se justifica que seja dado à empresa peticionária igualdade de tratamento.(...)»

I). Sobre tal despacho, mencionado na antecedente alínea, recaiu, por seu turno, em 97.02.08, o seguinte despacho do Sr. Ministro das Finanças;

«Concordo inteiramente com o despacho do Sr. SEAF.»

J). E, em 97.03.03, na sequência do decidido pelo Ministro das Finanças em 97.02.08, o SEAF determinou que a DGCI desse cumprimento à primeira parte do seu despacho de 97.01.31, e acima transcrito em H).

K). E é na sequência do referenciado nas alíneas G). a J), deste probatório que o Director Geral dos Impostos despachou, em 97.06.05 e, em resultado do quer a recorrente veio a ser notificada para apresentar o Anexo 22-A da declaração mod./22 de IRC, no sentido de possibilitar a separação dos rendimentos isentos, nestes englobados os resultantes da actividade exercida nas antigas colónias portuguesas, dos não isentos e o apuramento da matéria tributável relativa aos exercícios em causa de 1989 e 1990 e a subsequente correcção da liquidação.

L). Uma vez concretizada a notificação a que se alude em F)., a recorrente reclamou das liquidações referentes aos exercícios de 1989, 1990 e 1991, sendo que a referente a 1991 foi parcialmente deferida, em resultado de alteração legislativa posterior Lei n.º 39-B/94,27-12) e, as restantes, indeferidas, a primeira (1989), por extemporaneidade e a segunda (1990), por falta de prova de que os rendimentos obtidos aqueles referenciados países tivessem, aí, sido tributados.

M). Inconformada com as decisões das reclamações de tais liquidações, na medida em que indeferidas, recorreu, a recorrente, hierarquicamente.

N). Em tal recurso veio a ser prestada informação em 00.10.10, onde, em face o que refere nas alíneas antecedentes, se emite parecer no sentido de ser indeferido o recurso, no que se refere ao exercício de 1991, por violação do princípio da especialização e exercícios, e de ser deferido, no que respeita aos exercícios de 1989 e 1990 (cfr. doc. de Fls. 64 a 72, inclusive, destes autos).

O). Sobre tal informação recaiu, em 00.11.03, despacho do Director-Geral do seguinte teor;

«Concordo, referindo, todavia, que a matéria objecto de reclamação relativa aos exercícios de 1989 e 1990 já foi corrigida pela I.T. na sequência de despacho ministerial de 08.02.97.»

P). Notificada do teor do despacho mencionado em O)., a recorrente dirigiu, em 00.12.22, ao Director-Geral das Contribuições e Impostos, o requerimento que constitui fls. 73/74 destes autos, que, aqui, se dá por reproduzido e, no qual, solicita a clarificação daquele, alegando, além do mais e em síntese, que o mesmo, na parte em que indefere o recurso hierárquico, por reporte ao exercício de 1991, "... não atende às circunstâncias históricas em que este assunto foi desenvolvido..." não possibilitando a compensação dos benefícios fiscais de 1986 a 1990 na liquidação do exercício de 1991, tal como o foram os benefícios de 1989 e 1990 nas liquidações dos respectivos exercícios, devendo, no entanto, "igual procedimento ser adoptado para os exercícios de 1986 a 1988."

Q). Sobre tal requerimento de 00.12.22, foi proferido o parecer de fls. 79, designadamente com o seguinte teor;

"O deferimento do pedido apresentado pela entidade ora exponente relativamente a benefícios fiscais, só pode ter a extensão prevista no despacho de 97.01.31, de S. Ex. o SEAF, exarado na informação n.º 19/97-XIII, de 97.01.27, do seu Gabinete e que mereceu o despacho de concordância de S. Ex. o Ministro das Finanças, de 97.02.08.

Decorre do referido despacho que a concessão à entidade recorrente de igualdade de tratamento, face àqueles que beneficiaram diversas empresas concorrentes, não pode ser extensivo aos exercícios de 1986 a 1988, porquanto não se conhecem quaisquer decisões, a título excepcional, que legitimem idêntico tratamento. Aliás, da informação n.º 19/97-XIII, do Gabinete do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, no qual foi exarado o mencionado despacho, não constam quaisquer decisões, a título excepcional, proferidas em processos anteriores a 1989, desconhecendo-se, como se referiu, a sua existência.

(...)" (cfr. doc. referido que se dá por reproduzido).

R). Por sua vez, o Ministro das Finanças, em 01.06.26, sobre o parecer a que se faz alusão na precedente alínea, lavrou o despacho, ora recorrido, do seguinte teor: "Concordo. Comunique-se ao interessado".

(cfr. dito doc. de fls. 79)

E já perante a transcrita factualidade, mediante invocação criteriosa dos atinentes preceitos legais - cfr. artigo 25º, n.º 1, da LPTA, então em vigor, artigo 268º, n.º 4, da CR, na redacção que lhe foi dada pela Lei Constitucional n.º 1/98, e artigo 120º do CPA (DL n.º 442/91, de 15.11) - o Tribunal ora Recorrido houve por bem julgar procedente a antes invocada questão prévia da irrecorribilidade do sindicado despacho ministerial e, em consequência, absteve-se de conhecer do mérito do recurso contencioso,

Pois sufragou entendimento de que aquele despacho integrava, no mínimo, acto meramente confirmativo pois, em bom rigor e em substância, mais não constituía do que acto meramente opinativo.

Evidenciou-se, para tanto e além do mais, que: "... com o despacho recorrido, a ER nada mais fez do que não deixar de dar uma satisfação, como era, aliás, seu dever, à pretensão do recorrente consubstanciada no requerimento que apresentou em 00.12.22. "

E que "... é a própria recorrente que, em tal peça, a encabeça dizendo pretender, do seu interlocutor, enquanto autor do despacho precedente, de 00.11.03, tão só que o clarifique..."

Assim circunscrevendo e classificando o subsequente despacho como "... não visar a definição de uma qualquer nova situação jurídica, ..., com inerente afectação dos seus legítimos direitos ou interesses juridicamente tutelados."

Para, a final, concluir que: “.. *entendendo este requerimento, de acordo com a própria formulação da recorrente, como um pedido de esclarecimento do despacho de 00.11.03, a AT confinou-se a vir dizer-lhe, com o despacho recorrido, que o dito despacho de 00.11.03, ao dizer o que disse, se limitou a conformar-se com o despacho de 97.01.31, de que pretendia ser execução, cingindo-se, por necessária consequência, à respectiva extensão e de que se encontrava excluída a, desde sempre formulada pretensão de consideração de benefícios fiscais dos rendimentos obtidos nas ex-colónias portuguesas, nos exercícios de 1986 a 1988, no exercício de 1991.*”

E que: “... o despacho recorrido, *mais não faz do que reafirmar o que, a tal propósito, fora já determinado pelo referido despacho de 00.11.03, nada statuindo de novo, com criação de quaisquer novas consequências jurídicas repercutíveis na esfera da recorrente, designadamente, como sustenta, a da revogação do despacho do ministro das Finanças, de 97.02.08.*” (sublinhados nossos).

“*Em qualquer dos casos, no entanto, o despacho em questão é sempre irrecurável.*”

Como vem de relatar-se é contra o assim decidido que continua a insurgir-se a Recorrente Contenciosa Sociedade de Construções Soares da Costa, nos termos das transcritas conclusões do presente recurso jurisdicional.

Porventura perseguindo ainda, tal como já se anotava no sindicado aresto e contrariamente ao que se encontrava administrativa e definitivamente decidido, a desde sempre formulada pretensão de ver considerados no exercício de 1991 os rendimentos auferidos nas ex-colónias portuguesas durante os exercícios de 1986 a 1988, ali lhes conferindo o também perseguido e correspondente benefício fiscal.

Mas não lhe assiste qualquer razão, tal como bem proficiente e sucintamente evidenciam quer a AR, quer o Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal; aquela nas contra-alegações que apresentou em juízo e este no douto parecer que subscreveu a fls. 226 dos autos.

Com efeito, compulsada a matéria de facto fixada e que se deixou transcrita, não só não pode deixar de concluir-se que não ocorre qualquer omissão de pronúncia invalidante [cfr. invocado artigo 668º, n.º 1, al. d) do CPC] - conclusões 1ª a 3ª -, como não se verifica também e consequentemente necessidade de alteração da matéria de facto fixada.

Na verdade e tal como atentamente anota o Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto, o invocado e alegadamente omitido facto consta já do probatório estabelecido - cfr. alíneas H e I -, circunstância que obsta à procedência da requerida alteração/inclusão na matéria de facto fixada;

E mesmo que assim fosse, nunca tal alegada omissão integraria a invocada e invalidante omissão de pronúncia pois,

Como é sobejamente sabido e a jurisprudência dos nossos tribunais superiores vem repetidamente afirmando, só é nula, por omissão de pronúncia [arts. 668º n.º 1 al. d), e 660º, n.º 2, do Código de Processo Civil], a decisão judicial (sentença ou acórdão) que não conheça de questão colocada pelas partes e que não tenha resultado prejudicada, no seu conhecimento, pela solução dada a outras. Ora, no ponto, o que a Recorrente alega e invoca é antes a não fixação de determinado facto em sede dos factos materiais da causa, factos que, em seu entender, relevariam para a decisão de direito a proferir.

E, no demais, é antes bem patente a bondade e acerto do sindicado aresto já perante a esclarecedora factualidade fixada e que se deixou transcrita - vejamos por suficientemente elucidativos os factos levados às alíneas O), P), Q) e R).

Na verdade, o despacho contenciosamente impugnado, o despacho do Ministro das Finanças de 01.06.26 - cfr. R) do probatório - limitou-se a, concordando com a informação/parecer sobre que foi lavrado - cfr. ponto Q) do probatório e documento de fls. 79 dos autos-, limitou-se a, dizíamos, esclarecer o ora Recorrente e Requerente de 00.12.22 que o anterior pedido apresentado “... *só pode ter a extensão prevista no despacho de 97.01.31 de S. Ex. o SEAF, exarado na informação n.º 19/97-XIII, de 97.01.27...*”.

Ora, como bem se esclareceu e acentuou no sindicado aresto já como decorrência do facto estabelecido em P) é a própria Recorrente que, notificada do despacho de 00.11.03 referido em O), no requerimento que entendeu dirigir, em 00.12.22, ao DGCI - cfr. fls. 73 e 74 dos autos - solicita tão só e apenas a clarificação daquele.

Porque assim não merece qualquer reparo ou censura a interpretação dada pelo Tribunal *a quo* à factualidade apurada, nem a consequente qualificação jurídico-conceitual do controvertido despacho ministerial como despacho meramente opinativo ou confirmativo de despacho anterior, esse sim definidor da situação jurídica subjacente e porventura susceptível de afectar os direitos ou interesses juridicamente tutelados da Recorrente.

E daí que não mereça também qualquer reparo ou censura o impugnado julgado que, assim e por isso, julgou irrecurável o aqui sindicado despacho ministerial e, em consequência, não tomou conhecimento do mérito do respectivo recurso contencioso, por ilegal interposição.

Pelo exposto, acordam os Juízes deste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao presente recurso jurisdicional, confirmando antes e integralmente o acórdão com ele impugnado.

Custas pela Recorrente, fixando a taxa de justiça em 500,00 euros e a procuradoria em 50 %.

Lisboa, 16 de Junho de 2004. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 16 de Junho de 2004.

Recurso nº 1872/03. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Maria da Glória Vilela de Sousa; Relator: Ex.^{mo} Juiz Consº. Dr. Fonseca Limão.

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

Maria da Glória Vilela de Sousa, através do requerimento de fls. 86 e seguintes, “vem reclamar” (*sic*) do acórdão deste S.T.A., proferido

em 24/03/04, a fls. 79 e seguintes, pedindo a final a sua reapreciação em conformidade com o que alegou e que foi o seguinte:

1- O S.T.A. não podia proferir o dito acórdão por ser incompetente em razão da hierarquia.

2- O acórdão é nulo porque:

a)- Não tomou posição sobre inconstitucionalidade invocada na sentença.

b)- Não se pronunciou sobre o conceito de centro de interesses vitais invocados na petição.

c)- Não se pronunciou sobre a invocada supremacia das normas dos tratados relativamente ao direito interno ordinário.

3- O acórdão é inconstitucional (*sic*) porque recusou a aplicação da lei e violou o princípio da legalidade material.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Regista-se, antes de mais, que este S.T.A. não pode já reapreciar a questão da sua competência, porquanto, proferida a decisão final, apenas lhe cumpre conhecer de nulidade, esclarecê-la ou reformá-la (v. arts. 669º e seguinte do C.P. Civil).

Por outro lado, nos termos do art. 668º, nº 1, al. d), do C.P. Civil, é nula a sentença quando o juiz deixa de pronunciar-se sobre questões que devesse apreciar.

E estas são as que as partes tenham submetido à sua apreciação (art. 660º, nº 2, do C.P. Civil), bem como as de conhecimento oficioso.

Por outro lado, o âmbito dos recursos é delimitado pelas conclusões da respectiva alegação (v. arts. 684º. e 690º do C.P. Civil).

Uma vez que a impugnante nada requereu ao abrigo do art. 684º-A do C.P. Civil, apenas se impunha conhecer das questões suscitadas pela F.P. no recurso interposto para este S.T.A., pois, outras, de conhecimento oficioso, não se suscitavam. Daí que o acordo não devesse apreciar a matéria atrás referida nas alíneas a), b e c) do nº 2.

Refira-se, por último, que o acórdão não se apoiou em norma inconstitucional nem se vê que tenha recusado a aplicação de qualquer lei nem violado o princípio da legalidade material.

De resto, mesmo que tal tivesse acontecido, o erro de julgamento cometido, fora dos casos previstos no art. 669º, nº 2, do C.P. Civil, não poderia ser reapreciado por este S.T.A.

Termos em que se indefere o requerido.

Custas do incidente pelos requerentes, fixando-se a taxa de justiça em 95 euros.

Lisboa, 16 de Junho de 2004. — *Fonseca Limão* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 16 de Junho de 2004.

Assunto:

Impugnação judicial. Objecto. Indeferimento de reclamação graciosa. Direito de audição. Dispensa. Art. 60º da LGT.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O indeferimento de reclamação graciosa deduzida contra o acto tributário de liquidação pode constituir objecto de impugnação judicial.*
- 2 — *E, uma vez que consubstancia a manutenção de tal acto, integra também o objecto desta.*
- 3 — *Nos termos do art. 60º da LGT, o contribuinte tem o direito de audição antes do indeferimento total ou parcial da reclamação graciosa.*
- 4 — *A dispensa de audição referida no n.º 2 do mesmo normativo apenas tem lugar quando a liquidação for efectuada em sintonia com a declaração do contribuinte, nos aspectos tanto factual como jurídico.*
- 5 — *A falta de audição constitui vício do procedimento tributário na reclamação graciosa, conduzindo à anulação da respectiva decisão de indeferimento.*

Recurso nº 1877/03-30. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Publimeios-Sociedade Gestora de Participações Sociais, S. A.; Relator: Ex.º Juiz Consº. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam, em conferencia, na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pela FAZENDA PÚBLICA, da sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, proferida em 25/09/2003, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por PUBLIMEIOS - SOCIEDADE GESTORA DE PARTICIPAÇÕES SOCIAIS, SA, contra a liquidação adicional de IRC, referente ao exercício de 1991, consequentemente a anulando.

Fundamentou-se a decisão na violação do direito de audição, na reclamação graciosa que a mesma contribuinte deduzira e que foi indeferida pela AT, com desrespeito pelo disposto no art. 60º, nº 1, da LGT, “corolário do comando contido no art. 267º, nº 5 da CRP” e reconhecido igualmente no art. 45º, nº 1, do CPPT, sendo ilegal a respectiva dispensa - dito art. 60º, nº 2 -, uma vez que é diferente o enquadramento jurídico efectuado, com relação à declaração do contribuinte”.

A Fazenda Pública recorrente formulou as seguintes conclusões:

«1- Tendo sido interposta impugnação judicial contra o acto de liquidação adicional de IRC referente ao exercício de 1991, com fundamento entre outros, na verificação de preterição de formalidade legal essencial, por omissão do direito de audição a que alude o art. 60º da LGT antes da decisão da reclamação, foi proferida sentença, a qual, dando por demonstrada a violação do direito invocado, julgou a impugnação procedente anulando em consequência o acto de liquidação impugnado;

2- Em causa nos autos, estão correcções técnicas efectuadas com base na análise da declaração mod. 22 apresentada pelo contribuinte, correcções essas que se prendem unicamente com o enquadramento jurídico dos dados de facto retirados do conteúdo da declaração;

3- Diversamente do decidido, defende-se que não havia lugar ao direito de audição consagrado no art. 60º da LGT, por se verificar uma situação de dispensa prevista no n.º 2 do art. 60º da LGT, dado estar apenas em causa o enquadramento da situação factual em termos

de direito, tendo-se a AT limitado a enquadrar os factos no direito aplicável.

4- Por outro lado, a preterição da formalidade legal invocada, como tendo sido praticada na reclamação graciosa deduzida contra a liquidação do imposto, não pode servir de fundamento à impugnação (não sendo meio próprio), mas ao recurso hierárquico, nem conduzir à anulação do acto tributário que lhe serve de objecto, por não se reportar à formação do acto mas a actos posteriores à liquidação, visando-se ao invés, na impugnação, as formalidades legais atinentes ao percurso ou às formalidades inerentes e anteriores ao acto ou ao próprio acto ou decisão em si;

5- Inexiste pois, a sentenciada preterição de formalidade legal decorrente da violação do direito de audição, pelo que será de manter a liquidação impugnada.

6- A douta sentença recorrida violou os citados arts. 60º, n.º 2, da LGT e 99º do CPPT.

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

E contra-alegou a impugnante, concluindo por sua vez:

«1- Não é pelo facto da decisão em causa conter “dispensa a audição prévia” que é legítimo deixar de averiguar se e em que medida tal decisão respeita a lei, designadamente o disposto no artigo 60º da LGT.

2- Ao ter sido “dispensada” a audiência prévia da Impugnante sem qualquer justificação (vide ponto 6 da matéria de facto provada), é manifesta a violação do direito de audição previsto no artigo 60º, n.º 1, al. b), da LGT e do dever de fundamentação expresso, entre outros, nos artigos 268º, n.º 3, da CRP e 77º da LGT.

3- Os únicos casos de dispensa de audição são aqueles que vêm elencados no n.º 2 do mesmo artigo 60º da LGT e é evidente que nenhum se verificou - nem a decisão da reclamação foi favorável ao contribuinte nem a liquidação foi efectuada com base na declaração do contribuinte.

4- Está em causa um enquadramento factual específico (cfr. p. e. os parágrafos 4.2 e 4.3 da reclamação), cuja concreta configuração implicava um enquadramento jurídico distinto daquele que foi feito pela Administração Fiscal.

5- Assentando a liquidação *sub judice* em correcções efectuadas à auto-liquidação de IRC do exercício de 1991, é evidente que tal liquidação não se fez com base na declaração do contribuinte, outrossim com base no enquadramento factual e jurídico que a Administração Fiscal entendeu como correcto, muito diferente do defendido pelo contribuinte.

6- Já antes da entrada em vigor da LGT e do CPPT que o direito de participação prévia dos interessados nas decisões que lhes dizem respeito vigorava no âmbito do processo tributário (artigos 2º, n.ºs 1, 2, al. a), 5 e 7, do CPA e 19º, al. c), e 23º do CPT).

7- Dos autos resulta que em todo o procedimento nunca foi concedida ao contribuinte qualquer oportunidade de ser previamente ouvido, fosse antes da conclusão da inspecção que esteve na génese da liquidação *sub judice*, fosse antes desta mesma liquidação ou do indeferimento expresso da reclamação graciosa.

8- Não se está perante qualquer das situações previstas nos n.ºs 1 e 2 do artigo 103º do CPA.

9- Por conseguinte, foi indevidamente preterido o direito de audição prévia antes da conclusão da inspecção, antes da liquidação e antes

do indeferimento integral da reclamação graciosa, motivos mais do que suficientes para conduzir à anulação da liquidação *sub judice*.

10- Ao afirmar que a violação do direito de audição não cabia na alçada da presente impugnação judicial por não caber nos seus fundamentos ou não respeitar à formação do acto de liquidação, mas a actos posteriores à liquidação, o ERFPP interpreta e aplica erradamente o disposto nos artigos 95º e 100º do CPT, 97º, n.º 2, da LGT, 76º e 99º do CPPT.

11- E viola o disposto no artigo 54º do CPPT, segundo o qual “pode ser invocada na impugnação da decisão final qualquer ilegalidade anteriormente cometida”.

12- Conforme se extrai da al. c) do n.º 1 do artigo 97º do CPPT, o processo de impugnação judicial instaurado na sequência e por causa do indeferimento expresso de uma reclamação graciosa tem por objecto imediato esse mesmo indeferimento e por objecto mediato o acto de liquidação cuja anulação é visada a final (cfr. Acórdão deste Venerando STA de 07/06/2000, Proc. 21.556).

13- Por conseguinte, não é imperiosa a apresentação de qualquer recurso hierárquico e/ou contencioso, até porque nunca deixa de estar em causa senão a validade e justeza do acto de liquidação [cfr. artigo 97º, n.ºs 1, al. p), e 2, do CPPT, *a contrario*].

14- Nos termos do artigo 67º, n.º 1, do CPPT, os recursos hierárquicos, por norma, têm natureza meramente facultativa, e a Impugnante, com a notificação da referida decisão de indeferimento expresso, foi notificada para apresentar impugnação judicial ou interpor recurso hierárquico em alternativa (cfr. artigo 37º, n.º 4, do CPPT).

15- O disposto no artigo 76º, n.º 2, do CPPT (à semelhança do disposto no artigo 100º do CPT) reforça a ideia de que, além de ambos os meios processuais poderem ter o mesmo objecto, a escolha do recurso hierárquico ou da impugnação judicial, perante uma decisão de indeferimento expresso de uma reclamação graciosa, fica à escolha do interessado, independentemente da questão por este concretamente levantada.

16- Assim, além das ditas disposições legais, o ERFPP viola e omite indevidamente o disposto, entre outros, nos artigos 37º, n.º 4, 54º, 67º, n.º 1, 76º, n.º 2, 97º, n.ºs 1, al. c), p), e 2, do CPPT, 100º, 118º e 125º do CPT e 95º, n.º 1, al. d), da LGT, além de pôr em causa o direito fundamental do contribuinte de acesso à justiça tributária para tutela plena e eficaz dos seus direitos e interesses legalmente protegidos (artigos 268º, n.º 4, da CRP e 9º, n.º 1 da LGT).

Sem prejuízo (artigo 684º-A do CPC),

17- O acto de liquidação, na parte em que respeita a juros compensatórios, padece de falta de fundamentação, pois não apresenta quaisquer fundamentos de facto ou de direito, muito menos quaisquer operações de cálculo e apuramento, em prejuízo do direito de defesa da Impugnante e em violação do disposto nos artigos 19º, al. b), 21º e 82º do CPT, e 268º, n.º 3, da CRP.

18- A correcção efectuada pela AF a favor da Impugnante, no montante de Esc. 1.379.048\$00, foi correctamente efectuada.

19- Já quanto à correcção efectuada pela AF a favor do Fisco, no valor de Esc. 4.560.085\$00, respeitante a perdas relativas a “trabalhos de construção civil para remodelação das instalações (cortes de tecto falso, lâmpadas, cabos informáticos, material eléctrico, . . .) situadas na Rua Conde Redondo, em Lisboa, instalações essas que

eram alheias mas que a impugnante então ocupava, tendo sido ela a suportar os correspondentes gastos, conforme ponto 7 da matéria de facto provada,

20- sendo que “quando deixou aquelas instalações a impugnante deixou ficar no local tais elementos, os quais, pela sua natureza, ou não eram removíveis ou sendo-o não tinham qualquer utilidade” (vide ponto 7.1 da matéria de facto provada).

21- a Administração Fiscal fez um enquadramento jurídico errado dos factos, em violação do disposto nos artigos 10º, nº 1, do Decreto Regulamentar nº 2/90, de 12/1, e 28º, nº 5, al. b), do CIRC.

22- O artigo 10º do Decreto Regulamentar nº 2/90, de 12/1, refere-se única e exclusivamente às “Desvalorizações excepcionais de elementos do activo imobilizado” resultantes de causas anormais, designadamente desastres, fenómenos naturais e inovações técnicas excepcionalmente rápidas.

23- O mesmo vale para o disposto na al. b) do nº 5 do artigo 28º do CIRC (redacção anterior).

24- Considerando os sinais dos autos e a matéria de facto provada, as ditas perdas não se integram no disposto nos artigos 10º do Decreto Regulamentar nº 2/90, de 12/1, e al. b) do nº 5 do artigo 28º do CIRC.

25- Este valor de Esc. 4.390.340\$00 não pode deixar de ser aceite como custo fiscal e, como tal, deduzido ao lucro tributável, atento o disposto no artigo 23º do CIRC, na medida em que representou uma perda suportada pela Impugnante no âmbito da sua actividade e cuja correcção nenhuma disposição legal determina.

26- A Administração Fiscal veio reconhecer, na Informação da DSPIT de 03/05/2001 (vide pontos 4. e 5), que a correcção efectuada pela Administração Fiscal a seu favor incluiu indevidamente o quantitativo de Esc. 144.612\$00, pelo que a correcção deveria ser sempre inferior neste montante.

27- Foram integralmente “cortadas” as mais e menos valias fiscais, circunstância que não está fundamentada de facto e de Direito (cfr. doc. 2 junto com a p.i.), em violação do dever legal de fundamentação decorrente das disposições legais referidas e em prejuízo do direito de defesa da Impugnante.

Nestes termos, nos melhores de Direito e com o duto suprimento de VV. Ex.^{as}, negando provimento ao recurso interposto pela FP, mantendo a douta Sentença recorrida e a anulação da liquidação *sub judice*, será feita inteira JUSTIÇA.”

O Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, por decorrer do art. 120º do CPT, aplicável ao caso, “que o objecto da impugnação judicial, subsequente a indeferimento da reclamação graciosa, é a própria liquidação e os seus eventuais vícios, e nunca a decisão de indeferimento da reclamação, pelo que os seus eventuais vícios não são sindicados pelo juiz”.

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

Em sede factual, vem apurado que:

1- Na sequência da análise da declaração de rendimentos m/22 de IRC do exercício de 1991 apresentada pela aqui impugnante foram efectuadas pela então Direcção de Serviços de Fiscalização de Empresas as correcções ao lucro tributável inclusas nas linhas 11, 16 e 30 do quadro 18 do mapa de apuramento mod. DC-22, elaborado para aquele exercício;

2- a impugnante aceitou a correcção ao lucro tributável de 6.159\$00, inclusa na linha 11 do quadro 18 do referido mapa de apuramento;

3- na linha 16 do referido quadro foi feita uma correcção ao lucro tributável de 1.379.048\$00 e na linha 30 do mesmo quadro foi efectuada uma correcção de 4.560.085\$00;

3.1- estas correcções respeitam a mais e menos-valias fiscais calculadas sobre elementos do activo imobilizado, não alienados;

3.2 - é que a impugnante abateu no exercício de 1991 “instalações de escritório de Lisboa”, tendo contabilizado como custo o montante de 4.390.340\$00;

3.3- para efeitos fiscais considerou que tal bem foi alienado pelo valor zero, gerando uma menos-valia fiscal no montante de 4.415.473\$00, tendo-a deduzido no quadro 17;

3.4- a AF anulou este tratamento pelo facto de não se tratar de uma transmissão onerosa, enquadrável no art. 42º, nº 1, do CIRC, acrescendo o montante correspondente à mais-valia fiscal;

4- em consequência das correcções efectuadas deu-se um acréscimo à matéria colectável de 3.187.196\$00 de que resultou IRC a pagar de 1.707.833\$00, que inclui a soma de 445.704\$00 de JC;

4.1- a impugnante foi notificada para pagar através de ofício nº 3761 de 16/05/96 - fls. 06 do apenso;

4.2- este ofício foi acompanhado de fotocópia da fundamentação das correcções efectuadas (em sede de imposto) e de fotocópia da informação prestada pelos serviços;

5- a impugnante apresentou a reclamação graciosa apenas em 31/07/96;

6- os serviços da AF, por despacho proferido em 28/09/01, sem que, previamente, tivessem diligenciado pela audição da impugnante e sem darem qualquer justificação, desatenderam aquela reclamação cfr. fls. 41 do apenso em conjugação com o teor de fls. 33/40-;

6.1- a impugnante foi notificada do indeferimento contido no nº anterior em 15/10/01;

7- a verba de 4.390.340\$00 contida em 3.2 refere-se a trabalhos de construção civil para remodelação das instalações (cortes de tecto falso, lâmpadas, cabos informáticos, material eléctrico, . . .), situadas na Rua Conde Redondo, em Lisboa, instalações essas que eram alheias mas que a impugnante então ocupava, tendo sido ela suportar os correspondentes gastos;

7.1- quando deixou aquelas instalações a impugnante deixou ficar no local tais elementos, os quais, pela sua natureza, ou não eram removíveis ou sendo-o, não tinham qualquer utilidade;

8- a impugnante não fez qualquer exposição à DGCI no sentido de obter a sua aceitação para que o montante dos gastos referido em 7 pudesse ser considerado para efeitos fiscais.”

Vejamos, pois:

Como se mostra dos autos, a contribuinte deduziu reclamação graciosa contra a referida liquidação adicional de IRC tendo sido notificada do respectivo indeferimento, em 15/10/2001 - nº 6 do probatório -, deduzindo a presente impugnação em 30 seguinte.

De tal indeferimento cabe efectivamente impugnação judicial. Na verdade, o art. 97º, nº 1, al. c), do CPPT refere que “o processo judicial tributário compreende a impugnação do indeferimento total ou parcial das reclamações graciosas dos actos tributários” e o seu art. 102º, nº 2 dispõe que, “em caso de indeferimento de reclamação graciosa, o prazo de impugnação será de 15 dias após a notificação”.

O art. 76º, prevendo o recurso hierárquico “do indeferimento total ou parcial da reclamação graciosa” e recurso contencioso - leia-se

impugnação judicial (cfr. Jorge de Sousa, *CPPT Anotado*, 4ª edição, pág. 362, nota 7 *in fine*) - da decisão daquele, proíbe-a, todavia, se de tal indeferimento, “já tiver sido deduzida impugnação judicial com o mesmo objecto”.

Ora, a impugnante invocou, na impugnação judicial seguinte à reclamação, vícios ou ilegalidades tanto do acto tributário de liquidação como do próprio procedimento da reclamação graciosa.

Sendo que a sentença, como se referiu, anulou aquele por vício deste: preterição do direito de audição.

Pelo que há que definir o objecto da impugnação judicial do indeferimento da reclamação: se a própria liquidação, se a decisão de indeferimento da reclamação, se ambas.

Segundo dispõe o art. 68º, n.º 1 do CPPT, a reclamação “visa a anulação total ou parcial dos actos tributários” e - art. 70º, n.º 1 “pode ser deduzida com os mesmos fundamentos previstos para a impugnação judicial”.

A interligação entre os dois processos é tal que o n.º 2 daquele primeiro normativo proíbe a reclamação “quando tiver sido apresentada impugnação judicial com o mesmo fundamento”.

O que está em sintonia com o disposto no art. 111º, n.ºs 3 e 4, de onde “resulta uma preferência absoluta do processo judicial sobre o processo administrativo de impugnação de um mesmo acto tributário, impedindo-se que seja apreciada, por via administrativa, a legalidade de um acto tributário que seja objecto de impugnação judicial - cfr. *CPPT*, cit., pág. 342, nota 11.

Assim, do indeferimento da reclamação, sem dúvida que emerge a manutenção do acto tributário de liquidação.

Todavia, também a própria decisão de indeferimento está em causa, pois dela cabe impugnação judicial, nos termos expostos.

Propendemos, até, ao entendimento de que esta constitui o seu objecto imediato e a liquidação o seu objecto mediato - cfr. o Ac. deste STA, de 07/06/2000, rec. 21.556.

Todavia, tal diferenciação não tem relevo uma vez que, assim sendo, os dois integram o conhecimento do tribunal: o acórdão do STA de 06/11/1996, rec. 20.519, seguido pelo aresto daquela mesma data proferido no recurso 24.803, considera objecto imediato da impugnação o acto de liquidação mas logo acrescenta que aí se conhece tanto dos aspectos atinentes aos vícios próprios do indeferimento da reclamação como das ilegalidades imputadas ao acto tributário que aquele considerou não existirem.

Como ali se refere, ainda que a decisão da reclamação não constitua um acto tributário *stricto sensu*, “não estava o legislador impedido de o fazer equivaler a um acto tributário para efeitos de escolha do respectivo processo judicial, desde que esse meio processual se revelasse como sendo o mais funcionalmente adequado à defesa do direito em causa”.

Pelo que não é aceitável a tese da Fazenda recorrente de que os vícios formais ou procedimentais porventura cometidos e próprios da reclamação só podiam ser invocados em recurso hierárquico a interpor do indeferimento da reclamação, que não na impugnação judicial respectiva.

Além do mais e que fica exposto, o recurso hierárquico tem, nos termos do art. 87º, n.º 1, do CPPT, “natureza meramente facultativa”, “salvo disposição em contrário das leis tributárias”, ressalva que se não vislumbra, no ponto específico.

Transformar-se-ia, assim, *contra legem*, um recurso hierárquico facultativo em necessário, sem que nada na lei o permita. Todavia, e ao contrário do decidido na sentença e como parece óbvio, nunca um vício procedimental da decisão da reclamação poderá consequenciar a anulação do acto tributário, como acto posterior que é a este.

Tal vício poderá anular a decisão administrativa proferida na reclamação mas com tal efeito se quedará, podendo apenas conduzir, naquele primeiro aspecto, ao proferimento de nova decisão na reclamação, sanado o cometido vício procedimental mas nunca à anulação da liquidação igualmente impugnada.

Pelo que, assim sendo, há que averiguar se foi preterido o direito de audição, na reclamação graciosa, com as consequências referidas.

Tal direito não foi facultado ao contribuinte reclamante, antes tendo sido dispensada “a audiência prévia” n.º 6 do probatório-todavia sem qualquer explicitação das respectivas razões ou motivos.

O art. 60º da LGT, aliás dando expressão, na lei tributária ordinária, ao disposto no art. 267º, n.º 5, da CRP, consagra o princípio da participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito, a concretizar, nomeadamente, através do direito de audição “antes da liquidação” e “antes do indeferimento total ou parcial dos pedidos, reclamações, recursos ou petições” - als. a) e b) do n.º 1.

No seguimento do que o art. 45º do CPPT consagra o princípio do contraditório no procedimento tributário, “participando o contribuinte, nos termos da lei, na formação da decisão”.

Nenhuma dúvida, pois, de que, em geral, o indeferimento da reclamação graciosa tem de ser precedido da audição do contribuinte.

A Fazenda recorrente invoca, todavia, o n.º 2 daquele art. 60º, na medida em que dispensa a audição “no caso de a liquidação se efectuar com base na declaração do contribuinte” e “dado estar apenas em causa o enquadramento da situação factual em termos de direito, tendo-se a AT limitado a enquadrar os factos no direito aplicável” - cfr. conclusão 3ª.

Ora, desde logo, não está em causa o “direito de audição antes da liquidação” - dita al. a) - mas, antes, o direito de audição antes do indeferimento da reclamação graciosa.

Depois, aquela discordância com a declaração do contribuinte não se atém apenas à respectiva matéria factual mas também e igualmente ao seu enquadramento jurídico.

Como impressivamente escreve Jorge de Sousa, *cit.*, pág. 251, nota 12:

«Aquela fórmula “com base na declaração do contribuinte” deve ser interpretada, de harmonia com aquela garantia constitucional, com o alcance de apenas dispensar a audição quando a liquidação for efectuada em sintonia com a posição que decorre da declaração do contribuinte, nos aspectos factual e jurídico.

Por isso, nos casos em que a liquidação seja elaborada com base nos elementos factuais constantes da declaração do contribuinte, mas com diferente enquadramento jurídico, não poderá dispensar-se a audição do contribuinte, antes de ser efectuada a liquidação.»

No mesmo sentido, cfr. Leite de Campos e outros, *LGT, Anotada*, 2ª edição, pág. 254.

Impunha-se, pois, a audição do contribuinte antes do indeferimento da reclamação.

Falta que constitui vício do procedimento tributário na reclamação graciosa, conduzindo à anulação da respectiva decisão de indeferimento.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a decisão recorrida anulando-se, todavia, a decisão de indeferimento da reclamação e devendo a instância conhecer das ilegalidades imputadas à liquidação impugnada.

Custas pela recorrida, com procuradoria de 50 %.

Lisboa, 16 de Junho de 2004. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Jorge de Sousa*.

Acórdão de 16 de Junho de 2004.

Assunto:

IRS. Rendimentos do trabalho auferidos por um dos cônjuges na Alemanha. Residência em Portugal. Convenção celebrada entre Portugal e Alemanha, constante da Lei nº 12/82, de 3/6, para evitar a dupla tributação. Ampliação da matéria de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Os rendimentos do trabalho auferidos na Alemanha por residente em Portugal, onde permaneceu por período superior a 183 dias, são tributados naquele país.*
- 2 — *Contudo, ao rendimento de todo o agregado familiar tributado em Portugal, deverá ser deduzido o imposto pago na Alemanha.*
- 3 — *Se o impugnante alega que efectuou o pagamento do imposto naquele país e sendo a decisão recorrida omissa a tal respeito, impõe-se a ampliação da matéria de facto com vista à obtenção dos factos que suportem a decisão de direito (artº 729º, nº 3, do CPC).*

Recurso n.º 1965/03-30; Recorrente: Fazenda Pública; recorridos: Júlio Freitas Martins e Mulher; relator: Ex.º Juiz Consº Dr. Pimenta do Vale.

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

1 - A Fazenda Pública, não se conformando com a sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Braga, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida contra o acto de liquidação de IRS, respeitante ao ano de 1998, no montante de 1.848,13 euros, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

I - O art.º 15º da CDT Alemanha dispõe que os rendimentos provenientes do trabalho dependente auferidos pelos emigrantes portugueses na Alemanha, desde que continuem a ser considerados como 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.º 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.º 4º contempla este conceito remetendo para as normas internas dos Estados contratantes a determinação desse alcance.

IV - Nos termos do nº 2 do art.º 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 este 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.

O impugnante contra-alegou nos termos que constam de fls. 33 e segs., que aqui damos por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais, concluindo pela improcedência do recurso.

O Ex.º Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido de o recurso não merecer provimento, conforme tem sido jurisprudência desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, que cita.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. No ano em questão, o impugnante trabalhou, na Alemanha, ente 13.02 e 17.12 - doc. de fls. 8 do processo apenso;

2. Na “declaração de IRS” do ano em questão, os impugnantes declararam ser residentes em Portugal, apenas rendimentos de trabalho dependente, dele, e que tais rendimentos haviam sido auferidos no estrangeiro - docs. de fls. 3 e 4 do processo apenso;

3. Na liquidação, considerou-se, como rendimento global, tributável, o acima referido - doc. de fls. 5 do processo apenso.

3 - A questão que constitui objecto do presente recurso consiste em saber se os rendimentos do trabalho auferidos pelo impugnante, no ano em questão, na Alemanha devem ser tributados em Portugal ou naquele país.

Dispunha o artº 15º, nº 1, do CIRS que “sendo as pessoas residentes em território português, o IRS incide sobre a totalidade dos seus rendimentos, incluindo os obtidos fora desse território”.

Por sua vez, estabelece o artº 16º, nº 1, do mesmo diploma legal que “são residentes em território português as pessoas que, no ano a que respeitam os rendimentos...hajem nele permanecido mais de 183 dias, seguidos ou interpolados [al. a)] ... ou, tendo permanecido menos tempo, aí disponham, em 31 de Dezembro desse ano, de habitação em condições que façam supor a intenção de a manter e ocupar como residência habitual [al. b)]”.

E no seu nº 2 acrescenta que “serão sempre havidas como 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”.

Por outro lado, a Convenção celebrada entre Portugal e a Alemanha para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre o Rendimento e sobre o Capital, constante da Lei nº 12/82, de 3/6,

muito embora considere que se o emprego for exercido noutra estado contratante, as remunerações podem aí ser tributadas (cfr. art.º 15.º, n.º 1), no n.º 2 deste mesmo preceito ressalva a possibilidade de tributação no Estado de residência das remunerações obtidas noutra Estado, quando o beneficiário permanecer no outro Estado durante um período ou períodos que, no ano civil em causa, não excedam no total 183 dias e as remunerações sejam pagas por entidade patronal que não seja residente do outro Estado e que as remunerações não sejam suportadas por um estabelecimento estável ou instalação fixa que a entidade patronal tenha no outro Estado.

Por último, a referida Convenção explícita os métodos destinados a eliminar a dupla tributação, referindo o modo como se fará a dedução do imposto nos casos em que o contribuinte seja considerado residente em Portugal (n.º 1) e nos casos em que seja considerado residente na Alemanha (n.º 2).

Do que fica exposto e no caso em apreço, muito embora não haja dúvidas de que o marido da impugnante é tido como residente em Portugal, o certo é que resulta também que as remunerações em causa foram obtidas na Alemanha, onde aquele permaneceu por período superior a 183 dias.

Estabelece, porém, o art.º 24.º, n.º 1, da pré-dita Convenção que se o residente em Portugal obtiver rendimentos na Alemanha será deduzida ao imposto pago em Portugal uma importância igual ao imposto que tenha pago na Alemanha, com um limite de dedução.

Ora, o impugnante alega que efectuou o pagamento do imposto na Alemanha, o que não foi levado em conta (vide itens 4 e 7 da petição inicial).

Acontece que, a este propósito, nada consta do elenco probatório vertido na sentença recorrida.

Pelo que há, assim que ampliar a matéria de facto com vista a obter os factos que suportem a decisão de direito, conforme o disposto no art.º 729.º, n.º 3, do CPC.

Neste sentido, pode ver-se Ac. desta Secção do STA de 24/3/04, *in rec.* n.º 1.872/03.

4 - Deste modo, acorda-se em conceder provimento ao recurso e revogar a decisão recorrida com vista à ampliação da matéria de facto nos referidos termos.

Sem custas.

Lisboa, 16 de Junho de 2004. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*.

Acórdão de 16 de Junho de 2004.

Recurso n.º 2027/03-30, em que são recorrente Fernando Augusto Parracho Duarte Lopes, recorrida a Fazenda Pública e de que foi relator o Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Vítor Meira.

No presente recurso jurisdicional interposto por Fernando Augusto Parracho Duarte Lopes relativo à sentença proferida de fls. 47 a 51 dos presentes autos no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa, tendo em atenção o disposto nos artigos 713.º, n.º 5, e 726.º do CPC

e 8.º, n.º 3, do Código Civil, acorda-se neste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso pelos fundamentos constantes do acórdão n.º 2059/03 de 31 de Março de 2004, desta Secção, que se junta em anexo, cujas conclusões são em tudo idênticas e que constitui jurisprudência pacífica da Secção já reiterada nos acórdãos 2030/03, 2062/03 e 2029/03, todos de 12 de Maio de 2004, confirmando-se assim a sentença recorrida.

Custas pelo recorrente, fixando em 50 % a procuradoria.

Lisboa, 16 de Junho de 2004. — *Vítor Meira* (relator) — *António Pimpão* — *Brandão de Pinho*.

ANEXO

Recurso n.º 2059/03, de 31 de Março de 2004

Assunto:

IRS. Dedução específica. Constitucionalidade material do n.º 5 do artigo 53.º do CIRS.

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; Recorrido: a Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. Baeta de Queiroz.

1.1- Miguel de Sousa Ferreira., residente em Lisboa, recorre da sentença do M.º Juiz da 1.ª Secção do 1.º Juízo do Tribunal Tributário de 1.ª 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:

«1.ª

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;

2.ª

Podendo o Legislador, à data, tributar de uma forma mais favorável os rendimentos derivados de pensões;

3.ª

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 tributadas de uma forma mais gravosa do que aquela que teria sido pretendido pelo legislador;

4.^a

Desta forma, viola-se alguns dos mais elementares princípios constitucionais do direito fiscal;

5.^a

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;

6.^a

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?

7.^a

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;

8.^a

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;

9.^a

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 %;

10.^a

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 substancia 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 53.º, n.º 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} Juizes-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 ai 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 104.º, n.º 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 n.º 1 do artigo 103.º 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 generalidade, da capacidade contributiva, e da tributação pelo rendimento líquido.

Quanto ao artigo 53.º do CIRS, que é a norma acusada de inconstitucionalidade material, dispunha, originariamente (tinha, então, o n.º 51.º), 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».

Successivas alterações foram sendo introduzidas na norma ao longo do tempo, até se chegar à versão que aqui nos importa, dispondo o n.º 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 quedou 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 n.º 1 do artigo 53.º (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 n.º 5 do artigo 53.º 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 àqueles 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 presumivelmente, 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 ne-

cessariamente 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 de, 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 subtração 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 106.º, n.º 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 n.º 5 do artigo 53.º do CIRS, isoladamente considerado, em lugar de contrariar a progressividade, persegue-a.

3.6. Entre as disposições dos artigos 1.º e 53.º, n.º 5, do CIRS, aponta o recorrente uma contradição: enquanto que o artigo 1.º estabelece que a tributação incide sobre o rendimento líquido, e não sobre o bruto, o n.º 5 do artigo 53.º 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 excepciona 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 1.º e 53.º, n.º 5, qualquer contradição: o artigo 1.º 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 1.º, mas a concretizá-lo.

3.7. No expressivo dizer de Casalta Nabais, a pág. 145 da 28.ª edição do seu *Direito Fiscal*, só merece tutela a confiança «legítima, fundada e solidificada» dos contribuintes.

Vem isto a propósito dá 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 n.º 5 do artigo 53.º 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 n.º 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 estrénuua, a disciplina que primeiro consagrara, traíndo 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 n.º 5 do artigo 53.º 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.º Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal, nó 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 juízes 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 %.

Lisboa, 31 de Março de 2004. — *Beata de Queiroz* (relator) — *Branhão de Pinho* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 16 de Junho de 2004.

Assunto:

Dedução específica.

Doutrina que dimana da decisão:

O artº 53º, n.º 5, do CIRS ao reduzir ou até eliminar a dedução específica relativa aos rendimentos provenientes de pensões

não ofende os princípios constitucionais da igualdade, progressividade, justiça, generalidade, capacidade contributiva, tributação pelo rendimento líquido, coerência do sistema e confiança.

Recurso n.º 2060/03. recorrente: Carlos da Silva Rodrigues; recorrida: Fazenda Pública; relator: Ex.^{mo} Juiz Cons.^o. Dr. António José Pimpão.

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

1. Carlos da Silva Rodrigues recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, 1ª Secção, julgou improcedente a impugnação do acto tributário da liquidação de IRS e, por isso, manteve a respectiva liquidação.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1. 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;

2. Pretendendo o Legislador, à data, tributar de uma forma mais favorável os rendimentos derivados de pensões;

3. 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;

4. Desta forma, violam-se alguns dos mais elementares princípios constitucionais do direito fiscal:

5. 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;

6. 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?

7. 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;

8. 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;

9. 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/%;

10. 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. 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. 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. 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. 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. Face ao exposto, conclui-se que a norma em apreço viola os mais elementares princípios de direito fiscal constitucional, sendo por isso materialmente inconstitucional.

16. 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.

O EMMP entende que o recurso não merece provimento pois que:

1. Embora de forma embrionária a sentença impugnada contém fundamentação de facto (fls.40), não se justificando a anulação oficiosa, para a sua enunciação formal, segundo a estrutura legal (art.123º, CPPT, do art.712º, nº4, do CPC, do art.749º, do CPC e do art.281º CPPT).

2. Sufragamos o entendimento do tribunal, segundo o qual a norma constante do art.53º, nº 5, CIRS (redacção do DL nº 198/2001, de 3 Julho) não viola os princípios constitucionais da progressividade, capacidade contributiva, igualdade justiça, generalidade e tributação pelo rendimento líquido (arts.13º, nº 1, e 104º, nº 1, do CRP RC/2001).

3. Acrescentaremos as considerações seguintes:

a) Princípio da progressividade.

Aplica-se às taxas do imposto, que incidem sobre o rendimento colectável, e não às deduções específicas (art. 68º do CIRS).

b) Princípio da capacidade contributiva:

Manifesta-se na função garantística: só devem ser sujeitos a tributação os cidadãos que podem pagar, ou seja, cujo rendimento se situe acima do limiar mínimo de existência (art.70º do CIRS) solidarista: todos devem contribuir para o pagamento das despesas públicas na medida da sua efectiva capacidade O recorrente não estabelece qualquer nexo de causalidade entre a violação deste princípio, na sua dupla função, e a redução (mas não eliminação) da dedução específica efectuada pela AT.

c) Princípio da tributação pelo rendimento líquido.

No caso *sub judicio* não se verificou violação do princípio, na interpretação sustentada pelo recorrente, porquanto não houve eliminação mas apenas redução da dedução específica (8ª conclusão).

d) Princípio da segurança jurídica.

Está insito no princípio do Estado de direito democrático (art.2º do CRP).

O direito adquirido invocado pelo recorrente, resultante de uma expectativa jurídica no sentido de uma tributação mais favorável dos rendimentos das pensões (categoria H) em relação os rendimentos do trabalho dependente (categoria A), não tem fundamento em qualquer disposição constitucional, nem no preâmbulo ou em quaisquer normas do CIRS.

2. A sentença recorrida afirmou a fls. 40 o seguinte:

«A resolução do pleito não requer mais que solução de Direito.

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 € 93.841,17 e dedução específica de € 278,33.

Rendimento que inclui de rendimento bruto da categoria H o montante de € 93.841,17, sendo, pois, desta categoria o total do rendimento (cfr. fls. 10 do proc. admin.).

3.1. A sentença recorrida delimitou como questão a apreciar a da “legalidade da referida liquidação de IRS, em particular no que tange à limitação do montante da dedução específica por aplicação do artigo 53.º, n.º 5, do Código do IRS, cujo acerto o impugnante contesta pelas razões já supra narradas”.

Afirmou a fls. 41 que “como se mostra nos autos a AF procedeu à liquidação ... de IRS relativa ao ano de 2001, agora impugnada, vindo a considerar como dedução específica o montante de € 278,33.

Apreciando a tese do recorrente concluiu que o art. 53º, n.º 5, do CIRS não viola os princípios constitucionais invocados pelo que não anulou o acto tributário da liquidação impugnado.

3.2. Sobre a questão a que se referem os presentes autos pronunciou-se já este STA, em acórdão de 31-03-04, Rec. 2059/03, que, pela sua bondade, passaremos a, de perto, acompanhar particularmente atendendo a que as conclusões de ambos os recursos têm igual conteúdo.

Os princípios que o recorrente identifica como violados devem encontrar-se nos arts. 104º, n.º 1, da CRP que estabelece que “O imposto sobre o rendimento pessoal visa a diminuição das desigualdades e será único e progressivo, tendo em conta as necessidades e os ren-

dimentos do agregado familiar” e 103º, n.º 1, do mesmo diploma ao afirmar que “o sistema fiscal visa ... uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza”.

É nestas normas que encontram assento os invocados princípios constitucionais da igualdade, da progressividade, da justiça, da generalidade, da capacidade contributiva, e da tributação pelo rendimento líquido.

E o preceito violador dos mencionados preceitos constitucionais seria o art. 53º do CIRS, que estabelecia, num primeiro momento (com o n.º 51º), que “as pensões de valor anual igual ou inferior a 400.000\$00 são deduzidas pela totalidade do seu quantitativo” acrescentando 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”.

Após diversas alterações passou o n.º 5 do citado art. 53º a estabelecer 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”.

Por força deste preceito legal a dedução específica do recorrente foi de € 278,33.

Sustenta o mesmo que esta diminuta dedução aos rendimentos provenientes de pensões que, em certos casos, até pode ser excluída contradiz o n.º 1 do artigo 53º (que manda deduzir a totalidade dos rendimentos com esta origem, até certo montante das pensões), provoca uma desigualdade fiscal horizontal, tornando incoerente o sistema e violando os princípios já apontados, além dos da segurança jurídica, na modalidade do princípio da confiança.

E como no mencionado acórdão que se acompanha se entendeu parece que nas alegações não pretende o recorrente imputar à sentença em apreciação nulidade por omissão de pronúncia pois que apenas pretende atacá-la com fundamento em erro de julgamento, ao não ter reconhecido no acto impugnado os vícios de violação de lei que lhe atribui.

É que a sentença apreciou todas as questões que o impugnante havia submetido a julgamento e argumentou de modo a contrariar as teses defendidas pelo recorrente.

3.3. O legislador do CIRS procurou dar um tratamento mais benévolo aos rendimentos de pensões uma vez que estes apenas eram, antes do CIRS, tributados em imposto complementar.

E conseguiu este desiderato estabelecendo uma dedução específica para os rendimentos oriundos de pensões e daí que, na versão original do CIRS, os rendimentos do trabalho dependente, por exemplo, gozassem 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.

Contudo este tratamento mais favorável dado aos rendimentos provenientes de pensões não correspondia a qualquer imperativo constitucional tratando-se de uma opção do legislador ordinário resultante da introdução da tributação sobre rendimentos resultantes de pensões de reforma.

Daí que a não sendo este regime imposto pela Constituição igualmente não impedia esta que aquele regime fosse alterado podendo, por isso, o legislador ordinário alterar a mencionada dedução específica.

É que as deduções específicas, como a própria designação aponta, são consagradas pelo legislador tendo em atenção a sua afinidade com o rendimento a que correspondem pretendendo-se com elas excluir da tributação, as despesas que o titular do rendimento se viu obrigado a fazer para o obter o respectivo rendimento.

Por esta via se concretiza o princípio do rendimento líquido segundo tributando-se não todo o rendimento mas só aquele que resta depois de satisfeitos os encargos indispensáveis para o conseguir.

Nesta perspectiva e para respeitar o princípio do rendimento líquido, não há que estabelecer deduções específicas iguais para todos os rendimentos, independentemente da sua origem, uma vez que não são necessariamente equivalentes as despesas a fazer para os obter. Assim é razoável 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 e daí que se entenda 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.

Nesta óptica parece razoável que tal dedução seja ainda mais baixa no caso de rendimentos provenientes de pensões pois que não se vislumbra a que despesas dê, necessariamente, lugar a sua obtenção e a existirem, sempre serão de valor pouco significativo comparativamente àquelas que há que fazer para obter os rendimentos da maioria das categorias sobre que incide o IRS.

Daí que se possa adiantar que a consagração de uma dedução específica atinente aos rendimentos com origem em pensões até implica um tratamento favorável, relativamente aos rendimentos de categorias que importem custos como seja o caso da dedução relativa aos rendimentos do trabalho por conta de outrem, a qual, sendo fixa, é, essa sim, susceptível de gerar situações de desigualdade.

Podemos, por isso, adiantar que inexistente 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 implique a realização de qualquer despesa e daí que não seja o princípio do rendimento líquido a impedir que o legislador ordinário estabeleça, relativamente aos rendimentos derivados de pensões um regime de dedução específica diferente, até menos favorável, do que o adoptado para rendimentos de outras fontes e nomeadamente para os rendimentos provenientes de trabalho dependente.

3.4. Igualmente não é violado o princípio da igualdade por uma opção legislativa que atenda a deduções específicas diferentes, consoante a origem dos rendimentos pois que este princípio impõe que se sujeitem a igual imposto todos aqueles que tenham igual capacidade contributiva impondo simultaneamente que se dê tratamento desigual àquilo que não é igual.

Ou seja a desigualdade de tratamento deve ter um fundamento material devendo ser tratados de igual modo todos aqueles que se encontrem na mesma situação.

É que o princípio da igualdade concretiza-se na generalidade do imposto, ou seja, no seu carácter universal, e na uniformidade do

critério legal e daí que o critério para aferir da igualdade seja 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.

Não vem questionado nos presentes autos que a dita limitação ou até exclusão da dedução em apreciação põe em causa o mínimo de subsistência do agregado familiar, ou seja, as despesas indispensáveis para proporcionar um nível de vida compatível com a dignidade da pessoa humana.

É que 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.

Contudo para alcançar este resultado da salvaguarda do mínimo de subsistência digna, a dedução específica não é o único meio uma vez que para o atingir contribuem, além de outros, as demais deduções e abatimentos e as taxas do imposto.

Daí que 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 maiores 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.

Daí que se possa afirmar que 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 pelos rendimentos sobejantes, mesmo depois de tributados pela sua totalidade.

Assim não 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 pois que não há igualdade entre os gastos suportados por um trabalhador no activo para obter os seus ganhos e os de um pensionista para auferir a sua pensão.

E a norma em apreciação aplica-se a todos aqueles que cabem no seu campo de previsão não perdendo a generalidade e abstracção que a devem caracterizar pelo facto de apenas ser aplicável à universalidade dos pensionistas com rendimentos mais elevados do que certo montante.

3.5. O princípio da progressividade é uma concretização do princípio da igualdade, que se extrai, desde logo, do artigo 106º, nº 1, da Constituição e visa uma repartição justa do rendimento.

No âmbito dos rendimentos pessoais a progressividade só pode aferir-se em vista da carga fiscal que, no conjunto, incide sobre todo o rendimento do agregado familiar.

Na situação dos autos apenas se questiona o rendimento proveniente de pensões pelo que não é o modo como o rendimento desta origem é isoladamente tratado que pode, só por si, afectar o princípio da proporcionalidade.

Contudo o princípio da proporcionalidade realiza-se tributando mais pesadamente os rendimentos relativamente elevados, e mais levemente os relativamente baixos pelo que é de reconhecer que o nº 5 do artigo 53º do CIRS em lugar de contrariar a progressividade pretende atingi-la.

3.6. Entende-se que não ocorre a contradição que o recorrente sustenta entre as disposições dos artigos 1º e 53º, nº 5, do CIRS.

Para o recorrente 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, pelo que ocorreria violação do princípio da coerência do sistema fiscal.

Os objectivos definidos pelo 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 excepçiona o outro contudo a coerência deverá aferir-se pelo conjunto.

Daí que se possa adiantar que o recorrente não imputa uma incoerência ao sistema, mas, apenas, que certa norma segue caminho diverso do percorrido por outra contudo não existe, entre aqueles artigos 1º e 53º, nº 5, qualquer contradição pois que o artigo 1º se limita a estabelecer que o IRS incide sobre o valor dos rendimentos das várias categorias que indica, “depois de efectuadas as correspondentes deduções e abatimentos”.

Naquele segundo dos preceitos normativos mencionados o legislador ao fixar as deduções e abatimentos para cada uma daquelas categorias, não está a contradizer o que do primeiro preceito consta antes está a concretizá-lo.

3.7. E igualmente não ocorre 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 pois que só merece tutela a confiança “legítima, fundada e solidificada” dos contribuintes.

Com efeito as intenções do legislador, manifestadas na parte preambular de um diploma, não assumem força igual à da normatividade nele contida do que resulta que não é o preâmbulo do CIRS suporte suficiente para fundamentar a alegada 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 torna-se necessário que o legislador tenha regulado as coisas de tal modo que os particulares tenham disposto de certo modo as suas vidas, alterando depois, sem razão justificativa, a disciplina que anteriormente havia estabelecido, desta forma 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.

E tal não ocorre com as normas que inicialmente integravam o CIRS uma vez que nada fazia crer que o regime da dedução específica iria manter-se ao longo de todo o tempo.

A novidade do CIRS levaria um contribuinte avisado a pensar que as mesmas poderiam ser alteradas pelo decurso do tempo e pela alteração das circunstâncias que razoavelmente conduzem a diferentes opções do legislador.

Daí que não se vislumbre que o legislador da versão inicial do CIRS haja criado expectativa que tenha traído com a introdução do nº 5 do artigo 53º do CIRS, uma vez que não basta, para que haja violação do princípio da confiança, a mera crença na imutabilidade das leis que vigoram num dado momento histórico pois que o que aconteceu foi, apenas, que “o legislador ordinário usou, de forma que não se pode considerar intolerável, a sua liberdade de conformação” legislativa.

Improcedem, por isso, todas as conclusões das alegações de recurso. 4. Nos termos expostos nega-se provimento ao recurso e confirma-se a sentença recorrida.

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

Lisboa, 16 de Junho de 2004. — António Pimpão (relator) — Brândão de Pinho — Lúcio Barbosa.

Acórdão de 16 de Junho de 2004.

Assunto:

Artigo 53º, n.º 5, do CIRS. Constitucionalidade.

Doutrina que dimana da decisão:

O artigo 53º, n.º 5, do CIRS não afronta os princípios constitucionais da igualdade, da progressividade, da justiça, da generalidade, da capacidade contributiva, da tributação pelo rendimento líquido, da coerência do sistema e da confiança.

Recurso n.º 2061/03-30; Recorrente: Manuel Craveiro Lopes; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.ºmº Juiz Cons.º Dr. Mendes Pimentel.

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

No presente recurso jurisdicional, interposto por Manuel Craveiro Lopes, residente em Lisboa, na Avenida dos Estados Unidos da América, nº 69 - 1º Dtº, da sentença do 1º Juízo do TT de 1ª Instância de Lisboa de fls. 31-45, que julgou improcedente esta impugnação judicial, por si deduzida contra a liquidação de IRS nº 5112913497, relativa ao ano fiscal de 2001, decide-se, pelos fundamentos constantes do acórdão deste STA de 31 de Março último, tirado no recurso n.º 2059/03-30 (que traduz jurisprudência reiterada e uniforme - cfr., *inter alia*, acs. de 12 de Maio p.p., recs. 2029/03-30, 2030/03-30 e 2062/03-30 e de 08 do corrente, rec. 2028/03-30, e do qual se junta ao anexo, tendo sobremaneira em mente o estatuído no n.º 3 do artigo 8º do Código Civil, ademais 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 50 %.

Lisboa, 16 de Junho de 2004. — Mendes Pimentel (relator) — Vítor Meira — Baeta de Queiroz.

Recurso n.º 2059/03, de 31 de Março de 2004

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.ºmº 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 53º 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 53º 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?

11ª Mas mais, esta norma cria uma incoerência no sistema fiscal português, uma vez que o artigo 1º 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 53º 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;

12ª Para finalizar, o n.º 5 do artigo 53º do Código do IRS, viola o princípio da segurança jurídica na modalidade do princípio da confiança;

13ª 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;

14ª 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;

15ª 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 53º, 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.º 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, n.º 5, do Código do IRS (CIRS), não violar qualquer dos princípios constitucionais invocados pelo recorrente.

1.4. O processo tem os vistos dos Ex.ºs Juízes-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.º 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, n.º 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 n.º 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 número 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".

Successivas alterações foram sendo introduzidas na norma ao longo do tempo, até se chegar à versão que aqui nos importa, dispondo o n.º 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 quedou 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 n.º 1 do artigo 53º (que manda deduzir a totalidade dos rendimentos com esta origem, até certo montante destas), provoca uma desigualdade fiscal horizontal, tomando 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 n.º 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 àqueles 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 presumivelmente, 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 por que 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 subtração 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 recorrida, 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, n.º 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 n.º 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, n.º 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 n.º 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 excepciona 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, n.º 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 n.º 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 n.º 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 estrénuua, 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, acon-

tecendo, 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, vêem 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 n.º 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.º Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal, no duto 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%.

Lisboa, 31 de Março de 2004. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Branhão de Pinho* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 23 de Junho de 2004.

Assunto:

Prévia reclamação. Lei 1/87 e DL 448/91.

Doutrina que dimana da decisão:

I — O DL 448/91, de 29/11, na redacção que lhe foi dada pelos DL 334/95, de 28/12, e Lei 26/96, de 1/8, constitui lei especial em relação à Lei 1/87, de 6/1, relativamente aos tributos a que se reporta, mantendo-se o disposto nesta para os demais casos.

II — Assim sendo, a liquidação da taxa de urbanização ou para realização de infra-estruturas urbanísticas prevista no DL 448/91 é directamente impugnável sem necessidade de prévia reclamação para o órgão executivo municipal".

Recurso n.º 201/04-30. Recorrente: Custódio de Almeida Rodrigues; recorridos: Ministério Público e Município de São Pedro do Sul; relator: Ex.º Juiz Consº. Dr. Vítor Meira.

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

Custódio de Almeida Rodrigues impugnou no Tribunal Tributário de Viseu a liquidação da Taxa de infra-estruturas urbanísticas resultante de deliberação da Câmara Municipal de São Pedro do Sul.

Por sentença do M^{mo} Juiz daquele Tribunal foi a impugnação julgada procedente e anulada a liquidação.

Tendo aquela Câmara recorrido da sentença para o Tribunal Central Administrativo, foi concedido provimento ao recurso e revogada tal sentença, tendo então o impugnante recorrido para este Supremo Tribunal Administrativo, formulando as seguintes conclusões:

A) A liquidação da taxa impugnada foi aprovada por deliberação da Câmara Municipal de São Pedro do Sul de 19 de Março de 1996.

B) Nos termos do artigo 32.º n.º 6 do Regime Jurídico dos Loteamentos Urbanos, aprovado pelo D.L. 448/91, na sua redacção dada pelo D.L. 334/95, daquela deliberação cabe recurso directo para o Tribunal Tributário de 1ª Instância.

C) Não é aplicável à impugnação judicial daquela taxa o disposto no artigo 22.º, n.º 2, da Lei 1/87 porque existe lei especial que exclui a reclamação administrativa prévia.

D) A admitir-se a interpretação da norma do artigo 32.º, n.º 6, no sentido de impor a reclamação administrativa como condição de impugnabilidade quando o acto a impugnar foi praticado por órgão com competência para praticar actos definitivos e executórios, seria a mesma inconstitucional por violação do artigo 268.º, n.º 4, da CRP.

E) O Douo Acórdão recorrido ao impor aquela reclamação administrativa como condição de impugnação da taxa fez incorrecta aplicação da lei, em especial das normas dos artigos 32.º, n.º 6 ou n.º 4 do regime jurídico aprovado pelo D.L. 448/91 na redacção dada pelo D.L. 334/95 e Lei 26/96.

Não houve contra-alegações.

Pelo Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do provimento do recurso por não se estar perante um caso de reclamação prévia, face à lei ao abrigo da qual a taxa foi liquidada e atenta a jurisprudência que cita.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

Vêm fixados pelas instâncias os seguintes factos:

1. Em reunião de 7.6.94 da Câmara Municipal de São Pedro do Sul foi deliberado aprovar, com vista à sua apresentação à AM, a tabela da taxa de urbanização de loteamentos nos termos e pela forma de cálculo que melhor resulta da certidão junta a fls. 28/30 e cujo teor aqui se tem por reproduzido para todos os legais efeitos;

2. Em deliberação da CM de São Pedro do Sul tomada em 30.6.94, foi votada a proposta camarária de alteração da tabela da taxa a que alude o número anterior, tendo a mesma sido aprovada por maioria, com 27 votos a favor e 5 abstenções - fls. 32/33;

3. Em 8.5.95, o impugnante requereu junto da CM de São Pedro do Sul o licenciamento do loteamento urbano do prédio rústico sito na Cruz Fonte Maninho, São Pedro do Sul, a confrontar de Norte e Nascente com Herd. Leonel Correia Giestas, de Sul com caminho e de Poente com José Correia de Almeida, descrito na CRP sob o n.º 35 235, com a área a lotear de 1401 m² - fls. 18/21;

4. Foi instaurado o processo de loteamento n.º 02/95-4 onde, em 15.3.96, foi prestada a informação de fls. 22 e onde, além do mais, se considerou haver lugar à compensação por 180 m² de área a ceder para equipamentos e espaços verdes, que não são cedidas e a taxa de urbanização calculada sobre os 3 novos lotes a constituir, no montante de 324 392\$00 - fls. 22;

5. Em reunião ordinária da CM de São Pedro do Sul, realizada no dia 19.3.96, foi deliberado por unanimidade aprovar o loteamento

em referência, devendo observar-se as indicações da Chefe da DPGU, constantes da informação a que alude o n.º anterior - fls. 23/24;

6. Desta deliberação foi o impugnante notificado por carta registada com A/R, em 11.4.96;

7. As infra-estruturas dentro do loteamento, designadamente as de água e esgotos, seriam realizadas pelo impugnante, que para o efeito prestou caução - fls. 62;

8. A densidade populacional já existente no local e o aumento previsto provocado pelo loteamento em apreço e outros previstos para o local reclamava então uma intervenção urgente da CM no reforço do pavimento da Rua do Largo do Hospital à Igreja à Várzea, já que o então existente apresentava sinais de sub-dimensionamento, atendendo à intensidade do tráfego de então e ao previsível fls. 37;

9. O loteamento em causa iria drenar as águas residuais domésticas e as águas pluviais para as redes públicas existentes no local e esta drenagem iria provocar um aumento dos caudais recolhidos que, a somar com caudais provenientes de outros loteamentos na zona, obrigaria a uma intervenção por parte da Câmara no sentido de alterar os diâmetros dos colectores das redes - fls. 38;

10. As infra-estruturas a que aludem os dois números anteriores já se encontram realizadas - fls. 62.

Assentes tais factos apreciemos o recurso.

A questão que vem suscitada no presente recurso, única que o acórdão recorrido decidiu, reporta-se à necessidade ou não de reclamação para o órgão executivo autárquico como condição prévia da impugnação judicial. O acórdão recorrido considerou tal reclamação como necessária face ao estatuído na Lei 1/87 de 6 de Janeiro cujo artigo 22.º, n.º 2, considera que as reclamações e impugnações contra a liquidação e cobrança de taxas, mais-valias e demais rendimentos gerados em relação fiscal são deduzidas perante os órgãos executivos das autarquias locais, com recurso para o tribunal tributário de 1ª instância territorialmente competente. Sucede porém que, como refere o Ministério Público, a taxa em causa foi liquidada pela autarquia ao abrigo do DL 448/91, sendo pois necessário conjugar este diploma com a Lei 1/87. Na verdade prescreve o artigo 32.º, n.º 6, daquele DL, na redacção que lhe foi dada pelo DL 334/95, de 28/12, que da liquidação das taxas cabe recurso para os tribunais tributários de 1ª instância, nos termos e com os efeitos previstos no C.P.T. Como compaginar então estas normas que parecem contraditórias? Tal questão, apreciada em vários processos da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, foi já decidida no Pleno dessa Secção no acórdão n.º 26786, de 24 de Setembro de 2003, nos termos que se sumariam:

«O DL 448/91, de 29/11, na redacção que lhe foi dada pelos DL 334/95, de 28/12 e Lei 26/96, de 1/8, constitui lei especial em relação à Lei 1/87 de 6/1 relativamente aos tributos a que se reporta, mantendo-se o disposto nesta para os demais casos.

Assim sendo, a liquidação da taxa de urbanização ou para realização de infra-estruturas urbanísticas prevista no DL 448/91 é directamente impugnável sem necessidade de prévia reclamação para o órgão executivo municipal.»

Não pode por isso manter-se a decisão recorrida do Tribunal Central Administrativo que julgou de modo diferente e que por isso não conheceu das demais questões suscitadas no recurso.

Em conformidade com o exposto, acorda-se, em conferência, neste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogando o acórdão recorrido, devendo o Tribunal Central Administrativo apreciar as demais questões suscitadas no recurso para si interposto.

Sem custas.

Lisboa, 23 de Junho de 2004. — *Vitor Meira* (relator) — *António Pimpão* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 23 de Junho de 2004.

Assunto:

Prazo de prescrição de dívidas inerentes aos incentivos financeiros a que se refere o artº 13º do DL 194/80, de 19-7.

Doutrina que dimana da decisão:

À prescrição das dívidas inerentes aos incentivos financeiros a que se refere o artº 13º do DL 194/80, de 19-7, é aplicável o prazo de 20 anos a que se refere o artº 309º do C. Civil.

Recurso n.º 380/04; recorrente: Plaquemar - Plaquetas de Mármore, Lda; recorrida: Fazenda Pública; relator: Ex.^{mo} Juiz Cons.º Dr. António Pimpão.

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

1. Plaquemar - Plaquetas de Mármore, Lda, recorre da sentença que, no Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra, julgou a oposição improcedente e ordenou o prosseguimento da execução.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

A) A sentença recorrida defende que o disposto no n.º 1 do artº 40º do DL 155/92 se aplica apenas aos funcionários e agentes do Estado.

B) O DL 155/92 substituiu 31 diplomas, entre os quais o DL 324/80, de 25/8.

C) Este DL aplica-se não só aos funcionários e agentes do Estado mas também a outros credores do Estado.

D) A sentença procurou o seu fundamento no Ac. do STA de 06/11/02, proferido no âmbito do processo n.º 727.

E) Tal fundamento não é correcto, porquanto este Ac. versa exclusivamente matéria relacionada com o departamento para os assuntos do Fundo Social Europeu, enquanto que o objecto da oposição são dívidas ao Estado, resultantes de pagamentos efectuados pela Direcção-Geral do Tesouro à Caixa Geral de Depósitos.

F) Assim, na sentença ora em recurso, julgando improcedente a nossa oposição, foram violadas, entre outras, as disposições contidas no artigo 40º do DL 155/92, de 28/07, razão pela qual deve tal sentença ser revogada, o que se requer.

G) Deve a sentença ora em recurso ser revogada e a oposição ser julgada procedente por provada, com a consequente anulação da dívida exequenda de 14.873.050\$00 e correspondentes juros e custas, por se verificarem as ilegalidades que serviram de fundamento à oposição.

O EMMP entende que o recurso não merece provimento pois que sendo inaplicável à obrigação exequenda o prazo de prescrição de 5 anos, por inexistência de recebimento indevido pela executada de qualquer quantia na qualidade de funcionário ou agente da Administração Pública (arts. 36º n.º 2, e 40º DL n.º 155/92, de 28 Julho), bem como o prazo de prescrição de 10 anos, por inexistência de obrigação de natureza tributária (art. 34º, n.º 1, CPT) aplicando-se-lhe, por que a obrigação exequenda tem natureza civil, apesar de a cobrança coerciva resultante do incumprimento ser efectuada em processo de execução fiscal (DL n.º 158/90, de 17 Maio), o prazo ordinário de prescrição de 20 anos (art. 309º CCivil).

Constituiu-se a obrigação na data da notificação para restituição da importância correspondente ao benefício financeiro indevidamente recebido, acrescido dos respectivos juros [art. 43º, n.º 3, al. a) DL n.º 194/80, de 19 Junho] o que não é questionável pela recorrente sendo logicamente posterior ao despacho n.º 112/93, proferido pelo MF em 25.11.93 que revogou o despacho de concessão provisória de incentivos proferido pelo SEP em 14.02.83 e declarou a caducidade dos incentivos [probatório al. c) e doc. fls. 36; art. 43º, n.º 3 corpo, e 4 DL n.º 194/80, de 19 de Junho].

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

a) O processo de execução fiscal n.º 0787-99/100067.5, a que é dirigida a presente oposição tem por base a certidão de relaxe remetida pela Direcção-Geral do Tesouro, referente a acção de recuperação de incentivos financeiros no âmbito do Regime Geral - 5 III - DL n.º 194/90 de 19 de Junho, citada em 26/03/99 - cfr. documento de fls. 24 dos presentes autos.

b) A oponente solicitou em 17/09/81 os incentivos previstos nos artigos 12 e 13.º do DL n.º 194/80, sendo que a concessão desses incentivos previstos foi condicionada à realização e a verificação, dos objectivos constantes do projecto de investimento, dentro dos correspondentes prazos - cfr. documento de fls. 19 a 20 dos presentes autos.

c) A concessão dos incentivos fiscais no âmbito do Regime geral S III - DL n.º 194/80, de 19 de Junho, foi objecto de um primeiro despacho provisório, datado de 14 de Fevereiro de 1983 do Secretário de Estado do Planeamento e em 25 de Novembro de 1993, foi proferido pelo Ministro das Finanças, o despacho definitivo n.º 112/93-XII, revogando o despacho de concessão provisória de incentivos, proferido em 14/02/83.

d) Em 23/12/97 a Direcção de Serviços de Benefícios Fiscais, informou a Direcção-Geral do Tesouro de que por despacho de 03/12/97 proferido pelo Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais foi determinada a manutenção do despacho anterior de caducidade de incentivos de 21/10/93, por não ter sido atingido o limiar mínimo, conforme estipulado no n.º 3 do art. 8.º do DL n.º 194/80.

e) Pelo ofício 3599 de 15/03/99, a Direcção Geral do Tesouro remeteu à Repartição de Finanças de Miranda do Corvo certidão de dívidas, no montante de 14.873.050\$00 resultante da diferença entre o pagamento efectuado a título provisório de incentivos financeiros,

nos termos do despacho provisório de 14/02/83, do Senhor Secretário de Estado do Planeamento e do despacho definitivo de 25/11/93 do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais.

f) A oponente foi citada da execução fiscal em 26/03/99, apresentou a presente oposição em 15/04/99.

3.1. A sentença recorrida identificou como questão a apreciar a de “saber qual o diploma aplicável para aferir o prazo prescricional”.

Entendeu que à obrigação exequenda não era aplicável o prazo de prescrição de 5 anos, por inexistência de recebimento indevido pela executada de qualquer quantia na qualidade de funcionário ou agente da Administração Pública, bem como o prazo de prescrição de 10 anos, por inexistência de obrigação de natureza tributária aplicando-se-lhe, porque a obrigação exequenda tem natureza civil, apesar de a cobrança coerciva resultante do incumprimento ser efectuada em processo de execução fiscal o prazo ordinário de prescrição de 20 anos, nos termos do art. 309º do CCivil.

Concluiu, por isso, que o questionado prazo da prescrição ainda não havia decorrido pelo que julgou a oposição improcedente.

3.2. É esta, por isso, a única questão que integra o objecto do presente recurso e que importa conhecer.

Com efeito, conforme, sustenta o EMMP a obrigação exequenda cuja constituição não é questionada pela recorrente nasceu, pelo menos, na data da notificação para restituição da importância correspondente ao benefício financeiro indevidamente recebido, acrescido dos respectivos juros [art.43º, nº 3 al. a) DL nº194/80, de 19 Junho] sendo logicamente posterior ao despacho nº 112/93, proferido pelo MF em 25.11.93 que revogou o despacho de concessão provisória de incentivos proferido pelo SEP em 14.02.83 e declarou a caducidade dos incentivos [probatório al. c) e doc. fls. 36; art. 43º, nºs 3 corpo, e 4 do DL nº 194/80, de 19 de Junho].

Importa, por isso, apreciar a questionada prescrição e nomeadamente o prazo que à mesma é aplicável.

E sobre esta questão pronunciou-se já este STA (cfr. Ac. De 6-11-2002, Rec. 727/02, 04-06-03, Rec. 153-03, e 25-06-03, Rec. 325-03) no sentido de que a tais dívidas é aplicável o prazo geral ordinário de prescrição de 20 anos previsto no artº 309º do CCivil inexistindo motivos para não acompanhar tal orientação.

Com efeito estabelece o art. 40.º, nº 1, do DL n.º 155/92, de 28 de Julho, diploma que regula o regime financeiro dos serviços e organismos da Administração Pública, que “a obrigatoriedade de reposição das quantias recebidas prescreve decorridos cinco anos após o seu recebimento”.

Conforme se escreveu no último dos mencionados acórdãos, que de perto, passaremos a acompanhar, o citado DL n.º 155/92, de 28 de Julho, faz referência à Lei 8/90, de 20-2, Lei de Bases da Contabilidade Pública - que no seu art 2º, faz apelo “à autonomia administrativa nos actos de gestão corrente” que define como sendo “todos aqueles que integram a actividade que os serviços e organismos normalmente desenvolvem para a prossecução das suas atribuições”, excluindo de tal âmbito “os actos que envolvam opções fundamentais de enquadramento da actividade dos serviços e organismos e designadamente, que se traduzam na aprovação dos planos e programas de actividades e respectivos relatórios de execução ou na autorização para a realização de despesas cujo montante ou natureza ultrapassem a normal execução dos planos e programas aprovados”. - seu nº 3.

E conforme do artº 1, do Dec.-Lei 155/92, de 28-7, resulta este diploma “contém as normas legais de desenvolvimento do regime de administração financeira do Estado a que se refere a Lei nº 8/90, de 20-2”.

Do preâmbulo do citado D. L. n.º 155/92, de 28 de Julho, consta que se procura concretizar “uma definição mais rigorosa do âmbito da gestão corrente e princípios de organização interna que o adequam à estrutura do Orçamento por programas”.

O débito a que se referem os presentes autos não tem a natureza de despesa de gestão corrente pois que estamos perante “devolução de incentivos financeiros pagos indevidamente a título provisório, no âmbito do SIII - Regime Geral”.

O que resulta dos mencionados despachos de 14-02-83 e 25-11-93 (cfr. probatório e fls. 19 e 20 e 36).

Com efeito o despacho de 14-02-1983 (fls. 20) refere que os incentivos financeiros eram os correspondentes à taxa básica de bonificação de 9,076% e que:

«A concessão destes incentivos previstos fica condicionada à realização, sujeita a verificação, dos objectivos constantes do projecto de investimento, dentro dos correspondentes prazos.

A consideração autónoma deste projecto relativamente a outros apresentados pela empresa, para efeitos de concessão provisória de incentivos, não invalida a possibilidade de na fase de comprovação dos investimentos e dos seus efeitos, se vir a demonstrar que tal autonomia efectivamente não se verifica.»

E o DL. n.º 194/80, de 19 de Junho, estabelece as condições de atribuição inicial de incentivos financeiros ao investimento sujeitando, contudo, a atribuição destes benefícios à verificação da realização dos objectivos constantes do projecto de investimento, através do método dos pontos e segundo os critérios indicados no artigo 8º.

E no caso de tal verificação *a posteriori* concluir que se não atingiram os objectivos nos prazos ou nos períodos temporais previstos no projecto, nem os índices económicos previstos como mínimos pela lei, são destruídos os efeitos da concessão provisória, implicando a obrigação de restituir os benefícios recebidos pelo que a concessão inicial dos incentivos estava sujeita a condição resolutiva.

Constituindo as quantias em apreciação não despesas de gestão corrente ou de administração mas, antes, “despesas de capital”, como tal inscritas no Orçamento Geral do Estado conforme mapas anexos ao respectivo Orçamento anual do Estado não lhes é aplicável o prazo de prescrição de 5 anos referido no questionado art. 40º nº 1 do Dec.-Lei 155/92, de 28-7, mas diversamente o prazo geral ordinário de 20 anos, nos termos do art. 309º do Cód. Civil.

Não tendo decorrido tal prazo, conforme resulta do probatório, impõem as alegações do presente recurso.

Acresce que, conforme refere o EMMP, à situação dos autos igualmente não é aplicável o prazo de prescrição de 10 anos, por inexistência de obrigação de natureza tributária (art. 34º, nº 1, CPT) aplicando-se-lhe, porque a obrigação exequenda tem natureza civil, apesar de a cobrança coerciva resultante do incumprimento ser efectuada em processo de execução fiscal, o anteriormente citado prazo ordinário geral de prescrição de 20 anos.

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

Custas pela recorrente com procuradoria de 60%.

Lisboa, 23 de Junho de 2004. — *António Pimpão* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 23 de Junho de 2004.

Assunto:

Mandato judicial. Consequência da falência da mandante.

Doutrina que dimana da decisão:

Não caduca automaticamente, como resultado necessário da declaração de falência da mandante, o mandato judicial conferido a Advogado para a representar em juízo, sem embargo de o liquidatário judicial poder pôr-lhe termo.

Recurso nº 415/04. Recorrente: Fiandeira Castanheira - Indústria Têxtil, S. A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons.^o Dr. Baeta de Queiroz.

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

1.1. FIANDEIRA CASTANHEIRA - INDÚSTRIA TÊXTIL, S. A., com sede em Castanheira de Pera, recorre da decisão do M.^{mo} Juiz do Tribunal Tributário de 1.^a Instância de Leiria que, no processo em que requeria a anulação da venda determinada pelo chefe da repartição de finanças de Castanheira de Pêra, feita em execução fiscal contra si instaurada, julgou “verificada a irregularidade da apresentação da massa falida de “Fiandeira””, determinando “a notificação do seu legítimo representante (o Sr. Liquidatário Judicial, identificado a fls. 126), para expressamente declarar se:

a) pretende o prosseguimento deste recurso;

b) mantém ou revoga o mandato conferido pela dissolução “Fiandeira” a que se refere a procuração junta a estes autos”, devendo, “no caso de pretender o prosseguimento deste recurso”, “ratificar todo o processado pela ilustre mandatária desde a data da falência da “Fiandeira”, sob pena de este ficar sem efeito”.

Formula as seguintes conclusões:

«A.

A declaração de falência tem por efeito dissolver a sociedade, transmitindo-se os seus direitos (e interesses) para a massa falida, que é representada pelo Liquidatário Judicial;

B.

O interesse em litígio, que legitimou a “Fiandeira” a interpor o Recurso Contencioso a que respeitam estes autos, mantém-se. Tal interesse, por agora se integrar na massa falida, legitima-a a, através do Liquidatário Judicial, prosseguir no mencionado Recurso;

C.

O mandato cuja manutenção se discute, por ter sido conferido antes de declarada a falência, mantém-se em vigor, sucedendo a massa falida na posição anteriormente ocupada pela “Fiandeira”;

D.

A manutenção do referido mandato não carece de ser expressamente declarada pelo Liquidatário Judicial, uma vez que do art. 167.^o, n.º 1, do CPEREF (e também, a contrario, do art. 155.^o daquele diploma) resulta que no seu silêncio deverá entender-se que tais contratos não caducam;

E.

Caso se considere que o disposto naquela art. 167.^o, n.º 1, do CPEREF não é aplicável, por o mandato não ter sido conferido também no interesse do mandatário, ainda assim, e por aplicação das regras constantes do Código Civil, é de concluir que o mesmo não caduca por força da declaração de falência.

Nestes termos:

E nos mais de Direito (...), deverá o presente recurso ser julgado procedente por provado e, em consequência, ser revogado o douto Despacho Recorrido, porque violador do disposto no art. 167.^o, n.º 1, do CPEREF, prosseguindo o presente Recurso Contencioso, sem necessidade de declaração expressa do Liquidatário Judicial nesse sentido (...).»

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, conforme foi decidido já, em caso idêntico, em 3 de Dezembro de 2003, no recurso nº 1329/03.

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

2. Como bem nota o Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal, caso em tudo semelhante ao presente foi-lhe já submetido, e decidido, em 3 de Dezembro de 2003, no recurso nº 1329/03. No referido acórdão interveio, aliás, como 1.^o adjunto, o agora relator.

Tratava-se, nessa ocasião, de um despacho proferido, também, pelo mesmo M.^{mo} Juiz, o qual motivara da então e ainda agora recorrente conclusões de recurso de teor igual às produzidas no presente processo.

Não há razões que nos levem a, desta vez, decidir de modo diferente. Nem isso é aconselhado pelo artigo 8.^o, n.º 3, do Código Civil, que procura evitar desacordo na aplicação da lei, mandando ao julgador que tenha em consideração os casos que mereçam tratamento análogo. É o que acontece aqui, em que o Tribunal de recurso é posto perante caso que não só é igual ao que já anteriormente julgou, como os mesmos são os intervenientes.

Por essa razão, a que outra acresce, esta visando a economia de meios, o texto que segue é mera transcrição do segmento relevante do acórdão a que nos referimos.

«(...) tal como emerge do estatuído no artigo 147.^o, n.º 1, do CPEREF, a declaração de falência tem por efeito imediato, relativamente ao falido, a perda do poder de administração e disposição da massa falida, reportada quer a bens presentes quer a bens futuros, que passam em consequência a integrar a massa falida, sujeita à administração e poder de disposição do liquidatário judicial a designar, o qual, já de harmonia com o estabelecido no n.º 2.^o do citado preceito, desde então assume a representação do falido para todos os efeitos de carácter patrimonial que interessem à falência.

Tal não contende porém com a validade dos negócios jurídicos porventura celebrados pela sociedade antes da declaração de falência,

designadamente do aqui controvertido mandato forense, pois já perante o estabelecido no artigo 167º, n.º 1, do mesmo diploma legal sobre os contratos de mandato, realizados também no interesse do mandatário, e os de comissão, estes não caducam necessariamente em consequência da declaração de falência do mandante ou comitente, podendo, quanto a eles, o liquidatário judicial optar pela sua manutenção ou revogação.

E sendo igualmente certo que se o mandato conferido for apenas, como aqui, no interesse do mandante, não se pode a contrario concluir que não pode ser revogado. Pode, *a fortiori*, pelos princípios gerais, como ensina Oliveira Ascensão em estudo publicado na *Revista da Ordem dos Advogados*, Ano 55, de Dezembro de 1995, *Efeitos da Falência*, a páginas 642 e seguintes; e no mesmo sentido Carvalho Fernandes e Labareda in *Código PEREF Anotado*, 3ª edição, pag. 433.

Do exposto emerge, sobre o ponto e como regra geral, tal como propugna a Recorrente, que os contratos de mandato antes celebrados pela entretanto declarada falida não caducam em consequência desta declaração mas tão só e apenas nos casos em que ao abrigo do estabelecido pelos artigos 155º, a contrario, e 167º do Código das Falências, o liquidador judicial designado, no uso da faculdade legalmente concedida, “pode”, na expressão legal do referido art.º 167º, porventura houver entendido por bem, para os interesses que lhe cumpre prosseguir, salvaguardar e defender, proceder à revogação unilateral daqueles contratos, Revogação unilateral que, quiçá perante aqueles interesses a que o legislador deu particular relevância, não confere ao mandatário ou ao comissário direito a qualquer compensação pelo eventual dano proveniente daquela.

Daí que, tal como evidenciam quer o Ex.º Magistrado do Ministério Público, quer a Recorrente, e ao contrário do entendimento acolhido pelo sindicado despacho, a resolução/revogação daqueles contratos não só não opera automaticamente, como não pode legitimamente presumir-se da invocada ausência de declaração expressa do liquidador judicial designado.

Nada justificava pois o sentido decisório do impugnado despacho judicial, nem o efeito cominatório que lhe foi conferido.

O mandato judicial oportunamente conferido pela Recorrente Contenciosa mantém-se assim válido e eficaz até eventual revogação/resolução pelo liquidador judicial, sem necessidade de qualquer reafirmação.

Procedem assim todas as conclusões do presente recurso jurisdicional”.

3. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, concedendo provimento ao recurso, revogar o despacho impugnado, para ser substituído por outro que, nada mais obstando, dê seguimento aos seguintes termos do processo.

Sem custas.

Lisboa, 23 de Junho de 2004. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Branhão de Pinho* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 23 de Junho de 2004.

Assunto:

Execução de julgado. Causa legítima de inexecução. Emolumentos notariais. Inconstitucionalidade material. Ofensa de caso julgado.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *As decisões dos tribunais transitadas em julgado são obrigatórias para todas as entidades públicas e privadas e prevalecem sobre as de quaisquer outras autoridades (arts. 671.º, n.º 1, do C.P.C. e 205.º, n.º 2, da C.R.P.).*
- 2 — *Como efeito da anulação judicial do acto administrativo, a Administração fica obrigada a reintegrar a ordem jurídica violada pelo acto considerado ilegal, reconstituindo a situação actual hipotética que presumivelmente existiria se a ilegalidade não tivesse sido praticada.*
- 3 — *Nas situações em que foi cobrada ilegalmente uma quantia através de um acto de liquidação de um tributo, está ínsita no julgado anulatório uma decisão de devolução ao interessado da quantia paga, desde que ela não pudesse ser legalmente cobrada à face da legislação vigente no momento em que o acto foi praticado.*
- 4 — *Uma disposição legal posterior que obste à concretização de tal consequência da decisão anulatória é incompatível com o julgado e, por isso, violará o referido n.º 2 do art. 205.º, que impõe que todas as entidades públicas e privadas, inclusivamente, os órgãos com poder legislativo, acatem o decidido.*
- 5 — *O n.º 4 do artigo 10º da Lei n.º 85/2001, de 4 de Agosto, é materialmente inconstitucional, na parte em que mandar deduzir à quantia a pagar em execução de julgado anulatório de acto de liquidação de emolumentos notariais o montante correspondente à participação emolumentar, calculado com base na norma cuja ilegalidade justificou a anulação do acto.*

Recurso n.º 473/04; Recorrente: Sintra Retail Park; Recorrida: Direcção-Geral dos Registos e do Notariado; Relator: Ex.º Juiz Consº. Dr. Jorge de Sousa.

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

1 - SINTRA RETAIL PARK - PARQUES COMERCIAIS, S.A., requereu no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa a declaração de inexistência de causa legítima de inexecução da sentença proferida no processo n.º 98/00.

Aquele Tribunal entendeu que a Administração tributária tinha dado integral execução à sentença, pelo que indeferiu o pedido formulado.

Inconformada, a Requerente interpôs o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando alegações com as seguintes conclusões:

1 - *A exigência da “participação emolumentar” constitui uma flagrante violação do caso julgado, pois a sua imposição foi anulada pelo Tribunal*

por decisão transitada em julgado proferida no processo de impugnação n.º 98/00, que correu os respectivos termos pela 1.ª secção do 3º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa;

2 - O fundamento da anulação da liquidação, decidida no mencionado processo de impugnação, residiu na desconformidade da lei - Tabela de Emolumentos aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25 de Novembro com o direito comunitário, designadamente com o disposto na Directiva 69/335/CEE;

3 - A “participação emolumentar” foi calculada nos termos da Tabela de Emolumentos aprovada pela Portaria n.º 996/98, pelo que a sua exigência infringe o âmbito do caso julgado, pois está a criar-se um tributo que comunga com o anterior do mesmíssimo vício;

4 - A parte final do n.º 4 do artº 10º da Lei n.º 85/2001, de 4 de Agosto, enferma de patente inconstitucionalidade, por violação do disposto do n.º 2 do art. 205º da Constituição da República Portuguesa;

5 - Ao reter uma quantia a título de participação emolumentar, a Administração não deu cumprimento ao julgado, pois a decisão judicial que se pretende executada nada referia quanto à possibilidade de deduções de qualquer tipo;

6 - O acto em causa foi praticado pela Administração em execução da sentença de anulação do acto tributário impugnado - foi praticado num procedimento administrativo de execução do julgado - pelo que a sede própria para saber se respeita o sentido do julgado é precisamente o processo de execução do julgado;

EM SUMA:

7 - O regime da execução das sentenças dos Tribunais Administrativos previsto no D.L. n.º 256-A/77 é o meio processual adequado para sindicar o acto através do qual a Administração entendeu não restituir um montante a título de participação emolumentar que havia sido anulado por decisão judicial transitada em julgado;

Termos em que deverá dar-se provimento ao presente recurso, revogando-se a decisão recorrida, e, conseqüentemente, declarar-se a inexistência de causa legítima de inexecução e o pagamento da quantia ainda em dívida acrescida dos juros legais.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer nos seguintes termos:

«O julgado deve ser mantido pelos fundamentos postos no ac. de 2-7-03, pr. n.º 388/03-30, citado na sentença recorrida, e para os quais (fundamentos) remeto, brevitatis causa.

E visto que a decisão recorrida se limita a indeferir o pedido de declaração de inexistência de causa legítima de inexecução (porque o julgado já teria sido integralmente executado), não há que conhecer das questões postas nas 1.ª a 5.ª conclusões das alegações.

Termos em que sou de parecer que o recurso não merece provimento.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - Na sentença recorrida deu-se como assente a seguinte matéria de facto:

1. Por sentença de 2001.09.04, confirmada por Acórdão do Tribunal Central Administrativo de 2002.04.09, foi anulado o acto de liquidação de emolumentos referente ao registo de hipoteca no montante máximo assegurado de 3 093 350 000\$00, do prédio misto sito no Alto do Forte, da Freguesia de Rio de Mouro, Conselho de Sintra, descrito na Conservatória do Registo Predial de Sintra sob o nº 3 151, com a conseqüente

restituição à impugnante da quantia de 9 292 050\$00, acrescida de juros indemnizatórios desde a data do pagamento indevido até integral restituição - fls. 307 a 321 e 400 a 416 do processo de impugnação em apenso cujo teor se dá por integralmente reproduzido;

2. Em 2003.04.28 não tinha sido restituída qualquer quantia à ora requerente;

3. Interpelada pela requerente, a Direcção-Geral dos Serviços e do Notariado notificou-a do conteúdo dos ofícios nº 1188/2003 0303 e nº 1458/200 30318 enviados ao Presidente do Conselho Directivo do Instituto de Gestão Financeira e Patrimonial da Justiça que acompanharam uma nota discriminativa da quantia a restituir, bem como uma nota de observações e respectiva alteração, relativa ao pagamento de juros - fls. 25, 26, 21 e 24;

4. Da nota discriminativa referida no número anterior consta, com relevância para os autos, o seguinte:

Acto que originou a impugnação	Registo de hipoteca voluntária, efectuado em 1 de Agosto de 2000 (Ap. 59), na 2.ª Conservatória do Registo Predial de Sintra	
Montante da liquidação anulada		€ 46 348,55
Juros indemnizatórios		€ 8 399,99
Juros de mora		
Quantia devida pelo Regulamento Emolumentar dos Registos e do Notariado.	Art. 21.º, n.º 2.2.2 € 135,00 Total € 135	
Participação emolumentar	€ 4 078,67	
Quantia a restituir	€ 50 525,87	

Fórmula do cálculo: Q.R.=M.L.A.+J.I.+J.M. — (R.E.R.N.+P.E.)
Em que:

Q.R.=quantia a restituir;

M.L.A.=montante da liquidado anulada;

J.I.=juros indemnizatórios;

J:M.=juros moratórios;

R.E.R.N.=quantia devida pelo Regulamento Emolumentar dos Registos e do Notariado (Decreto-Lei n.º 322-A/2001, de 14 de Dezembro);

P.E.=Participação emolumentar.

5. A requerente veio, por requerimento de 2003.04.28, pedir que seja declarada a inexistência de causa legítima de inexecução da sentença referida em 1;

6. Em 2003.06.06 foi restituída à requerente a quantia de € 651 772,89, calculada nos termos da nota transcrita em 4, com acréscimo de € 6 926,98, relativos a juros moratórios - fls. 83.

3 - O art. 10º da Lei n. 85/2001, de 4 de Agosto, estabelece o seguinte, nos seus quatro primeiros números:

«Artigo 10.º

Sistema de financiamento da justiça

1 - *Mantêm-se em vigor as tabelas emolumentares aplicáveis aos actos registrais e notariais aprovadas pela Portaria n.º 996/98, de 25 de Novembro, com as alterações introduzidas pelas Portarias n.ºs 1007-A/98, de 2 de Dezembro, e 684/99, de 24 de Agosto.*

2 - *Fica o Governo autorizado, pelo período de 90 dias, a alterar as tabelas emolumentares dos registos e notariado, com o seguinte sentido e alcance:*

a) *Conformação das tabelas emolumentares ao disposto na Directiva n.º 69/335/CEE, do Conselho, de 17 de Julho, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais;*

b) *Adaptação das demais tabelas em conformidade com o princípio de proporcionalidade da taxa ao custo do serviço prestado.*

3 - *As tabelas emolumentares a aprovar nos termos do número anterior aplicam-se aos actos registrais e notariais cuja anterior liquidação emolumentar tenha sido anulada por sentença judicial transitada em julgado.*

4 - *No prazo de 30 dias, contados da entrada em vigor das tabelas previstas no n.º 2, serão integralmente executadas as sentenças anulatórias dos actos de liquidação, mediante a restituição da quantia paga, deduzida do valor correspondente aos emolumentos devidos nos termos das novas tabelas, e da parcela correspondente à participação emolumentar dos funcionários dos registos e notariado.»*

No caso em apreço, na sequência de sentença anulatória de liquidação de emolumentos notariais, proferido no processo de impugnação 98/00, do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, a Administração tributária deu-lhe execução, calculando a quantia da liquidação anulada e os respectivos juros indemnizatórios, mas não entregou à Requerente a totalidade da quantia assim encontrada, pois deduziu-lhe o valor correspondente aos emolumentos devidos nos termos das novas tabelas, e da parcela correspondente à participação emolumentar dos funcionários dos registos e notariado, em conformidade com o transcrito n.º 4 do art. 10.º

A questão que se coloca no presente recurso jurisdicional é a de saber se este n.º 4 do art. 10.º é materialmente inconstitucional, por ofender o art. 205º, n.º 2, da C.R.P., que estabelece que *“as decisões dos tribunais são obrigatórias para todas as entidades públicas e privadas e prevalecem sobre as de quaisquer outras autoridades”*.

Esta norma reporta-se às decisões transitadas em julgado (art. 677.º do C.P.C.) que, nos termos do art. 671.º, n.º 1, do mesmo Código têm força obrigatória dentro do processo e fora dele.

O Plenário do Tribunal Constitucional, no acórdão n.º 86/2004, de 4-2-2004, proferido no processo n.º 351/03, publicado no *Diário da República*, II Série, de 19-3-2004, apreciou a questão da constitucionalidade daquele n.º 4 do art. 10.º, tendo-o considerado materialmente inconstitucional na parte em que determina que, na execução das sentenças anulatórias dos actos de liquidação, será deduzida, na restituição da quantia paga, a parcela correspondente à participação

emolumentar dos funcionários do registo comercial, por violação do disposto nos arts. 2º, 111.º, n.º 3, e 205º, n.º 2, da Constituição, a norma constante do n.º 4 do artigo 10.º da Lei n.º 85/2001, de 4 de Agosto, No caso em apreço, a questão colocada pela Recorrente é a da incompatibilidade daquele art. 10.º, n.º 4, com o referido art. 205.º, n.º 2, da C.R.P.

Este Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a entender que, como efeito da anulação judicial do acto administrativo, a Administração fica obrigada a reintegrar a ordem jurídica violada pelo acto considerado ilegal, reconstituindo a situação actual hipotética que presumivelmente existiria se a ilegalidade não tivesse sido praticada (1).

Assim, nas situações em que foi cobrada ilegalmente uma quantia através de um acto de liquidação de um tributo, está insita no julgado anulatório uma decisão de devolução ao interessado da quantia paga, desde que ela não pudesse ser legalmente cobrada à face da legislação vigente no momento em que o acto foi praticado.

Uma disposição legal posterior que obste à concretização de tal consequência da decisão anulatória é incompatível com o julgado e, por isso, violará o referido n.º 2 do art. 205.º, que impõe que todas as entidades públicas e privadas, inclusivamente, os órgãos com poder legislativo, acatem o decidido.

Como se entendeu naquele acórdão do Tribunal Constitucional *“ao mandar deduzir à quantia paga, naturalmente em função da tabela aplicável à respectiva liquidação, o montante correspondente à participação emolumentar, o n.º 4 do artigo 10º da Lei n.º 85/2001 implica necessariamente que, nesta parte, se mantenha a aplicação dessa tabela, não obstante ter sido anulada a liquidação por ilegalidade da mesma; e que este regime é definido para os casos em que a decisão de anulação, baseada nessa ilegalidade, adquiriu força de caso julgado”*. *“Para excluir da devolução este último montante, o n.º 4 citado - na parte relevante - não definiu nem remeteu para nenhum critério o cálculo de tal participação, o que significa que a sua execução implica necessariamente a manutenção da aplicação da tabela julgada ilegal pelo acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 31 de Janeiro de 2001, por implicar “uma imposição cujo montante aumenta directamente e sem limites na proporção do capital subscrito”*.

Por isso, tem de se considerar inconstitucional aquele n.º 4 do art. 10.º da Lei n.º 85/2001, na parte em que mantém a cobrança

(1) Neste sentido, podem ver-se os acórdãos da Secção do Contencioso Administrativo deste Supremo Tribunal Administrativo:

- de 15-12-92, proferido no recurso n.º 27973-A, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 17-5-96, página 7087;
- de 16-2-94, proferido no recurso n.º 23845-A, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 20-12-96, página 1112;
- de 26-5-94, proferido no recurso n.º 23876-A, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 28-6-96, página 251;
- de 7-2-95, proferido no recurso n.º 34265, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 18-7-97, página 1284;
- de 14-2-95, proferido no recurso n.º 25294-A, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 18-7-97, página 1509;
- de 23-5-95, proferido no recurso n.º 36913, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 20-1-98, página 4634;
- de 24-9-91, proferido no recurso n.º 21684-A, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 29-9-95, página 4916;
- do Pleno de 27-2-96, proferido no recurso n.º 23058, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 30-1-98, página 93.

da participação emolumentar referida na liquidação anulada, no valor de € 4.078,67.

Sendo assim, tem de concluir-se que, ao elaborar a liquidação que consta da “nota discriminativa” referida no ponto 4 da matéria de facto fixada, e ao pagar à Requerente a quantia liquidada deduzindo a referida participação emolumentar, a Administração Tributária não deu completa execução ao julgado.

Pelo exposto, acordam neste Supremo Tribunal Administrativo em:

- conceder provimento ao recurso jurisdicional;
- revogar a sentença recorrida;
- deferir o requerido sobre a inexistência de causa legítima de inexecução da sentença de 4-9-2001, confirmada pelo acórdão do Tribunal Central Administrativo de 9-4-2002, proferida no processo apenso, declarando tal inexistência;
- ordenar a baixa do processo ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra a fim de ser ordenada a notificação da Requerente e da Autoridade Requerida para, no prazo de 10 dias ⁽²⁾, indicarem os actos e operações necessárias para a execução integral daquela sentença e o prazo necessário para a sua prática.

Sem custas.

Lisboa, 23 de Junho de 2004. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Vitor Meira* (voto o acórdão tendo em atenção o recente acórdão do Tribunal Constitucional).

Acórdão de 23 de Junho de 2004.

Assunto:

Objecto do recurso jurisdicional.

Doutrina que dimana da decisão:

Não afrontando o recurso a decisão em apreciação ficou tal pronúncia fora do objecto do recurso dirigido a este Tribunal não podendo este, nos termos do artº 684º, n.º 4 do CPCivil, reapreciar o que sobre tal matéria aquela apreciou.

Recurso nº 683/04; Recorrente: Maria Helena de Almeida Pereira Generoso; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons.^o Dr. António Pimpão.

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

1. Maria Helena de Almeida Pereira Generoso recorre da sentença que, no Tribunal Tributário Administrativo e Fiscal de Lisboa II, julgou “totalmente improcedente a reclamação deduzida por Maria Helena de Almeida Pereira Generoso e, consequentemente mantém

⁽²⁾ O prazo resulta da adaptação prevista na alínea b) do n.º 1 do art. 6.º do Decreto-Lei n.º 329-A/95, de 12 de Dezembro, na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 180/96, de 25 de Setembro.

o despacho reclamado, exarado em 9-10-2003, no âmbito da execução fiscal nº. 3492-88/700008.1”.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1 — O incidente de falta de citação da recorrente deve ser desde já apreciado jurisdicionalmente, à luz do art. 237.º, n.º 2, do CPT, sendo este o diploma aplicável, cfr. o art. 4.º do DL n.º 433/99 (CPPT), de 26/10, uma vez que este só se aplica aos procedimentos iniciados e aos processos instaurados a partir de 1 de Janeiro de 2000.

2 — Aplica-se pois o CPT, não obstante o art. 12.º, n.º 3, da LGT estipular que as normas sobre procedimento e processo são de aplicação imediata, uma vez que aquela legislação concede mais vantagens à recorrente/contribuinte, as quais não lhe poderão ser retiradas, em homenagem ao princípio da não revogabilidade e alterabilidade das leis fiscais favoráveis.

3 — A decisão recorrida — ao aplicar o art. 276.º do CPPT, relegando a reclamação sobre a decisão do incidente em apreço para depois da penhora e venda judicial — torna inútil a apreciação e eventual procedência do incidente, uma vez que a aqui recorrente após a venda perde, automaticamente e irreparavelmente (art. 355.º, n.º 4, do CPT), o imóvel comum.

4 — A decisão recorrida violou todas as disposições legais do CPT, LGT e CPPT, enunciadas nestas conclusões.

5 — Deverá a decisão recorrida ser revogada e substituída por outra que aprecie jurisdicionalmente o incidente de falta de citação, seguindo-se os demais termos até final.

O EMMP entende que o recurso não merece provimento pois que a recorrente, nas conclusões das suas alegações, não ataca a decisão de fls. 58 e seguintes (o juiz julga improcedente a reclamação), mas, antes e apenas a sua fundamentação.

É certo que a fundamentação e a decisão estão em oposição, mas esse vício não foi alegado.

Por outro lado a recorrente fecha as suas conclusões pedindo que o juiz faça o que fez ou seja apreciar jurisdicionalmente a reclamação.

Deve confirmar-se o julgado por não ter sido validamente censurado.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

1 — A Fazenda Pública instaurou o processo de execução fiscal nº.3492-88/700008.1 que corre actualmente seus termos no 4.º Serviço de Finanças de Loures, tendo por objecto dívida à “Caixa Geral de Depósitos, S.A.”, no montante de 15.653,66, acrescida de juros, no âmbito do mesmo processo figurando como executados António Pereira Generoso e esposa, Maria Helena de Almeida Pereira Generoso, ora reclamante (cfr. documentos juntos a fls.2 e 3 do processo de execução apenso);

2-Em 30/9/2003, no âmbito da execução identificada no n.º.1, a reclamante deduziu incidente de falta de citação, no qual termina pugnando por que seja constata a falta a sua citação no processo executivo e a consequente declaração de nulidade de todo o processado posterior à instauração e autuação da execução, tudo conforme requerimento junto a fls. 31 a 35 dos presentes autos e se dá aqui por integralmente reproduzido;

3-Em 9/10/2003, por despacho do Chefe do 4.º Serviço de Finanças de Loures foi indeferido o requerimento apresentado pela reclamante e identificado no n.º.2, o qual concorda com prévia informação que propõe o indeferimento do mesmo, tudo conforme documentos que

se encontram juntos a fls. 36 e verso dos presentes autos e se dão aqui por integralmente reproduzidos (cfr. fls. 168 e 169 do processo de execução apenso);

4-Em 24/10/2003, a reclamante foi notificada do despacho identificado no n.º 3 (cfr. documentos juntos a fls. 174 a 176 do processo de execução apenso);

5-Em 4/11/2003, a reclamante Maria Helena de Almeida Pereira Generoso juntou ao processo executivo o requerimento dirigido a este Tribunal de interposição de reclamação tendo por objecto o despacho gracioso identificado no n.º 3 (cfr. data de entrada aposta a fls. 3 dos autos).

3.1. A sentença recorrida identificou como questão a resolver a de aferir da legalidade do despacho identificado no n.º 3 da matéria de facto provada e exarado no processo executivo.

É que a recorrente sustentava que ao aplicar à decisão do incidente as normas constantes do C. P. P. Tributário, mais exactamente o art.º 276, do mesmo diploma, o despacho objecto da presente reclamação era ilegal e que a presente reclamação devia ser enviada imediatamente para o Tribunal, dado existir prejuízo irreparável para a reclamante.

E para a ora recorrente deveriam ser aplicadas à decisão do incidente as normas constantes do C. P. Tributário e não do C. P. P. Tributário.

Entendeu a decisão recorrida que não tem razão a reclamante pois que de acordo com o art.º 12º, n.º 3, da L. G. Tributária, as normas de processo tributário são de aplicação imediata, mesmo aos processos pendentes ao que acresceria a cessação de vigência do C. P. Tributário, após a publicação da Lei 15/2001, de 5/6, a qual consagrou expressamente a aplicação aos processos pendentes do regime previsto no C. P. P. Tributário (cfr. art.º 12º, da Lei 15/2001, de 5/6).

Daí que tendo a reclamante deduzido o incidente de falta de citação no dia 30/9/2003 (cfr. n.º 2 da matéria de facto provada), seria óbvia a conclusão de que à apreciação do mesmo se aplica o regime previsto no C. P. P. Tributário.

Quanto ao envio imediato da reclamação, por existir prejuízo irreparável, referiu a decisão recorrida que os arts. 276º e seguintes do C. P. P. Tributário, apenas prevê a subida diferida ao Tribunal do processo, após a realização da penhora e da venda (cfr. art.º 278º n.º 1 do C. P. P. Tributário) justificando-se tal regra, dado que a reclamação se deve processar nos próprios autos de execução (cfr. art.º 97º, n.º 1, al. n), do C. P. P. Tributário). Só assim não será, admitindo a lei a subida imediata da reclamação a Tribunal quando esta se fundar em prejuízo irreparável causado pelas ilegalidades taxativamente enumeradas no art.º 278º, n.º 3, do C. P. P. Tributário, as quais se reconduzem à existência de uma penhora indevida e/ou à determinação de uma garantia superior à devida.

Não seria este o caso dos autos, nem da argumentação da reclamante se podendo retirar que o diferimento da apreciação jurisdicional da legalidade dos actos praticados pela A. Fiscal, no âmbito do processo de execução, possa causar um prejuízo irreparável à mesma ou faça perder utilidade à própria reclamação.

Concluiu, por isso, a decisão recorrida que deve entender-se que a presente reclamação padece do vício de extemporaneidade excepção que igualmente implicava a sua improcedência.

3.2. O despacho reclamado concluiu, cfr. fls. 168, que "não se constatam quaisquer irregularidades que possam ferir de nulidade o acto

de citação, nem tão pouco se mostra prejudicada a defesa do citado, pelo menos, por motivo imputável à administração fiscal".

E a reclamante questionou o mesmo afirmando não haver sido citada.

Como acabou de se referir, no ponto antecedente, a decisão recorrida pronunciou-se pela legalidade do despacho de fls. 168 e seguintes ao entender que ao incidente seriam aplicáveis as normas constantes do C. P. P. Tributário (art.º 276º) e não do CPT pois que, nos termos do art.º 12º, n.º 3, da L. G. Tributária, as normas de processo tributário são de aplicação imediata, mesmo aos processos pendentes ao que acresce a cessação de vigência do C. P. Tributário, após a publicação da Lei 15/2001, de 5/6, a qual consagrou expressamente a aplicação aos processos pendentes do regime previsto no C. P. P. Tributário (cfr. art.º 12º da Lei 15/2001, de 5/6).

Tendo o incidente de falta de citação sido deduzido no dia 30/9/2003 após a vigência desta última norma era ao mesmo aplicável o C. P. P. Tributário.

Ainda segundo a decisão recorrida os arts. 276º e seguintes do C. P. P. Tributário, apenas prevêem a subida diferida ao Tribunal do processo, após a realização da penhora e da venda (cfr. art.º 278º, n.º 1, do C. P. P. Tributário) justificando-se tal regra, dado que a reclamação se deve processar nos próprios autos de execução (cfr. art.º 97º, n.º 1, al. n), do C. P. P. Tributário) admitindo a lei a subida imediata da reclamação a Tribunal, quando esta se fundar em prejuízo irreparável causado pelas ilegalidades taxativamente enumeradas no art.º 278º, n.º 3, do C. P. P. Tributário, as quais se reconduzem à existência de uma penhora indevida e ou à determinação de uma garantia superior à devida.

Acrescentou a mesma decisão recorrida que não ocorre tal situação no caso dos autos e que da argumentação da reclamante não se pode retirar que o diferimento da apreciação jurisdicional da legalidade dos actos praticados pela A. Fiscal, no âmbito do processo de execução, possa causar um prejuízo irreparável à mesma ou faça perder utilidade à própria reclamação.

Concluiu, por isso, a decisão recorrida que deve entender-se que a presente reclamação padece do vício de extemporaneidade, excepção que igualmente implicava a sua improcedência.

Do exposto resulta que a decisão recorrida julgou improcedente a reclamação depois de afirmar que à situação dos autos era aplicável o CPPT, que a reclamação só subia após a venda e que tal reclamação era intempestiva.

Nas conclusões das alegações do presente recurso sustenta a recorrente que à situação dos autos é aplicável o CPT e que o recurso sobe imediatamente.

Nada refere quanto à decisão na parte em que julga a reclamação improcedente.

Acompanha-se, por isso, o EMMP quando afirma que a recorrente, nas conclusões das suas alegações, não ataca a decisão de fls. 58 e seguintes enquanto julga improcedente a reclamação uma vez que apenas questiona a fundamentação da mesma decisão.

Com efeito a decisão em apreciação julgou totalmente improcedente a reclamação deduzida e manteve o despacho reclamado.

A decisão recorrida depois de referir que à situação dos autos é aplicável o CPPT e não o CPT, afirmou que a reclamação não podia subir imediatamente pois que não se funda a mesma em prejuízo

irreparável e por não ocorrer tal prejuízo como o mesmo se encontra definido na lei.

Referiu, também, que da argumentação da reclamante não se pode retirar que o diferimento da apreciação jurisdicional da legalidade dos actos praticados pela A. Fiscal, no âmbito do processo de execução, possa causar um prejuízo irreparável à mesma ou faça perder utilidade à própria reclamação.

A afirmada não subida imediata da reclamação acrescentou, ainda, que a mesma reclamação padece do vício de extemporaneidade.

E esta extemporaneidade da reclamação ou aquela subida deferida não deveriam conduzir à improcedência da reclamação mas antes ao não conhecimento da mesma ou à sua subida mediata.

Nesta perspectiva bem se entende que o EMMP afirme que a recorrente questiona a fundamentação da decisão recorrida e não a decisão até porque como o mesmo ilustre magistrado afirma ocorre contradição entre esta decisão e a respectiva fundamentação geradora de eventual vício que, porque não alegado, não pode ser conhecido por este Tribunal.

E não questionando o decidido é de confirmar o julgado por, como refere o EMMP, não ter a recorrente validamente censurado o julgado.

Daí que se possa concluir que não controverte a recorrente a decisão que julgou improcedente a reclamação.

Do exposto resulta que a recorrente não discute a bondade da dita decisão de improcedência, não lhe imputa qualquer vício nem afirma que a mesma incorre em erro de julgamento pois que se limita a afirmar que à situação dos autos era aplicável o CPPT e não o CPT e que o recurso devia subir imediatamente.

Daí que esteja, por isso, este Tribunal dispensado de averiguar se à situação concreta dos autos devia aplicar-se aquele ou este diploma legal.

Não afrontando o presente recurso a decisão recorrida ficou tal pronúncia fora do objecto do recurso dirigido a este Tribunal não podendo este, nos termos do art.º 684.º, n.º 4, do C.P. Civil, reapreciar o que sobre tal matéria foi decidido no tribunal recorrido.

Por isso o presente recurso jurisdicional está condenado ao insucesso não podendo deixar de se manter a decisão em apreciação.

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 50% a procuradoria.

Lisboa, 23 de Junho de 2004. — *António Pimpão* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 23 de Junho de 2004.

Assunto:

Acto confirmativo. Nulidades da sentença. Excesso e omissão de pronúncia. Arts. 660º e 668º do CPC. Diversa qualificação jurídica. Erro de julgamento. IRC. Juros de empréstimos.

timos externos. Arts. 13º e 36º (actual art. 27º) do EBF. Transmissão dos benefícios fiscais.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Para que um acto se possa dizer confirmativo, é necessário que haja identidade de decisão e fundamentação e a mesma situação fáctica e regime jurídico.

II — O acto confirmativo nada inova na ordem jurídica, não tem qualquer poder genético, nada acrescenta ou tira ao acto confirmado; este é que define a situação jurídica do administrado.

III — Não é confirmativo de outro, o acto que essencialmente diverge na respectiva fundamentação e nem sequer põe fim ao procedimento, pois que "recomendou" ao interessado a "apresentação de um novo requerimento".

IV — As nulidades de excesso e omissão de pronúncia — vícios de limites da decisão — constituem infracção aos deveres impostos ao juiz, no art. 660º, n.º 2, do CPC.

V — A diversa qualificação jurídica da situação fáctica alegada não integra qualquer daquelas nulidades podendo, todavia, concretizar erro de julgamento jus novit curia.

VI — Bem assim, a não apreciação probatória de determinados factos.

VII — O art. 36º (actual 27º) do EBF outorga ao Ministro das Finanças o poder de isentar, total ou parcialmente, de IRS ou IRC, juros de capitais provenientes do estrangeiro, verificados os demais pressupostos ali especificados.

VIII — A eficácia da transmissão inter vivos do benefício fiscal em causa depende de autorização prévia do Ministro das Finanças — art. 13º, n.º 3, do EBF.

Recurso n.º 1679/03-30. Recorrente: Ministro das Finanças; Recorrida: Turbogás — Produtora Energética, S. A.; Relator: Ex.^{mo} Sr. Juiz Cons.^o Dr. Brandão de Pinho.

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

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pelo MINISTRO DAS FINANÇAS, do acórdão do TCA, proferido em 18/02/2003, que concedeu provimento ao recurso contencioso que TURBOGÁS — PRODUTORA ENERGÉTICA, S.A., havia deduzido contra o despacho do Ministro das Finanças, de 31/12/1999 que lhe havia indeferido o pedido de "isenção total de retenção na fonte de IRC relativamente a juros de capitais provenientes do estrangeiro representativos de empréstimos", ao abrigo do art. 36º (actual art. 27º) do EBF.

Fundamentou-se a decisão na não confirmatividade do acto contenciosamente recorrido, dada a alteração na composição da colectividade accionista da requerente (credores não residentes), pelo que aquele é lesivo de direitos; em que a transmissão dos créditos, por suprimimento, não implica a mudança do regime legal originário no que importa ao benefício da isenção de tributação dos juros já que

”tanto a cessão da posição contratual como a cessão de créditos ... configuram meros casos de modificação substitutiva da relação jurídica constituída” sendo, por isso, destituídas de eficácia inovatória”, desde que obviamente se continue a tratar de credores não residentes, como é o caso, sendo que, nos termos do art. 13º do EBF ”a modificação subjectiva na relação jurídica de suprimento envolve, paralelamente, a modificação subjectiva da relação de isenção na pessoa do cessionário, na medida em que se verificam os pressupostos” respectivos.

A autoridade recorrente formulou as seguintes conclusões:

«1- O douto Acórdão recorrido fez uma errada interpretação da matéria fáctica constante dos autos, deixou de se pronunciar sobre questões que deveria ter apreciado, para além de, ao ter apreciado questão não suscitada pela recorrente no seu pedido, ter incorrido em excesso de pronúncia, tendo em todo o caso, sem conceder, feito uma incorrecta interpretação e aplicação da lei aos factos.

2- No que se refere à natureza confirmativa do acto recorrido, contrariamente ao afirmado no douto acórdão recorrido, verifica--se a alegada correspondência dos elementos constitutivos de ambos os actos (o acto recorrido e o proferido em 10/02/1999), pois não obsta à relação de confirmatividade a circunstância derivada da alteração na composição da colectividade accionista da então requerente.

3- Na verdade, o que releva para efeito de delimitação dos elementos constitutivos de ambos os actos é o seu reporte ao elemento legal ”juros de capitais provenientes do estrangeiro.»

E com esse exacto alcance, as decisões proferidas têm idênticos pressupostos fácticos e produzem idênticos efeitos jurídicos.

4- A recorrente imputou ao acto recorrido ”vício de violação das regras dos artigos 4º, 11º e 36º do EBF” e o douto acórdão recorrido decidiu que o despacho recorrido padecia de vício de violação de lei relativamente aos pressupostos estabelecidos nos artigos 11º, 13º, n.º 3, e 36º do EBF.

Ou seja, pronunciou-se no sentido de a decisão recorrida estar inquinada por vício não alegado pelo recorrente.

A violação da proibição estipulada no n.º 2 do artigo 660º do CPC determina a nulidade do acórdão por excesso de pronúncia, nos termos da 2ª parte da alínea d) do artigo 668º do CPC ou, no caso de assim se não entender, por conhecimento de um pedido diferente do formulado [al. e) do n.º 1 do artigo 668º do CPC].

5- A matéria de facto apurada no douto acórdão recorrido apenas permitia concluir o que a AF concluiu: que, embora a requerente pretendesse que as posições para as quais requereu a concessão dos benefícios fossem claras e bem delineadas juridicamente, o certo é que, dos respectivos elementos trazidos aos autos, ressaltavam posições confusas de accionistas que se apresentavam a conceder empréstimos sem que, anteriormente, realizassem o respectivo capital subscrito, que continuava em situação devedora. A falta de realização de capital constituía o(s) accionista(s) em devedores da recorrente que, por outro lado, pretendiam, também, ser credores de financiamentos que até nem seriam superiores aos montantes de capital em dívida.

Inexistem novos contratos à data de 6 de Dezembro de 1996, o que denuncia a inexistência de qualquer empréstimo nessa data.

Os elementos apresentados para demonstração da origem dos capitais são irrelevantes, contrariamente ao decidido no douto acórdão

recorrido, na medida em que a matéria controvertida se reporta às constantes alterações verificadas nas entidades de origem nacional que, no financiamento intercalar, disponibilizaram capitais e posteriormente transferiram as suas posições para as entidades não residentes.

Assim sendo, por inexistência de contratação de quaisquer novos empréstimos, e por falta de comprovação das situações invocadas pela recorrente, fica por apurar o cabal preenchimento dos pressupostos do benefício fiscal requerido.

6- O douto acórdão recorrido fez uma incorrecta apreciação da matéria de facto constante dos autos (ao considerar estarem verificados os pressupostos estabelecidos no artigo 36º do EBF) pelo que padece de vício de violação de lei por erro de facto quanto aos pressupostos de aplicação do mesmo artigo.

7- O douto acórdão recorrido encontra-se ferido de nulidade, por violação do disposto na alínea d) do n.º 1 do artigo 668º do CPC, por falta de pronunciamento sobre factos e sua relevância jurídica invocados pela Administração Fiscal.

Com efeito, o douto acórdão recorrido não se pronuncia sobre a relevância da inexistência de contratação de quaisquer novos empréstimos, nos montantes mencionados, à data de 6 de Dezembro de 1996.

8- O acórdão recorrido ao considerar que o despacho sob recurso incorre em vício de violação de lei por erro sobre os pressupostos de facto e de direito relativamente aos pressupostos estabelecidos no artigo 13º, n.º 3, do EBF, faz uma incorrecta interpretação e aplicação da lei aos factos.

A natureza constitutiva da referida autorização apenas permite a aferição da sua legalidade (e conseqüente sindicância judicial) com fundamento em desvio de poder, nos termos do preceituado no artigo 19º da LOSTA.

Pelo que, o douto acórdão padece de vício de violação de lei por erro de direito quanto aos pressupostos de aplicação do artigo 13º, n.º 3, do EBF.

Nestes termos e nos mais de direito, que VV. Ex.^{as} sabiamente, como sempre, suprirão, deve ser concedido provimento ao presente recurso e declarada a nulidade do douto acórdão recorrido ou, no mínimo, ser ele anulado.»

E contra-alegou a Turbogás, no sentido da manutenção do aresto recorrido.

O Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido da ampliação da matéria de facto, nos termos do art. 712º, n.º 4, do CPC, pois, podendo a isenção de IRC do art. 36º do EBF poder ser concedida pelo Ministro das Finanças, dos juros de capitais mutuados no estrangeiro, reportada — seu art. 11º — à data da verificação dos respectivos pressupostos, importa averiguar, para decidir das questões postas no recurso, ”quais as entidades mutuárias não residentes e a data ou datas da concretização dos mútuos”, bem como estabelecer - art. 13º, n.º 3 — ”se o Ministro das Finanças autorizou ou não as sucessivas transmissões de benefícios fiscais”, matéria factual omissa no probatório da decisão recorrida, não obstante a descrição abundante da ”engenharia financeira da movimentação accionista dos mutuantes nacionais e estrangeiros, ou melhor, residentes e não residentes”.

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

Em sede factual, vem apurado que:

1- A Turbogás — Produtora Energética, S.A., ora recorrente, tem por objecto social a "concepção, operação e exploração de centrais termoeléctricas," — CRC de Lisboa, matrícula n.º 5489/941125 — doc. 1 do proc. adm. apenso;

2- A Recorrente é titular de licença vinculada de produção de energia eléctrica atribuída pela DG de Energia em 22.JAN.95 nos termos dos arts 9.º, n.º 1, al. a), e 11.º, n.º 2, do DL 99/91, de 2.3, na central termoeléctrica de ciclo combinado a gás natural localizada na Tapada do Outeiro, freguesia de Medas, concelho de Gondomar — doc. 2 do proc. adm. apenso;

3- Em 23.4.96 a Recorrente requereu ao abrigo do disposto no art. 36.º EBF a isenção total de retenção na fonte em sede de IRC "(...)" relativamente aos juros devidos e pagos pela Requerente às seguintes entidades:

a) Aos seus accionistas, directos e indirectos, não residentes em Portugal quanto aos juros resultantes do seu financiamento directo à Requerente, conforme referido no Anexo 1 [Powergen Plc, Siemens Power Ventures GmbH, Koch Transporttechnik GmbH];

b) Aos seus accionistas Carteira Conjunta SGPS, S.A. e HLC Engenharia e Gestão de Projectos, S.A., em relação aos juros devidos por estas à Powergen Plc, e utilizados pelos primeiros para financiamento da Requerente, ou seja, financiamento indirecto da Powergen Plc à Requerente, conforme referido no Anexo 1;

c) Aos bancos não residentes nas condições referidas no parágrafo 20, conforme constam do Anexo 2, envolvidos no financiamento da requerente, levando-se desde já em conta a possibilidade de transferência de posições contratuais destas instituições de crédito, bem como eventualmente BEI e do KfW, para outras instituições de crédito, tais como as referidas no Anexo 3" — doc. n.º 5, fls. 57/64 dos autos;

4- Nos parágrafos 13, 14, 15 e 16 do requerimento de 23.4.96 diz-se:

«13. O capital social da Requerente encontra-se actualmente distribuído em 74% dos accionistas que são sociedades não residentes para efeitos fiscais em Portugal e 26% por accionistas que o são. Assim, a estrutura accionista da Requerente é a seguinte:

Powergen BV - 59%; Siemens Power Ventures GmbH - 10%; Koch Transporttechnik GmbH - 5%; Carteira Conjunta — SGPS, S.A. 10%; EDP - Electricidade de Portugal, S.A. - 10%, e HLC - Engenharia e Gestão de Projectos, S.A. 6%.

14. Para efeitos do presente requerimento importa, apenas, reter quais as sociedades que não possuem nem sede social nem direcção efectiva em território português: Powergen BV, sociedade residente na Holanda (anteriormente a participação na Requerente era detida pela Powergen Plc, sociedade residente no Reino Unido e accionista fundador da mesma) sendo, esta directa ou indirectamente detida pela Powergen Plc, Siemens Power Ventures GmbH e a Koch Transporttechnik, GmbH, ambas sociedades residentes na República Federal da Alemanha; por só aos juros dos capitais por estas emprestados à Requerente ser aplicável a isenção prevista no art. 36.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

15. Particular relevo assume o financiamento indirecto efectuado pela Powergen Plc à Requerente, via Carteira Conjunta e HLC. De

modo a alcançar o estabelecido em termos contratuais quanto ao financiamento global da Requerente foi necessário à Powergen Plc financiar estas duas últimas sociedades, a Carteira Conjunta e a HLC, para que as mesmas dispusessem de fundos para financiar a Requerente. Deste modo, e de um ponto de vista substancial, a Powergen Plc financiou indirectamente a Requerente, quer nos empréstimos em Escudos (aproximadamente 1,97 milhões de contos), quer nos empréstimos em Marcos Alemães (aproximadamente 14,01 milhões). Quanto aos montantes envolvidos, vide Anexo 1.

16. Os empréstimos dos accionistas, directos e indirectos, serviram para financiar o arranque das actividades da Requerente até à conclusão do processo de negociação com os bancos e formação do respectivo sindicato bancário. Uma vez que os bancos, quer de investimento quer comerciais, iniciem o seu financiamento à Requerente, parte substancial dos empréstimos concedidos serão reembolsados. Assim, de certa forma, embora não integralmente, verificar-se-à uma substituição dos empréstimos dos accionistas por empréstimos bancários.» — doc. n.º 5, fls. 57/64 dos autos;

5- Em 14.6.96, sobre a Informação n.º 442/96 da DGCI, S. Ex.ª o Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais exarou o seguinte despacho: «Concordo, pelo que em conformidade com os fundamentos expostos, concedo a isenção de IRC nos termos propostos.» — doc. n.º 6, fls. 65/71 dos autos.

6- A Informação n.º 442/96 apresenta as seguintes conclusões: «(...)».

C — EM CONCLUSÃO:

1. Face ao exposto, pronunciamo-nos no sentido de poder ser concedida a isenção requerida a:

a. Empréstimo contraído pela requerente junto de Siemens Power Ventures GmbH no montante de 24 milhões de contos e de 8.76 milhões de marcos, sendo desconhecido o prazo do mesmo;

b. Empréstimo contraído pela requerente junto de Koch Transporttechnik, GmbH, no montante de 1.43 milhões de contos e de 4.38 milhões de marcos, sendo desconhecido o prazo do mesmo;

c. Empréstimo contraído pela requerente junto do Kreditanstalt für Wiederaufbau (KfW), no montante total de 12.8 milhões de contos e de 344 milhões de marcos, sendo desconhecido o prazo do mesmo;

d. Empréstimo contraído pela requerente junto de um sindicato bancário, no montante total de 21.05 milhões de contos e de 87 milhões de marcos, desconhecendo-se o prazo de pagamento, relativamente aos seguintes montantes tomados pelos seguintes membros:

i. ABN Amro Bank N. V. no montante de 5.43 milhões de contos e 21.75 milhões de marcos;

ii. National Westminster Bank Plc no montante de 4.76 milhões de contos e de 87 milhões de marcos.

2. O empréstimo contraído junto do Banco Europeu de Investimentos, conforme supra referido, está isento de impostos relativamente aos juros por ele gerados.

3. Deverá ser recusada a isenção solicitada relativamente a:

a. Empréstimo contraído pela requerente junto da Carteira Conjunta SGPS;

b. Empréstimo contraído pela requerente junto de HLC- Engenharia e Gestão de Projectos, SA;

c. Entidades com residência em Portugal, nos termos das leis fiscais, e que sejam "membros" do sindicato bancário junto ao qual a requerente solicitou a concessão de um empréstimo;

4. Não nos podemos pronunciar e apreciar qualquer requerimento relativo a empréstimos concedidos a outras empresas que não a requerente, como sejam os concedidos pela Powergen Plc a Carteira Conjunta SGPS e HLC-Engenharia e Gestão de Projectos S.A.

5. Deverá ser informada a requerente de que, sendo concedida qualquer isenção no âmbito do artigo 36º do EBF, deverá ser solicitada ao Ministro das Finanças qualquer alteração, incluindo, necessariamente, as transferências de posições contratuais, aos empréstimos objecto das isenções.» — doc. n.º 6, fls. 65/71 dos autos.

7- Em 9.8.96 a Recorrente requereu ao abrigo do art. 36º do EBF a isenção total de retenção na fonte em sede de IRC sobre juros devidos à RWE Energie AG, adquirente do total das participações sociais da Recorrente anteriormente detidas pela Powergen Plc, Carteira Conjunta SGPS, S.A. e HLC Engenharia e Projectos Lda e assuntora dos créditos das referidas accionistas sobre a Recorrente correspondentes às participações detidas — doc. n.º 7, fls. 72/75 dos autos.

8- Nos parágrafos 4, 5, 6, 7, 8, 9 e 10 do requerimento de 9.8.96, diz-se:

«(...).

4. No que respeita aos empréstimos indirectos efectuados pela Powergen Plc à Requerente via Carteira Conjunta e HLC, a isenção foi recusada com fundamento no facto destas entidades não preencherem o requisito da não residência estabelecido no art. 36º do EBF, pois eram consideradas residentes em Portugal para efeitos fiscais.

5. Contudo desde então a situação de facto foi alterada pela entrada de um novo accionista, não residente em Portugal, que adquiriu uma participação de 25% no capital social da Requerente.

6. Este accionista é a RWE Energie AG (daqui em diante RWE), sociedade residente na República Federal da Alemanha para efeitos fiscais e sem estabelecimento estável em Portugal, a qual adquiriu em 17 de Junho do corrente ano 1996 o total das participações sociais (acções) da Carteira Conjunta e da HLC no capital social da Requerente e 9% mais uma das acções da Requerente detidas pela Powergen Plc.

7. O capital social da Requerente encontra-se actualmente distribuído da seguinte forma:

- a) Powergen BV-50% menos uma acção;
- b) RWE Energie AG-25% mais uma acção;
- c) EDP-10%;
- d) Siemens Power Ventures GmbH — 10%; e
- e) Koch Transporttechnik — 5%.

8. Com a transmissão das acções foram também transmitidos para a RWE todos os créditos das referidas entidades sobre a Requerente, respectivamente, nos seguintes montantes:

f) Carteira Conjunta SGPS. S.A. — PTE 2.825.555.832 — DM 8.755.957;

g) HLC-Engenharia e Gestão de Projectos Lda. — PTE 1,700,538,741 — DM 5.253.574;

h) Powergen Plc — PTE 2,533.284.556 — DM 7.880.395.

9. Tendo agora a RWE um crédito sobre a Requerente no valor total de i. PTE 7,059,379,129; ii. DM 21,889,926.

10. O presente requerimento versa exactamente sobre a possibilidade de aplicação da isenção prevista no art. 36º do EBF aos juros devidos pela Requerente em virtude dos capitais emprestados, agora na titularidade da RWE. (...)» — doc. n.º 7, fls. 72/75 dos autos.

9- Por despacho de 20.12.96 de S. Ex.ª o Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais foi concedida a isenção relativamente aos juros dos empréstimo junto da RWE Energie AG resultante da cessão da Powergen Plc (2 533 284 556 escudos, 7 880 395 marcos) e recusada relativamente aos juros pelos empréstimos junto da RWE Energie AG resultantes das cessões da Carteira Conjunta SGPS, S.A. e HLC Engenharia e Projectos, Lda. — doc. n.º 8, fls. 76/81 dos autos;

10- Sendo o despacho em causa, exarado sobre a Informação n.º 869/96 da DGCI, do seguinte teor: "Pelas razões expostas no parecer dos Serviços, defiro parcialmente o pedido, nos termos e condições que vêm propostos" — doc. n.º 8, fls. 76/81 dos autos.

11- A Informação n.º 869/96 apresenta as seguintes conclusões: «(...).

C-EM CONCLUSÃO:

a) Deverá ser concedida isenção de IRC nos termos do art. 36º do EBF, relativamente aos juros dos capitais resultantes do empréstimo com proveniência na Powergen Plc, no montante de PTE 2.533.284.556 (...) DM 7.880.395 (...);

b) Deverá ser recusada concessão da isenção relativamente aos empréstimos provenientes da Carteira Conjunta e da HLC uma vez que, sendo estas empresas portuguesas com sede em Portugal, esse capital teve, para todos os efeitos, proveniência nacional;

c) Deverá ser concedida a isenção requerida a todos os membros do "Sindicato Bancário" sem residência nem estabelecimento estável em Portugal;

d) Os membros do "Sindicato Bancário" poderão aproveitar da dispensa de retenção na fonte estatuída na alínea a) do art. 76º do CIRC.» - doc. n.º 8 fls. 76/81 dos autos.

12- Em 2.6.97 a Recorrente requereu ao abrigo do disposto no art. 36º EBF a isenção total de retenção na fonte em sede de IRC sobre juros devidos por empréstimos concedidos pelos accionistas não residentes Powergen Holding BV, RWE Energie AG, Siemens Power Ventures e Koch Transporttechnik após 6 de Dezembro de 1996 doc. n.º 9, fls. 89/93 dos autos.;

13- Nos parágrafos 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17 e 20 do requerimento de 2.6.97, diz-se:

«(...).

B. Caracterização dos empréstimos:

10. No que respeita ao financiamento do empreendimento da Tapada do Outeiro, este foi estruturado como um *project finance*, com financiamento estimado em mais de 100 milhões de contos. No âmbito deste modelo financeiro o financiamento necessário é realizado através de capitais dos accionistas e empréstimos de terceiros, com partilha dos riscos entre os accionistas e os financiadores. Devido à indisponibilidade da banca comercial para providenciar financiamento intercalar (*interim finance*) sem garantias dos accionistas, o período que mediou entre o início da construção e a concretização do financiamento negociado com os bancos (*financial close*) foi total

mente financiado pelos accionistas (nos termos acima referidos) suportando estes todos os riscos do projecto. A este financiamento chamou-se financiamento intercalar.

Financiamento intercalar — até Dezembro de 1996:

Accionistas:

11. Foi nesta fase anterior à conclusão das negociações com os bancos relativas ao financiamento do projecto sem garantias dos accionistas que a sociedade obteve créditos dos accionistas relativamente aos quais pediu isenção de retenção na fonte sobre os juros ao abrigo do art. 36º do EBF a qual foi parcialmente concedida nos termos dos despachos Ministeriais acima referidos [14.06.1996 e 20.12.1996]. Foram os seguintes os empréstimos concedidos pelos accionistas:

Empréstimos de accionistas antes do *financial close*

Entidades	Sede	Milhares/ contos	Milhares/ marcos	Marcos em milhares/ contos
Powergen Holdings BV	Países Baixos	Nada	Nada	—
Powergen Plc (empresa Mãe da Powergen Hold. BV).	Reino Unido	16,299	86,880	8,688
RWE Energie AG	Alemanha	8,172	43,400	4,344
Siemens Power Ventures	Alemanha	3,172	17,366	1,738
EDP	Portugal	3,172	17,366	1,738
Koch Transporttechnik	Alemanha	1,655	8,688	868

Após o *financial close* — 6 de Dezembro de 1996.
Accionistas e bancos.

12. Com um forte financiamento intercalar (*interim finance*) concedido por intermédio de empréstimos de accionistas, a Sociedade ficou apta a iniciar a construção da Central Eléctrica, a qual tinha obrigatoriamente de estar pronta dentro do prazo estabelecido nos contratos. Vinte meses após o início dos trabalhos de construção, a 6 de Dezembro de 1996, e porque parte dos trabalhos já tinham tido início e o risco do projecto era agora menor, ficaram reunidas as condições para a conclusão do financiamento negociado com um grupo dos mais importantes bancos portugueses e internacionais.

13. O Banco Europeu de Investimento (BEI) e o Kreditanstalt für Wiederaufbau (KfW) concederam a maior parte do financiamento necessário, sendo os fundos remanescentes concedidos por um Sindicato Bancário.

14. Após a conclusão do financiamento negociado com os bancos (*financial close*) ficou acordado que todos os empréstimos concedidos anteriormente pelos accionistas seriam reorganizados e substituídos. Para este efeito operou-se formalmente o reembolso desses empréstimos seguido da reposição de "novos" empréstimos dos accionistas agora conjuntamente com os empréstimos bancários.

15. Estes empréstimos dos accionistas foram prestados em montantes menores, todos em Escudos e sujeitos a uma taxa de juro inferior à aplicável aos empréstimos anteriores reflectindo a redução dos riscos do projecto partilhados agora com os bancos, mas com

os empréstimos dos accionistas subordinados aos empréstimos bancários. Indicam-se a seguir os empréstimos concedidos pelos accionistas:

Empréstimos dos accionistas após o *financial close*

Entidades	Sede	Milhares/ contos
Powergen Holdings BV	Países Baixos	9,883
RWE Energie AG	Alemanha	4,887
Siemens Power Ventures	Alemanha	1,984
EDP	Portugal	1,859
Koch Transporttechnik	Alemanha	998

16. O presente requerimento visa exactamente a confirmação da aplicação da isenção de IRC aos juros destes novos empréstimos de accionistas não residentes formalizados em 6 de Dezembro de 1996, por se considerar que não se trata verdadeiramente de "novos financiamentos" mas apenas de uma continuidade coerente do financiamento anteriormente prestado pelos accionistas, agora até por valores inferiores aos anteriores.

17. Cumpre relevar que relativamente ao empréstimo concedido pela accionista RWE AG este foi precedido do reembolso do montante total dos financiamentos anteriormente concedidos. Neste montante reembolsado estavam compreendidos quer a parte dos créditos adquiridos à Powergen Plc [nº 4, al. c), supra] quer a parte dos créditos adquiridos à HLC e à Carteira Conjunta [nº 4, al. a) e b), supra] (1).

20. Os empréstimos agora formalizados procuram apenas ajustar-se à nova conjuntura financeira que se apresenta, para os accionistas, mais favorável, mas não deixam de ser caracterizados nos mesmos termos que os empréstimos anteriores:

- A Requerente, entidade devedora, é uma empresa a prestar "serviço público";
- As entidades credoras são exactamente as mesmas: os accionistas não residentes em Portugal;
- Os empréstimos são de capitais provenientes do estrangeiro;
- O valor dos empréstimos é consideravelmente menor (contendo-se dentro dos plafonds anteriormente estabelecidos e abrangidos pela isenção) sendo agora denominados todos em Escudos;
- As taxas de juro são mais baixas por ser menor o risco inerente ao projecto, agora que é co-financiado pelos bancos. (. . .)»

14- Por despacho de 10.02.99 de S. Ex.^a o Senhor Ministro das Finanças foi indeferido o requerido, sendo o despacho em causa do seguinte teor:

«Tendo analisado o Requerimento da sociedade Turbogás -Produtos Energéticos, S.A., de 2 de Junho de 1997, bem como os restantes documentos constantes do processo, no âmbito do qual vem aquela empresa solicitar a isenção de IRC, ao abrigo do art. 36º

(1) Ponto 8 do probatório, parágrafo 8 do requerimento de 9-8-96, alínea h) e alíneas f) e g).

do Estatuto dos Benefícios Fiscais, relativamente ao pagamento de juros de capital emprestado, indefiro o pedido da requerente nos termos decididos e propostos pelo Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais com os fundamentos constantes do Parecer n.º 1108/98 da Direcção de Serviços dos Benefícios Fiscais, aliás confirmados pelo respectivo Director de Serviços e pelo Senhor Subdirector-Geral dos Impostos.

Uma vez que subsistem dúvidas quanto às isenções concedidas anteriormente pelos despachos do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais de 14 de Junho de 1996 e de 20 de Dezembro de 1996, julgo ser de atender ao proposto no n.º 2 do parecer do Senhor Director de Serviços, pelo que determino ao Senhor Secretário de Estado a adopção das providências que considere adequadas. (...)» - doc. n.º 10, fls. 95 dos autos.

15- O referido despacho do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, datado de 13.01.99, é do seguinte teor:

«(...) 1. Quanto ao pedido de isenção formulado em 02.06.97 e atenta a informação prestada pela DGCI, indefiro, com os fundamentos nela constantes.

2. No que concerne ao recurso hierárquico, submete-se à consideração do Senhor Ministro das Finanças, propondo-se a confirmação da decisão de indeferimento em conformidade com o que vem informado e salientando-se que a concessão do benefício é, nos termos do art. 36º do EBF, um acto discricionário ainda que dependente de parecer fundamentado da DGCI. A eventual revisão do enquadramento feito relativamente à matéria apenas poderia ter como efeito útil uma nova submissão a despacho - sempre subordinada a regras de discricionariedade - e não, como pretendido pelo recorrente, à imediata concessão do benefício.» - doc. n.º 10, fls. 96 dos autos.

16- No Parecer n.º 1108/98 da Direcção de Serviços dos Benefícios Fiscais, diz-se:

«(...) VIII- A EXPOSIÇÃO DE JUNHO DE 1997:

29. Parece-me a mim claro que, no pagamento dos juros se deverá atender à proveniência dos capitais, sob pena de desvirtuação do sentido e alcance do actual texto do art 36º do EBF. Assim, a cada pagamento (capital e juros) deverá corresponder, clara e inequivocamente, um montante que tenha origem no estrangeiro para poder usufruir do benefício.

30. Recordar-se, a este propósito, que o ofício n.º 1460, de 08.07.96, dirigido à Turbogás, que consta como doc. n.º 4, referia, no seu ponto 5., e passamos a citar, que "relativamente às isenções concedidas, deverá o Ministro das Finanças autorizar qualquer alteração aos empréstimos objecto das mesmas, como sejam as transferências de posições contratuais entre os credores" (o sublinhado é nosso).

31. A inexistência de novos contratos à data de 06/DEZ/96, conforme reconhecido pela própria exponente (cfr. 1º parágrafo do ponto 1. do ofício enviado a 09.04.98), redundar, em nosso entender, na impossibilidade de poder considerar a isenção para efeitos do capital entretanto (até 06.12.96) emprestado por accionistas residentes, sejam eles a EDP, a Carteira Conjunta, a HLC, ou quaisquer outros.

Mas sobretudo denuncia a inexistência de qualquer empréstimo nessa data porquanto foram empréstimos anteriormente concedidos e certamente utilizados.

32. Em suma: é imprescindível que todos os rendimentos a pagar a "credores que tenham a residência, sede ou direcção efectiva no

estrangeiro" se consubstanciem em "juros" que tenham tido como contrapartida "capitais provenientes do estrangeiro" (as expressões são do art. 36º do EBF; o sublinhado é nosso).

Cumpre-nos, por isso, recordar que vários accionistas - residentes foram disponibilizando capital ainda antes do financial close (06.12.96), bem como evidenciar que instituições de crédito - residentes - se mantêm a fornecer capital que, portanto, não tem proveniência no estrangeiro (vd. docs. juntos ao processo).

«(...)»

X - CONCLUSÕES:

B) Quanto aos pedidos de isenção ao abrigo do art. 36º:

f) A Turbogás vem prestando um serviço de carácter público para os efeitos previstos no art. 36º do EBF (doc. 17);

g) Os pedidos de Abril e Agosto de 1996 (docs. 1, 2, 5 e 6) foram deferidos parcialmente, por despachos de S. Ex.ª o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, respectivamente de 14.06.96 e 20.12.96 (docs. 3 e 7);

h) Os casos de indeferimento foram justificados fundamentalmente no facto de os capitais em questão não terem origem no estrangeiro mas em território nacional, contrariando por isso a previsão do art. 36º do EBF (docs. 4 e 8).

i) Na análise do pedido inicial foi defendido, certamente por lapso, o deferimento quanto ao National Westminster Bank Plc (como fazendo parte do Sindicato Bancário) relativamente a um montante de 87 milhões de marcos, quando esta instituição não terá contraído qualquer empréstimo em marcos, (ou, se contraiu, foi apenas no montante de 21,75 milhões de marcos, parecendo, neste caso, haver lapso da própria exponente - veja-se o anexo 2 do documento 1). O ofício de resposta terá indevidamente mencionado também esses 87 milhões de marcos (doc. 4):

j) Relativamente ao último pedido, de Junho de 1997 (doc. 12), releva, em primeiro lugar, o facto de ele apenas se reportar aos financiamentos de accionistas, pondo portanto de lado o Sindicato Bancário em que se mantêm, note-se, instituições residentes;

k) Ora, pese embora os muitos elementos trazidos ao processo, não fica demonstrada a contratação de quaisquer novos empréstimos, nos montantes mencionados, à data de 06/DEZ/96;

l) O que implica, parece-nos, que parte dos capitais que a exponente entende como mutuados a esta data, já haviam sido disponibilizados em datas anteriores, sendo parte deles por entidades residentes;

m) Neste contexto, e pela sua importância, mais uma vez se recordam os pressupostos legais da atribuição do benefício:

- existência de juros de capitais provenientes do estrangeiro representativos de empréstimos;

- ter a entidade credora residência, sede ou direcção efectiva no estrangeiro;

- ser a entidade devedora prestadora de um serviço público;

n) É precisamente quanto à sua proveniência do estrangeiro que nos parece colocarem-se dificuldades, pelo que reafirmamos que o montante que for sendo pago e respectivos juros, à medida que o vai sendo, tem que se reportar claramente a um capital proveniente do estrangeiro, o que me parece não se ter verificado no caso dos accionistas que já vinham emprestando em data anterior a 06/DEZ/96, sendo vários deles residentes em Portugal (EDP, HLC e Carteira

Conjunta) e recordando que na mesma data as duas últimas haviam cedido a sua posição à RWE Energie AG - não residente.

(...).

D) QUANTO ÀS DIFICULDADES DE APLICAÇÃO DO PRECEITO POR REFERÊNCIA ÀS EXPOSIÇÕES DA TURBOGÁS E À SUSCEPTIBILIDADE DE REVOGAÇÃO DO MESMO:

t) No caso concreto da Turbogás, como noutros que ultimamente têm sido apreciados por esta D.S., as sucessivas alterações de posições contratuais, o leque de tipos negociais disponível, a própria estruturação das operações de financiamento, bem como outras circunstâncias, têm dificultado bastante a tarefa de emissão de parecer fundamentado por esta Direcção-Geral, tarefa aliás obrigatória conforme parte inicial do texto do art. 36º;

u) Relembra-se nesta sede o despacho de S. Ex^a o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, de 02.02.98, que indefere um pedido da Tejo-Energia com contornos similares - (doc. 18);

v) Acresce a displicência das entidades interessadas (infelizmente com a anuência passiva da DGCI) que nunca juntam documentos comprovativos das situações invocadas e potencialmente conducentes ao apuramento cabal do preenchimento dos pressupostos do benefício (foi também o caso da Turbogás que veio depois a ser "instada" por duas vezes). (...);

x) Não poderá, em nosso entender, a DGCI pactuar com o "natural" esquecimento das entidades contratantes no que concerne à impenetrabilidade do art. 11º do EBF, aspecto também evidenciado no despacho do Sr. Director de Serviços na já referida informação n.º 596/97 DSBF - doc. 18. (...)» - doc. 10, fls. 100/114 dos autos.

17- Em 14.10.99 a Recorrente requereu ao abrigo do art. 36º do EBF a isenção total de retenção na fonte em sede de IRC sobre juros de capitais pela entidade não accionista Powergen Plc (detentora a 100% da Powergen Holding BV, esta possuidora de uma participação de 50% na Recorrente) e accionistas não residentes RWE Energie AG, Siemens Project Ventures GmbH e Koch Transporttechnik GmbH, emprestados após 6 de Dezembro de 1996 - doc. n.º 11, fls. 128/137.

18- Nos parágrafos 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12 e 13 do requerimento de 14.10.99, diz-se:

«(...) 6º - Em termos financeiros, o projecto de financiamento da Requerente compreende dois períodos distintos: O primeiro período "financiamento intercalar" - decorreu até 5 de Dezembro de 1996, em que 100% do financiamento necessário foi concedido pelos accionistas e que possibilitou à Empresa dar início à construção da Central Eléctrica. Durante esta fase todos os riscos financeiros foram suportados pelos accionistas.

O segundo período - *financial close* - após 6 de Dezembro de 1996, correspondeu à conclusão das negociações e concretização do financiamento negociado com o grupo dos mais importantes bancos portugueses e internacionais, após o que se verificou a renegociação dos empréstimos com os accionistas, os quais ficaram subordinados aos empréstimos bancários. Assim, a partir desta data, o rácio de funcionamento do projecto Bancos: empréstimos dos accionistas passou a ser de 80:20, conforme contrato, cuja tradução se junta em Anexo (doc.5).

7º - Relativamente aos empréstimos realizados na fase do financiamento intercalar pelos accionistas não residentes, i.e., Powergen

Plc, Siemens Power Ventures GmbH e Koch Transporttechnik GmbH, a Turbogás requereu, em 23.4.96, a isenção total de retenção na fonte em sede de IRC sobre os juros devidos relativos a capitais provenientes do estrangeiro, ao abrigo do art. 36º do EBF. Neste requerimento foi ainda solicitada isenção em relação aos juros devidos no âmbito do financiamento indirecto da Powergen Plc à Requerente via Carteira Conjunta SGPS, S.A. e HLC Engenharia e Projectos, Lda., ambas accionistas da Requerente àquela data e residentes em Portugal para efeitos fiscais.

8º - Por despacho de Sua Excelência o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais de 14.JUN.1996 a isenção foi concedida em relação ao financiamento directo de accionistas não residentes em Portugal, mas foi recusada em relação aos financiamentos indirectos, via sociedades residentes em Portugal.

9º - Na sequência da aquisição por parte da sociedade alemã RWE Energie AG, em 1996, das participações sociais representativas de 25% do capital social da Requerente (anteriormente detidas pela Powergen Plc (só parcialmente), Carteira Conjunta SGPS, S.A., e HLC Engenharia e Gestão de Projectos, Lda) foi apresentado novo requerimento em 9 de Agosto de 1996, ao abrigo do mesmo artigo, com fundamento no facto de conjuntamente com as participações sociais terem sido transferidos todos os créditos das referidas entidades sobre a Requerente.

10º - Relativamente a este requerimento foi concedida isenção por despacho do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais de 20 de Dezembro de 1996, em relação de juros de capitais resultantes dos empréstimos concedidos pela RWE Energie AG, resultantes do crédito cedido pela Powergen Plc na Requerente, no montante de PTE 2 533 284 556 (escudos) e DEM 7 880 395 (marcos) tendo sido negado, no âmbito do mesmo despacho, isenção de IRC sobre os juros de empréstimos adquiridos às empresas portuguesas HLC e à Carteira Conjunta.

11º - Assim, nos termos dos despachos referidos acima, a Requerente beneficia da isenção de IRC sobre os juros pagos relativamente aos empréstimos efectuados até 5 de Dezembro de 1996 pelos accionistas não residentes, i.e., Powergen Plc, RWE Energie AG (com as limitações indicadas), Siemens Power Ventures GmbH e Koch Transporttechnik GmbH.

12º - Relativamente aos novos empréstimos dos accionistas não residentes, concedidos após 6 de Dezembro de 1996, a Requerente apresentou novo requerimento em 2 de Junho de 1997 a solicitar a confirmação da isenção sobre os juros de capitais provenientes do estrangeiro representativos daqueles empréstimos, ao abrigo do art. 36º do EBF, uma vez que se mantêm inalteradas todas as condições subjacentes à atribuição do benefício fiscal no que respeita à Requerente, às entidades credoras e à proveniência dos capitais do estrangeiro.

13º - Contudo, este requerimento veio a ser indeferido por despacho do Senhor Ministro das Finanças de 10 de Fevereiro de 1999, com fundamento em que a Requerente, não obstante todos os esforços desenvolvidos, não teria conseguido provar a verificação de um dos pressupostos de que depende a atribuição do benefício fiscal, isto é, a proveniência do estrangeiro dos capitais mutuados, tendo sido recomendada a apresentação de um novo requerimento. (...)»

19 - Ainda, nos parágrafos 14, 15, 16, 17, 18, 19 e 20 do requerimento de 14.10.99, diz-se:

«(...) 14º - Com base no exposto acima, a Requerente vem, uma vez mais, demonstrar a verificação dos pressupostos de que depende a aplicação do benefício do art. 36º do EBF, designadamente no que respeita à origem dos capitais mutuados pelos seus accionistas não residentes. Tal prova é efectuada, essencialmente, através dos seguintes documentos retirados da contabilidade da Empresa:

a) Contas-correntes de empréstimos mantidos com os accionistas;
b) cópia de documentos bancários relativos à transferência de fundos de e para o estrangeiro em relação a cada accionista.

15º - Powergen Plc:

A Powergen Plc, é uma sociedade residente no Reino Unido que, embora não sendo accionista da Turbogás, detém 100% da Powergen Holding B.V., a qual possui uma participação de 50% na Requerente. Em anexo remetemos certificado de residência fiscal da Powergen Plc (Doc.6). Em 5.12.96 o montante dos empréstimos da Powergen Plc ascendia a 16 298 732 230\$00 e 86,879,722.00 marcos, os quais foram parcialmente reembolsados, tendo ficado por reembolsar o valor de 9 883 882 635\$00, conforme se pode verificar na conta corrente da accionista, que suporta a contabilidade (Doc. 7).

Durante os anos de 1997, 1998 e 1999, verificaram-se novas entradas de fundos do estrangeiro, realizadas pela Powergen Plc, cujo empréstimo ascende, actualmente, a 14 670 699 373\$00, conforme se pode igualmente verificar na conta corrente da accionista (Doc. 7). Juntam-se cópias dos documentos de transferência do banco que perfazem o valor de 11 235 382 847\$00 e 112 600 111.00 marcos (Doc. 8 e 9 respectivamente) correspondente ao reembolso parcial dos empréstimos pela Requerente (capital e juros), bem como cópias dos documentos bancários de transferência dos fundos adicionais resultantes dos empréstimos efectuados em 1997, 1998 e 1999 (Docs. 10/1 a 10/5). Relativamente a estes documentos é de referir que, em alguns casos, 10% do valor das transferências efectuadas se destina à realização de parte do capital subscrito e não realizado, de acordo com o rácio de empréstimos: capital 90:10, previsto no contrato remetido em Anexo e conforme pedidos de financiamento da Requerente *cash calls* (Doc. 5 e Doc. 11, respectivamente).

Face ao exposto, deverão considerar-se cumpridos os pressupostos relativos à origem estrangeira do capital mutuado pela Powergen Plc, bem como à sua natureza de entidade não residente sem estabelecimento estável em Portugal.

16º - RWE Energie AG:

A RWE Energie AG é uma empresa residente na Alemanha. Em anexo remetemos certificado de residência fiscal desta sociedade (Doc. 12).

Em 5.12.96, o montante dos empréstimos desta sociedade à Requerente ascendia a 8 171 880 797\$00 e 43, 439,00 marcos, os quais foram parcialmente reembolsados, tendo ficado por reembolsar o valor de 4 887 590 037\$00, conforme se pode verificar na conta corrente da accionista (Doc. 13).

Parte do capital reembolsado à RWE Energie AG respeitava aos empréstimos das anteriores accionistas Carteira Conjunta e HLC, no valor de 2 825 555 832\$00 e de 8,755,957.00 marcos e 1 700 538 741\$00 e 5,253,574.00 marcos, respectivamente, cujas participações foram adquiridas pela RWE Energie AG em 17 de Junho de 1996.

Durante os anos de 1997, 1998 e 1999, verificaram-se novas entradas de fundos do estrangeiro, realizadas pela RWE, cujo empréstimo ascende actualmente a 7 281 003 784\$00, conforme se pode igualmente verificar na conta corrente da accionista (Doc. 13).

Junta-se cópia do documento de transferência do banco de 6.12.96 correspondente ao reembolso parcial do empréstimo em escudos pela Requerente que perfaz o valor de 5 462 628 779\$00 (Doc. 14) que respeita a: reembolso de capital no montante de 3 284 290 760\$00 e juros no montante de 2 398 922 013\$00, tendo havido lugar a retenção na fonte no montante de 220 583 994\$00 (Doc. 15) sobre os juros relativos aos empréstimos "herdados" da HLC e Carteira Conjunta.

Junta-se igualmente cópia do documento bancário correspondente ao reembolso total do empréstimo em marcos, no valor de 54,353,845.00 marcos (Doc. 16) que respeita a: reembolso de capital no montante de 43,439,959.00 marcos e juros no montante de 11,817,133.00 marcos, tendo havido lugar a retenção na fonte no montante de 903,247.23 marcos (Doc. 15) sobre os empréstimos "herdados" da HLC e Carteira Conjunta.

Adicionalmente, anexa-se cópias dos documentos bancários de transferência dos fundos adicionais pela accionista resultantes dos empréstimos efectuados em 1997, 1998 e 1999 (Docs. 17/1, 17/15).

Relativamente a estes documentos é de referir que, em alguns casos, 10% do valor das transferências efectuadas se destina à realização de parte do capital subscrito (Doc. 11).

Face ao exposto, deverão considerar-se cumpridos também os pressupostos relativos à origem estrangeira do capital mutuado pela accionista RWE Energie AG, bem como à sua natureza de entidade não residente sem estabelecimento estável em Portugal.

17º - Siemens Project Ventures GmbH:

A Siemens Project Ventures GmbH é uma empresa residente na Alemanha. Em anexo remetemos certificado de residência fiscal desta sociedade (Doc. 18).

Em 5.12.96 o empréstimo desta sociedade à Requerente ascendia a 3 283 568\$00 e 17,375,957.00 marcos, o qual foi parcialmente reembolsado, tendo ficado por reembolsar o valor de 1 984 157 263\$00, conforme se pode verificar na conta corrente da accionista que suporta a contabilidade (Doc. 19).

Durante ao anos de 1997, 1998 e 1999, verificaram-se novas entradas de fundos do estrangeiro, realizadas pela Siemens, cujo empréstimo ascende actualmente a 2 941 521 356\$00, conforme se pode igualmente verificar na conta corrente da accionista (Doc. 19).

Juntam-se cópias dos documentos de transferência do banco de 6.12.96 correspondentes ao reembolso parcial do empréstimo pela Requerente (capital e juros) que perfazem o valor de 2 279 872 632\$00 e de 22,564,293.00 marcos (Doc. 20 e Doc. 21), bem como cópias dos documentos bancários de transferência dos fundos adicionais pela accionista resultantes dos empréstimos efectuados em 1997, 1998 e 1999 (Docs. 22/1 a 22/15). Em alguns casos, 10% do valor das transferências efectuadas destina-se à realização de parte do capital subscrito, conforme já referido (Doc. 11).

Face ao exposto, deverão considerar-se cumpridos os pressupostos relativos à origem estrangeira do capital mutuado pela Siemens Project Ventures GmbH, bem como à sua natureza de entidade não residente sem estabelecimento estável em Portugal.

18º - Koch Transporttechnik GmbH:

A Koch Transporttechnik GmbH é uma empresa residente na Alemanha. Em anexo remetemos certificado de residência fiscal desta sociedade (Doc. 23).

Em 5.12.96 o empréstimo desta sociedade à Requerente ascendia a 1 654 797 312\$00 e 8,687,979.00 marcos o qual foi parcialmente reembolsado, tendo ficado por reembolsar o valor de 998 573 295\$00, conforme se pode verificar na conta corrente da accionista (Doc. 24).

Durante ao anos de 1997, 1998 e 1999, verificaram-se novas entradas de fundos do estrangeiro, realizadas pela Koch, cujo empréstimo ascende actualmente a 1 477 255 329\$00, conforme se pode igualmente verificar na conta corrente da accionista (Doc. 24).

Juntam-se cópias dos documentos de transferência do banco de 6.12.96 correspondentes ao reembolso parcial do empréstimo pela Requerente (capital e juros) que perfazem o valor de 1 153 989 578\$00 e 11,289,771.00 marcos (Doc. 25 e Doc. 26), bem como cópias dos documentos bancários de transferência dos fundos adicionais pela accionista resultantes dos empréstimos efectuados em 1997, 1998 e 1999 (Docs. 27/1 a 27/15). Em alguns casos, 10% do valor das transferências efectuadas destina-se à realização de parte do capital subscrito, conforme já referido (Doc. 11).

Face ao exposto, deverão considerar-se cumpridos os pressupostos relativos à origem estrangeira do capital mutuado pela accionista Koch Transporttechnik GmbH, bem como à sua natureza de entidade não residente sem estabelecimento estável em Portugal.

19º Nestas circunstâncias, encontram-se preenchidos, sem qualquer margem para dúvidas, os requisitos enunciados no art. 36º do Estatuto dos Benefícios Fiscais para que a Requerente se encontre dispensada de efectuar a retenção na fonte sobre os rendimentos de capitais emprestados pelas entidades não residentes acima referidas, após 6 de Dezembro de 1996, dado que os capitais emprestados pelas mesmas antes desta data já estavam abrangidos pela isenção referida.

20º Face ao exposto, requer-se a V. Ex.^a se digne confirmar a isenção total de retenção na fonte em sede de IRC ao abrigo do disposto no art. 36º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, relativamente aos juros devidos pela Requerente às entidades acima referidas, em virtude dos empréstimos concedidos após 6.12.1996 (...)."

20- Por despacho de 31.12.99, de S. Ex.^a o Senhor Ministro das Finanças, foi decidido manter o entendimento preconizado no despacho de 10.2.99 no sentido de indeferir o pedido de isenção em sede de IRC respeitante aos juros derivados da cessão de créditos do financiamento negociado após 6 de Dezembro de 1996 e denominado de *financial close*, com fundamento no facto de que a incidência do benefício fiscal é feita especificamente nos juros decorrentes do contrato-base de mútuo, não constituindo o fraccionamento ou transferências de créditos de instituições nacionais ou accionistas residentes do contrato original para outras entidades não residentes independentemente das vicissitudes históricas, jurídicas ou factuais da vida do Contrato - matéria que seja susceptível de enquadramento na referida norma estatutária." - doc. n.º 1, fls. 17.

21- Em 4.2.00 requereu a S. Ex.^a o Senhor Ministro das Finanças "a notificação integral da decisão e seus fundamentos, bem como dos pareceres, informações ou propostas que a integram" - doc. n.º 2, fls. 18.

22- Em 31.3.00 recebeu a certidão requerida - doc. n.º 3, fls. 19/23." Vejamos, pois:

Logra prioridade de conhecimento a questão do carácter confirmativo do acto contenciosamente recorrido que, a proceder, levaria à rejeição do recurso, nos termos do arts. 57º, § 4º, do RSTA.

Como é sabido, o acto confirmativo nada inova na ordem jurídica, não tem qualquer sentido ou poder genético.

Isto porque o acto que define a situação jurídica é o acto confirmado.

E, como soi dizer-se, para que um acto se possa considerar confirmativo de outro, torna-se necessário não só que tenham por pressupostos a mesma situação fáctica e o mesmo regime jurídico mas também que em ambos seja utilizada a mesma fundamentação.

Cfr., por mais recentes, o Ac. do STA - 1ª secção - de 18/12/2002 in *Ac. Doutr.* 496-541 e jurisprudência aí citada.

Ora, como resulta do item 20 do probatório, por despacho, ora recorrido, de 31/12/1999, do Ministro das Finanças, "foi decidido manter o entendimento preconizado no despacho de 10/02/1999, no sentido de indeferir o pedido de isenção, em sede de IRC, respeitante aos juros derivados da cessão de créditos do financiamento negociado após 6 de Dezembro de 1996 e denominado de *financial close*, com fundamento no facto de que a incidência do benefício fiscal é feita especificamente nos juros decorrentes do contrato-base, de mútuo, não constituindo o fraccionamento ou transferências de créditos de instituições nacionais ou accionistas residentes do contrato original para outras entidades não residentes - independentemente das vicissitudes históricas, jurídicas ou factuais da vida do contrato - matéria que seja susceptível de enquadramento na referida norma estatutária" (dito art. 26º, actual art. 27º do EBF).

Assim, a primeira parte daquele despacho, mantém o indeferimento constante do despacho de 10/02/1999, com o fundamento - 2ª parte - de que a incidência do benefício fiscal se reporta especificamente aos juros decorrentes do contrato base de mútuo, sendo, para o efeito, irrelevantes o fraccionamento ou transferências ulteriores dos respectivos créditos.

Por sua vez, o despacho de 10/02/1999 indeferiu o benefício - cfr. item 18 do probatório - "com fundamento em que a requerente, não obstante todos os esforços desenvolvidos, não teria conseguido provar a verificação de um dos pressupostos de que depende a atribuição do benefício fiscal, isto é, a proveniência do estrangeiro dos capitais mutuados, tendo sido recomendada a apresentação de um novo requerimento", o que veio a concretizar-se em 14/10/1999 e que deu origem ao despacho ora impugnado.

Resulta, assim, do exposto que, embora a decisão seja a mesma - indeferimento do benefício fiscal - não o é a respectiva fundamentação.

E, o mais relevante ainda, é que a Administração, pelo acto de 10/02/1999, não chegou a definir, de modo definitivo, a situação jurídica deixando à requerente, digamos que a porta aberta para provar o pressuposto de facto do benefício: "a proveniência do estrangeiro dos capitais mutuados".

Pois que lhe "recomendou" a "apresentação de um novo requerimento", o que só pode entender-se como convite à recolha e apresentação de novas provas.

Ou seja: o acto de 10/02/1999 nem sequer pôs fim ao procedimento que, iniciado com o requerimento de 02/06/1997, continuou com aquele acto, finalizando com o ora recorrido.

Este, sim, é que constitui o respectivo acto final indeferindo, em definitivo, o benefício.

Pelo que não é confirmativo o despacho contenciosamente impugnado.

Vem, ainda o aresto sub *judice*, arguido de nulidade, tanto por excesso como por omissão de pronúncia.

Tais nulidades constituem infracção ao dever imposto ao juiz pelo art. 660º, n.º 2, do CPC, de resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação - exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras - não podendo ocupar-se senão das questões suscitadas pelas partes, salvo se a lei lhe permitir ou impuser o conhecimento officioso de outras.

A primeira nulidade invocada consiste em que tendo a recorrente - ora recorrida - imputado ao acto contenciosamente impugnado, "vício de violação das regras dos arts. 4º, 11º e 36º do EBF", o aresto *sub judice* anulou-o por violação de lei relativamente aos pressupostos estabelecidos nos arts. 11º, 13º, n.º 3, e 36º do EBF.

Trata-se, todavia, de mera qualificação jurídica, em obediência ao velho brocardo *jus novit curia*.

O referido aresto não considerou qualquer dimensão normativa que não resulte dos factos alegados.

Ou de outro modo: a diferente qualificação jurídica de um vício alegado, de qualquer modo sempre adentro da violação de lei, não concretiza qualquer excesso de pronúncia.

A decisão jurisdicional recorrida não conheceu de ilegalidade que não resultasse do petítório.

Aliás, como afirma a recorrente, o cerne da questão é o da existência ou não dos pressupostos, de facto e de direito, contemplados no art. 36º do EBF (actual art. 27º).

Por outro lado, a decisão não extrapola do pedido formulado: a anulação do acto.

Finalmente, não integra omissão de pronúncia mas, antes, eventual erro de julgamento, a não apreciação probatória de determinado facto.

Na verdade, como se refere no acórdão deste Tribunal de 21/01/2003, rec. 1633/02, tal nulidade reporta-se a questões que o tribunal devesse apreciar; não à não apreciação da prova. A omissão de pronúncia - vício de limites da decisão - não comporta a falta ou erro na apreciação da matéria de facto.

O facto não apreciado seria a inexistência de novos contratos, à data de 06/12/1996, o que denunciaria "a inexistência de qualquer empréstimo nessa data".

Todavia, a sentença analisa a questão "da natureza jurídica do fornecimento de fundos à recorrente após 06/12/1996, provindos dos seus accionistas RWE Energie AG, Siemens Power Ventures e Koch Transporttechnik", que reconduz "à figura jurídica de créditos constituídos por suprimento".

Contudo, da análise subsequente verifica-se tratar-se de uma "cessão de créditos por suprimento" e é nesse sentido que ali se refere o fornecimento de fundos após 06/12/1996.

Na verdade, o dito aresto discorre aí sobre a existência de tal cessão que considera verificada, em nenhum ponto se dando conta da existência, a se, de empréstimos posteriores àquela data, que, assim, se têm por não demonstrados.

A dita cessão tem-se efectivamente por demonstrada sem necessidade de maiores explicações.

Quanto à "transmissão da situação jurídica de isenção":

O art. 36º (actual 27º do EBF) dispõe nomeadamente poder o Ministro das Finanças, a requerimento do interessado e com base em parecer fundamentado da DGCI, conceder isenção, total ou parcial, de IRC, relativamente a juros de capitais provenientes do estrangeiro representativos de empréstimos de que sejam devedores as empresas que prestem serviços públicos, desde que os credores tenham a residência, sede ou direcção efectiva no estrangeiro.

E o art. 13º do mesmo estatuto regula a "transmissão dos benefícios fiscais, permitindo - n.º 3 - a sua transmissão inter vivos mediante autorização do Ministro das Finanças, por acto ou contrato fiscal, a pessoas singulares ou colectivas, desde que, no transmissário se verifiquem os pressupostos do benefício e fique assegurada a tutela dos interesses públicos com ele prosseguidos.

Ora, como se referiu e vem amplamente explanado no aresto recorrido, houve transmissão "da situação jurídica de isenção", seja, do benefício fiscal em causa, através da referida cessão de créditos ou da posição contratual respectiva a "entidades não residentes para efeitos fiscais e, consequentemente, detentoras da qualidade de credor não residente", com vista à isenção estatuída no dito art. 36º.

Todavia, o que os autos não demonstram é que tal transmissão tenha sido autorizada pelo Ministro das Finanças.

Sendo que, como parece óbvio, tal autorização tem de preceder aquela transmissão.

E mesmo que o pudesse ser a posteriori, os autos, como se disse, não a provam.

Sendo que se trata efectivamente de situação com cabimento no n.º 3 - e não no n.º 2 - do art. 13º já que o benefício fiscal em causa depende de reconhecimento por acto administrativo o Ministro das Finanças pode ... (art. 36º) - em que, pois, a eficácia da transmissão depende de decisão ministerial a autorizar a transferência já que se não está no domínio dos direitos *ob rem*; como no dito n.º 2.

Aqui, não é necessário um acto administrativo de concessão do benefício, já que os sujeitos respectivos "se determinam pela titularidade activa das coisas cujos rendimentos ou valores são beneficiados, isto é, constituem um direito inerente às acções, certificados ou imóveis respectivos ... sendo o direito ao benefício fiscal inerente à propriedade do bem, ... à titularidade de uma coisa".

Cfr. Nuno Sá Gomes, "Teoria Geral dos Benefícios Fiscais", in *CTF* 360-98 e segs., citado no aresto recorrido.

Refira-se, ainda, que não está em causa o exercício de qualquer poder discricionário, subjacente à norma do art. 36º referido.

O conteúdo do acto sindicado não expressa tal exercício de qualquer poder e esgotando-se em aspectos puramente vinculados, quais sejam os da verificação dos respectivos pressupostos de facto e de direito.

Ainda uma nota final para referir não haver lugar à pretendida, pelo MP, ampliação da matéria de facto, já que o n.º 4 do art. 712º do CPC ressalva o disposto na al. a) do seu n.º 1 - constarem do processo todos os elementos probatórios que permitem a respectiva reapreciação, como é o caso - já que, na circunstância, a secção conhece de matéria de facto - art. 21º do ETAF (redacção anterior à reforma entrada em vigor em 01/01/2004).

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso jurisdicional, revogando-se o aresto recorrido e julgando-se improcedente o recurso contencioso.

Custas pela ora recorrida, tanto na instância como neste STA, fixando-se a taxa de justiça, respectivamente, em € 300 e € 450 e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 23 de Junho de 2004. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Alfredo Madureira*.

Acórdão de 23 de Junho de 2004.

Assunto:

IVA. Art. 20º, n.º 1, al. a), do CIVA. Dedução e reembolso do imposto. Actividades de interesse para o turismo. Natureza familiar. D.L. n.º 256/86, de 27 de Agosto.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Nos termos do D.L. n.º 256/86, de 27 de Agosto, a actividade turística aí prevista tem natureza familiar, sendo igualmente essencial à prestação da respectiva actividade turística tanto a residência do proprietário como a prestação de hospedagem*
- 2 — *No critério legal, tal dualidade é indissociável.*
- 3 — *Assim, não obsta ao disposto no art. 20º, n.º 1, al. a), do CIVA, a dedutibilidade do IVA suportado na parte referente à habitação do sujeito passivo, carecendo, em absoluto, de suporte legal a fixação de uma percentagem correspondente à área dos imóveis destinados àquele fim para efeitos da respectiva tributação.*

Recurso n.º 1785/03-30. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Daniel Domingues; 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 então Tribunal Tributário de 1ª Instância de Braga, proferida em 20/06/2003, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por DANIEL DOMINGUES, contra a liquidação adicional de IVA relativamente aos 1º e 2º trimestres de 1997, com os n.ºs 97276751 e 98001593, que consequentemente anulou. Fundamentou-se a decisão em que “a obrigatoriedade de residência do proprietário é um requisito essencial à qualificação da actividade de turismo rural”, segundo o que dispõem os arts. 1º do D.L. n.º 256/86, de 27 de Agosto, e 7º do D.L. n.º 169/97, de 04 de Julho.

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

“I. Tendo o sujeito passivo deduzido a totalidade do IVA suportado com referência a imobilizado em curso, nomeadamente obras de remodelação e reconstrução de edifícios.

II. Sendo certo que tais imóveis destinam-se, simultaneamente, a residência do seu proprietário e ao turismo de habitação, pelo que apenas parte dos imóveis será objecto de operações tributáveis.

III. Pelo que se deve concluir pela não dedutibilidade do IVA suportado na parte referente à percentagem correspondente à área dos imóveis destinados à habitação do sujeito passivo, nos termos do art. 20º, n.º 1, al. a), do CIVA.

IV. Pelo que as liquidações em causa são legais, fundando-se nomeadamente no art. 20º, n.º 1, al. a) CIVA.

O Meritíssimo Juiz do tribunal *a quo* tendo decidido em sentido contrário, cometeu errada interpretação e aplicação da lei, nomeadamente do que dispõe o art. 20º, n.º 1, al. a) do CIVA, pelo que deverá ser proferido acórdão que anule a sentença de fls. 90 a 92.»

E contra-alegou o impugnante, concluindo por sua vez:

«I) Louva-se o Recorrido no acerto e justeza da decisão do Tribunal “a quo” pugnano pela sua manutenção, devendo improceder as conclusões do Recurso;

II) Tendo projectado e licenciado todo o imobilizado a turismo de habitação, e sendo requisito a condição obrigatória desse licenciamento a residência do proprietário, todas as obras de remodelação e reconstrução dos edifícios, incluindo as dos 2 quartos para residência do proprietário, são objecto de operações tributáveis.

III) É, pois, dedutível também o IVA suportado nessa parte destinada a habitação do sujeito passivo, como imperativo da hermenêutica jurídica do disposto no artigo 20, n.º 1, al. a), do CIVA, que não estabelece distinção, nem dispõe critério de proporcionalidade, tendo feito correcta aplicação da lei o julgado;

Sem conceder,

IV) Ademais, e *in casu*, havendo facturas que os autos ostentam circunscritas aos exercícios do 1º e 2º trimestre de 1997, respeitantes concretamente e *in totum* aos 2 quartos de habitação do proprietário, nunca por nunca seria de aplicar o critério propugnado pela Fazenda Pública.

Suprido e doutamente o omitido, deve negar-se provimento ao Recurso.»

O Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso por o julgado “ter feito boa interpretação e aplicação da lei” sendo que “o critério de proporção usado pela Administração Tributária não encontra suporte em norma alguma do CIVA”, equivalendo “à integração de lacuna na área da incidência do IVA, o que é proibido pelo principio da legalidade do imposto”.

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

Em sede factual, vem apurado que:

«1. A administração fiscal (AF) procedeu à liquidação, com base nos fundamentos que constam da informação externa para pedido de reembolso, de 12.03.97, a fls. 21 a 27 dos autos (informação);

2. Segundo o projecto para afectação da Quinta do Pombal a turismo rural, prédio com a área total de 15 000 m², as áreas cobertas afectas a turismo e à família seriam, respectivamente, de 276,15 m² e 104,78 m² — informação.»

Vejamos, pois:

O D.L. n.º 256/86, de 27 de Agosto, como resulta do seu preâmbulo, visou, de acordo, aliás, com o estabelecido no Plano Nacional do

Turismo, “o fomento do turismo rural e o incremento do turismo de habitação nas zonas rurais” em ordem, simultaneamente, à “protecção e valorização do património cultural, de que a arquitectura regional é expressão de grande interesse turístico” e com “significativa atracção sobre a procura interna e externa” respectiva.

O que tudo teve acolhimento na CEE, com financiamento pelo FEOGA.

Assim, o art. 1º do diploma consagra a actividade de interesse para o turismo, “com natureza familiar”, consistindo na “prestação de hospedagem em casas que servem simultaneamente de residência aos seus donos”, nas diversas formas que enuncia: “turismo de habitação”, “turismo rural” e “agro-turismo”.

Comum a todas elas é, todavia e sempre, aquela natureza familiar.

E, complementando o conceito, o art. 16º dispõe que “o dono da casa é responsável pelo rigoroso exercício, por si e pelos familiares e demais pessoal, das normas de acolhimento, conforto e bem-estar que caracteriza a tradicional hospitalidade portuguesa”.

Do que se conclui que a lei tem, de tais estabelecimentos, uma visão unitária sendo igualmente essencial à prestação de tal actividade turística, tanto a residência do proprietário como a prestação de hospedagem.

No critério legal, tal dualidade é indissociável.

Trata-se, pois, do exercício de uma só actividade que não da de hospedagem, a partir de uma residência dela desligada — cfr. o art. 24º (alojamento de hóspedes em casa particular e locação ou sublocação de quartos).

Aliás, a lei — art. 15º, n.º 2 — tem como excepcional ou, pelo menos, especial, que a residência do dono do empreendimento possa ocorrer “em edificação contígua ou muito próxima” mas “desde que permita assegurar a hospitalidade devida”, exigência esta última que também ajuda a caracterizar o empreendimento como unidade.

No conceito legal, para se assegurar a pretendida hospitalidade, é necessário, em geral, que o proprietário tenha a sua residência no empreendimento.

E não só aquele mas também a sua família, dada a “natureza familiar” legalmente prescrita.

Unidade pois, que não dualidade.

Ora, nos termos do probatório, estão em causa obras de remodelação e reconstrução dos edifícios respectivos, incluindo as dos dois quartos que servem de residência ao proprietário.

Mas, assim, integrando estes o empreendimento, nos termos da predita indissociabilidade, superada fica a objecção posta pela Fazenda recorrente, em vista do art. 20º, n.º 1, al. a), do CIVA.

Preceitua este dispositivo legal só poder deduzir-se o imposto que tenha incidido sobre bens ou serviços adquiridos ou utilizados pelo sujeito passivo para a realização, nomeadamente, de “transmissões de bens e prestações de serviços sujeitas a imposto e dele não isentas”.

Ora, considerando a predita unidade, está-se sempre perante uma prestação de serviços sujeita a imposto pelo que é admissível a respectiva dedução e reembolso — suportado com referência a “imobilizado em curso”, nomeadamente obras de remodelação e reconstrução dos edifícios componentes do empreendimento.

De qualquer modo, não tem suporte legal a diferenciação efectuada pela Administração Tributária concluindo pela não dedutibilidade do IVA suportado pelo sujeito passivo na parte referente à percentagem correspondente à área dos imóveis destinados à sua habitação.

Além de que, tratando-se de matéria integrante da incidência do imposto, vigora o princípio da legalidade excludente do recurso à via regulamentar para o efeito — isto se como tal se considerasse o ofício-circulado n.º 33130, de 02/04/1993, do Serviço de Administração do IVA (DSCA do SIVA).

O que, todavia, não é o caso, tendo aquele, antes, natureza de meras instruções internas que apenas vinculam os serviços hierarquicamente dependentes do respectivo autor — o que, aliás, a própria Fazenda recorrente admite — cfr. n.º 14 das alegações.

Tal percentagem resultante de uma fracção que comporta, no numerador, a área afectada à actividade turística, com inclusão de zonas comuns e, no denominador, a área total do imóvel, fazendo-se a imputação, quanto àquelas, em proporção do espaço ocupado por cada uma das partes, não encontra pois qualquer apoio na lei.

Improcedem, assim, todas as conclusões do recurso.

Termos em que se acorda negar-lhe provimento.

Sem custas.

Lisboa, 23 de Junho de 2004. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Alfredo Madureira*.

Acórdão de 23 de Junho de 2004.

Assunto:

Embargo de terceiro. Cónjuge do executado. Citação. Artº 239º do CPPT.

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 — *Em processo de execução, tendo sido penhorado bem comum do casal e o cónjuge embargante citado como parte, este não pode deduzir embargos por não ser terceiro em tal execução, por nela ter intervindo.*

Recurso nº: 1786/03-30; Recorrente: Lídia Pereira Gomes Duarte Pardal; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo}. Juiz Cons.^o Dr. Pimenta do Vale.

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

1 — Lídia Pereira Gomes Duarte Pardal, residente na rua Joaquim Filipe Tomás, nº 2-2º Esq., Campelos, Torres Vedras, não se con-

formando com a decisão do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, que rejeitou liminarmente os embargos de terceiro, negando o pedido de levantamento da penhora, dela veio interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

A) A citação da ora recorrente no âmbito da execução fiscal foi efectuada com vista a que esta requeresse a separação judicial de bens, para os efeitos consignados no artigo 239º do C.P.P.T., conjugado com o artigo 220º do mesmo diploma e nº 3 do artigo 825º do C.P.C.;

B) A citação em causa, tendo em conta a conjugação dos normativos legais indicados na citação, não tem subjacente o facto da penhora incidir sobre bens imóveis ou móveis sujeitos a registo, mas o facto da dívida exequenda em causa ter por fundamento a exclusiva responsabilidade tributária de um dos cônjuges;

C) A citação efectuada à ora recorrente, no âmbito da execução fiscal, não tem por efeito atribuir ao cônjuge não responsável a posição de executado (artigo 220º, *ex vide* artigo 239º, nº 1, 1ª parte do C.P.P.T. e artigo 864º-B do C.P.C., *ex vide* artigo 864º, nº 1, alínea a), 2ª parte do C.P.C.);

D) O cônjuge não devedor não assume a qualidade de parte no processo executivo e, conseqüentemente, não está impedido de recorrer aos embargos de terceiro para defesa da sua posse ou de outro direito próprio que considera ofendido pela diligência judicial;

E) Apenas em situações em que a penhora incida sobre bens imóveis ou móveis sujeitos a registo é que a citação do cônjuge do executado tem o alcance de colocá-lo na situação de co-executado, com todos os direitos processuais atribuídos ao executado originário;

F) A sentença sob recurso viola o disposto nos artigos 239º, nº 1, 1ª parte, *ex vide* 220º do C.P.P.T. e artigos 864º-B, *ex vide* 864º, nº 1, alínea a), 1ª parte e 825º do C.P.C.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer, pronunciando-se pela improcedência do recurso, já que o cônjuge do executado, "sendo parte na causa como sujeito passivo na relação jurídica material controvertida, não é terceiro em relação aquela", não podendo, assim, deduzir embargos de terceiro.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

A) Na execução fiscal nº 3905200207000138 instaurada contra o marido da embargante, José Augusto Plácido Duarte Parda, por dívida de IVA e Juros compensatórios do ano de 1994, foi penhorada metade da fracção sita no 2º andar esquerdo do nº 2 da Rua Joaquim Filipe Tomás, inscrito no ano art.º 2160, fracção I, da freguesia de Campelos e descrito na conservatória do Registo Predial sob o nº 820 (docs. de fls. 65 a 73).

B) A fracção referida em A) foi adquirida, em 19/6/2000, por contrato de compra e venda pela embargante e marido, ora executado, e pelo irmão daquela (doc. de fls. 15 a 21).

C) A embargante é casada com o executado desde 10/9/99 no regime de comunhão de adquiridos (docs. de fls. 15 a 21 e 30).

D) A embargante foi citada em 15/5/2003 nos termos e para os efeitos do disposto no art.º 239º do CPPT conjugado com o art.º 220º do mesmo Código e nº 3 do art.º 825º do CPC (docs. de fls. 74 e 75).

E) Os embargos foram deduzidos em 28/4/2003 (fls. 2).

3 — O objecto do presente recurso consiste em saber se o cônjuge do executado que foi citado para a execução, nos termos e para o

efeito do disposto no artº 239º do CPPT, conjugado com o artº 220º deste diploma legal e 825º, nº 3, do CPC, pode deduzir embargos 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 arresto, penhora ou qualquer outro acto judicialmente ordenado de apreensão ou entrega de bens, reagir contra a ofensa dos seus direitos.

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

Não nos dá, contudo, 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.

Terceiro "é todo aquele que não tenha intervindo no processo ou no acto jurídico de que resultou a diligência judicial, nem represente quem foi condenado no processo ou quem no acto se obrigou" (Ac. desta Secção do STA de 9/4/03, *in rec.* nº 1.838/03).

Ora, no caso dos autos e conforme resulta do probatório, a recorrente/embargante foi citada nos termos e para o efeito do disposto no artº 239º do CPPT, conjugado com os arts. 220º do mesmo diploma legal e 825º, nº 3, do CPC [(vide al. D)], pelo que teve, assim, intervenção na execução.

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, "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, nº 1, alínea a), deste Código, usando em seguida das referidas faculdades processuais" (Conselheiro Jorge Sousa, *in CPPT anotado*, 4ª ed., pág. 981).

No mesmo sentido, vide Acórdãos desta Secção do STA de 15/10/03, *in rec.* nº 1.845/02, e de 14/4/04, *in rec.* nº 1.075/03.

4 — 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, 23 de Junho de 2004. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*.

Acórdão de 23 de Junho de 2004.**Assunto:**

Execução fiscal. Graduação de créditos. Dívidas à Segurança Social. Crédito emergente de dívidas ao Estado por IRS. Ordem de graduação.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — Os créditos emergentes de dívidas à segurança social e os emergentes de dívidas ao Estado por IRS gozam, ambos, de privilégio imobiliário - cfr. arts. 11º do DL n.º 103/80 e 111º do CIRS.*
- II — E de harmonia com as disposições conjugadas dos referidos preceitos já perante o estabelecido no art.º 748º do Código Civil, aqueles devem ser graduados antes destes.*

Recurso n.º 1868/03-30. Recorrente: Ministério Público; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Consº Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformado com a douta sentença de graduação de créditos proferida pelo Tribunal Tributário de 1ª Instância de Setúbal que entendeu graduar em primeiro lugar o crédito do Estado relativo ao IRS em detrimento do crédito da Segurança Social por contribuições, dela interpôs o presente recurso para esta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, o Ex.º Magistrado do Ministério Público junto do tribunal *a quo*.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso e, pugnando pela revogação do impugnado julgado e consequente e díspar graduação daqueles créditos, formulou, a final, as seguintes conclusões:

1. Ao graduar em primeiro lugar o crédito do Estado por IRS, em detrimento do crédito da Segurança Social por contribuições, o M.º Juiz a quo fez incorrecta interpretação e aplicação das disposições conjugadas dos arts. 748º do Código Civil, e art. 11º do Dec.-Lei nº 103/80 de 3 de Maio;

2. Ao prever no artº 11º do Dec.-Lei nº 103/80, de 3 de Maio que os créditos por contribuições devidas à segurança social se graduam logo após os créditos previstos no artº 748 do Código Civil, o legislador criou uma ordem de preferência relativamente a outros créditos do Estado por impostos;

3. No confronto entre créditos da Segurança Social por contribuições e créditos do Estado por IRS, aqueles devem ser graduados em primeiro lugar;

4. Ao graduar em primeiro lugar os créditos do Estado por IRS o M.º Juiz a quo violou aquelas normas legais, motivo pelo qual deve a douta sentença ser revogada e substituída por outra que gradue aqueles créditos no lugar que lhes compete.

Em contra-alegações também oportunamente apresentadas em júízo o Ex.º Representante da Fazenda Pública sustentou o decidido, reclamando a sua confirmação, com a consequente improcedência do presente recurso.

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

A questão decidenda é tão só a de saber qual a ordem de graduação dos créditos reclamados, admitidos e julgados verificados provenientes, um, de dívidas de contribuições para a Segurança Social e, outro, de dívidas ao Estado e emergentes de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares.

E, como decorre do relato que antecede, a decisão recorrida graduou os créditos reclamados e provenientes de Imposto sobre o Rendimento não oportunamente pago ao Estado antes do também reclamado crédito da Segurança Social por dívida das respectivas contribuições.

Sustenta o Ilustre Recorrente que os créditos da Segurança Social deviam ter sido graduados antes do crédito do Estado emergente de IRS.

E, tal como a jurisprudência maioritária desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo vem repetidamente afirmando, com razão - vejam-se, entre outros, os acórdãos de 27.05.1998, processo n.º 22.589, de 3 de Março de 1999, processo n.º 23.484, e de 10.07.2002, processo n.º 181/02.

Os referidos créditos gozam ambos, de harmonia com os invocados preceitos legais, a saber, art.º 11º do DL n.º 103/80, de 9 de Maio, e art.º 111º do CIRS (anterior art.º 104º), de privilégio imobiliário, devendo, nos termos do disposto naquele primeiro preceito, graduar-se os créditos da Segurança Social logo após os créditos referidos no art.º 748º do Código Civil.

E este último dispõe que:

«Os créditos com privilégio imobiliário graduam-se pela seguinte ordem:

- a) Os créditos do Estado, pela contribuição predial, pela sisa e pelo imposto sobre as sucessões e doações;
- b) (. . .)»

Ora, nos créditos do Estado aqui referidos não se incluem ou constam os créditos provenientes de IRS.

Daí que tal preceito não logre aplicação na graduação que cumpre efectuar, E daí que, consequentemente, tenha o questionado crédito de IRS de ser graduado depois do créditos da Segurança Social tal como propugna o Ilustre Recorrente.

Dito de outro modo, o crédito do Estado relativo a IRS, enquanto "crédito do Estado" não se encontra abrangido pela referida alínea a) do citado artigo do Código Civil.

Como tal, não poderá ser-lhe atribuída preferência na ordem de graduação relativamente ao crédito da Segurança Social.

Termos em que acordam os Juizes deste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso jurisdicional do Ministério Público e, em consequência, revogar a sindicada sentença de graduação de créditos, graduando-os agora pela seguinte forma:

- 1º Os créditos relativos a contribuição autárquica e juros;
- 2º O crédito do IGFSS e respectivos juros;
- 3º O crédito relativo a IRS.

Não é devida tributação.

lisboa, 23 de Junho de 2004. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 23 de Junho de 2004.

Assunto:

IRS. Art.º 10º, n.º 5, do CIRS. Reinvestimento do produto da venda de um imóvel destinado à habitação na compra de outro imóvel com idêntico fim.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Nos termos do disposto no art.º 10º, n.º 5, do CIRS são pressupostos da exclusão da tributação em IRS (art.º 10º, n.º 1, al. a) do CIRS] que os ganhos obtidos na transmissão onerosa de imóveis destinados à habitação do sujeito passivo ou do seu agregado familiar sejam, no prazo de 24 meses, reinvestidos na aquisição de outro imóvel destinado, exclusivamente, ao mesmo fim.*
- 2 — *O reinvestimento a que se reporta o prébito n.º 5 do art.º 10º do CIRS (redacção de 1996) é tão-só o reinvestimento do produto da alienação e não o reinvestimento de um empréstimo bancário.*

Recurso n.º 2047/03-30. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Emília Moreira de Almeida; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro 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 do Porto que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por Emília Moreira de Almeida contra o acto de liquidação de IRS de 1997, no valor global de € 1.177,07, vem deduzir o presente recurso, formulando 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 5333644263, relativa ao ano de 1997, de forma legal e congruente;

2- Havendo a douta 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 douta sentença recorrida foram violadas as seguintes normas legais: arts. 10º, n.º 5, al. a), e 10º, n.º 7.

A impugnante não contra-alegou.

O Ex.º Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser concedido provimento ao presente recurso, conforme jurisprudência desta Secção do STA, que cita.

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

- Em 6 de Julho de 1995, a impugnante adquiriu um imóvel destinado à habitação própria e permanente por 7 000 000\$00, tendo recorrido a crédito bancário no valor global de 5 000 000\$00;

- A impugnante vendeu o referido imóvel em 1 de Outubro de 1997, pelo preço de 11 150 000\$00;

- Para efectuar a referida venda, a impugnante teve que pagar a quantia de 5 219 429\$00 para amortizar a dívida garantida com hipoteca sobre esse imóvel contraída para a respectiva aquisição;

- Em 10 de Fevereiro de 1998, a impugnante adquiriu um outro imóvel destinado à habitação própria e permanente por 10 000 000\$00, tendo recorrido a crédito bancário no valor global de 5 000 000\$00;

- Na sequência da análise da referida escritura foi elaborado em 20 de Setembro de 2002 o acto de liquidação impugnado n.º 5 333 644 263, onde se apurou imposto sobre o rendimento das pessoas singulares a pagar pela impugnante no valor de € 1 177,07 ;

- A data limite de pagamento voluntário da referida quantia era 6 de Novembro de 2002;

- O presente processo foi instaurado em 14 de Novembro de 2002.

3 - Dispõe o art.º 10º, n.º 1, al. a), do CIRS que "constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos comerciais, industriais, agrícolas ou de capitais resultem de: alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis...".

Por sua vez e na redacção que lhe foi introduzida pela Lei n.º 10-B/96, de 23/3, estabelecia o n.º 5, al. a), deste preceito legal que "são excluídos 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 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".

Do que fica exposto e na parte que agora interessa, ressalta, desde logo, que são pressupostos da exclusão da tributação em IRS que os ganhos obtidos na transmissão onerosa de imóveis destinados à habitação própria e permanente do sujeito passivo ou do seu agregado familiar sejam, no prazo de 24 meses, reinvestidos na aquisição de outro imóvel destinado exclusivamente ao mesmo fim.

A este propósito, escreveu-se no acórdão desta Secção do STA de 12/3/03, *in rec. n.º 1.721/02*, prolatado em situação idêntica que "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.º 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 DGCI, de 1990. Pág. 120).

E a prova de que é esta a melhor interpretação daquele tipo de reinvestimento está no n.º 7 daquele art.º 10º, nos termos do qual

”no caso de reinvestimento parcial do valor da 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.º 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”.

4 - Posto isto e voltando ao caso em apreço, resulta da matéria fáctica dada como provada que a impugnante adquiriu, em 6/7/95, por escritura pública e pelo valor de 7.000.000\$00, a fracção em causa, para cujo pagamento contraiu um empréstimo bancário no valor de 5.000.000\$00.

Posteriormente, em 1/10/97, procedeu à venda da referida fracção pelo valor de 11.150.000\$00, tendo pago, para efectuar a referida venda, a quantia de 5.219.429\$00, para amortizar a dívida garantida com hipoteca e, em 10/2/98, adquiriu novo imóvel destinado à habitação própria e permanente por 10.000.000\$00, tendo recorrido a crédito bancário no valor global de 5.000.000\$00 (vide probatório). Sendo assim, é patente que não pode operar a referida exclusão, uma vez que a impugnante não reinvestiu a totalidade do produto da anterior alienação, pelo valor de 11.150.000\$00, do prédio que havia adquirido por 7.000.000\$00.

A nova habitação foi custeada em parte pelo mútuo bancário no valor de 5.000.000\$00, pelo que do produto da primeira alienação só reinvestiu a quantia de 5.000.000\$00.

Deste modo, apenas esta quantia de 5.000.000\$00 (24.939,89 euros) é que fica excluída da pretendida tributação em IRS.

No mesmo sentido, pode ver-se os Acórdãos desta secção do STA de 3/3/04, *in rec.* nº 1.774/03; de 14/1/04, *in rec.* nº 1.357/03; de 28/1/04, *in rec.* nº 1.359/03, e de 19/5/04, *in rec.* nº 2.048/03.

5 - Nestes termos, acorda-se em conceder provimento ao presente recurso e revogar parcialmente a decisão recorrida, que no mais se mantém, julgando-se, em consequência e nessa medida, improcedente a impugnação judicial.

Custas pela impugnante, mas apenas na primeira instância e na proporção do decaimento.

Lisboa, 23 de Junho de 2004. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*.

Acórdão de 23 de Junho de 2004.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Efeito. Oposição à execução fiscal. Duplicação de colecta. Indeferimento liminar.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *Atento o disposto no artº 286º, nº 2, do CPPT, estando a dívida a que se reporta o processo em que é interposto o recurso garantida, o efeito deste não poderá deixar de ser suspensivo.*

2 — *É elemento fundamental da figura da duplicação de colecta, prevista no artº 204º, nº 1, al. g), do CPPT, que a dívida que se exige já esteja inteiramente paga, pelo que não se pode dar como verificada essa figura se não estiver demonstrado que já está pago o imposto cuja cobrança de novo se intenta.*

Recurso nº 2.065/03-30. Recorrente: Encosta do Sol-Empreendimentos Turísticos, Lda; Recorrido: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Pimenta do Vale.

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

1 - Encosta do Sol - Empreendimentos Turísticos, Lda., com sede na rua Dr. Abílio Monteiro, nº 79-2º dtº, Canas de Senhorim, não se conformando com a decisão do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viseu que lhe rejeitou liminarmente a oposição à execução fiscal nº 2585-02/100675.4, no valor de € 13.239,69, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1 - Ao atribuir efeito devolutivo ao recurso o tribunal não considerou a garantia bancária prestada nos autos e considerada válida, violando, em consequência, o artigo 286.º, nº 2, do CPPT, pelo que deverá ser atribuído efeito suspensivo ao recurso.

2 - O tribunal recorrido ao tomar a decisão não percepcionou correctamente os factos alegados pela recorrente na petição de oposição à execução, qualificando-os, em consequência, juridicamente mal.

3 - A recorrente invocou o pagamento do imposto e alegou que o mesmo lhe está novamente a ser exigido, como resulta da conjugação e enquadramento dos n.ºs 21 e 31 da petição.

4 - A recorrente alega na petição que pagou ao Sr C., através de cheques, que juntou aos autos em 17/06/03, o valor do IVA referente à emissão das facturas n.ºs 1, 2 e 5, no valor de 2.380.000\$00 ou € 11.871,39.

5 - Esse valor de IVA diz respeito ao ano de 1999.

6 - Nos presentes autos reclama-se, à ora recorrente, o pagamento de IVA, referente ao ano de 1999, no valor de € 11.871,39 ou 2.380.000\$00, valor esse apurado em inspecção tributária, como consta de fls. 18 dos autos, na qual se procedeu à correcção do IVA deduzido das facturas n.ºs 1, 2 e 5 supra-referidas no nº 4.

7 - Nos termos do artigo 205.º do CPPT são requisitos para a verificação da duplicação da colecta a unicidade dos factos tributários, a identidade da natureza entre o imposto pago e o que de novo se exige e a coincidência temporal do imposto pago e o que de novo se pretende cobrar.

8 - Assim, entende a recorrente que em face do alegado nos anteriores n.ºs 4, 5, 6 e 7 estão verificados os requisitos da duplicação da colecta.

9 - Ao não proceder desta forma o tribunal recorrido interpretou mal os factos alegados na petição e violou, assim, o artigo 204.º, nº 1, al. g), do CPPT.

10- A alegação de que o tribunal recorrido desconhecia o resultado da inspecção tributária, constitui-o como violador do princípio do inquisitório plasmado no artigo 13.º do CPPT, uma vez que ao ter conhecimento da sua existência apenas não conhece o seu conteúdo porque não indagou todos os factos de que podia conhecer.

11- Se se entendesse que estes fundamentos não constituíam duplicação da colecta sempre se acharia verificado o preenchimento da al. f) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT, quanto ao pagamento, uma vez que foram juntos aos autos documentos comprovativos de tal pagamento do imposto ora peticionado nos presentes autos.

12- Dir-se-á, também, que a não serem considerados os factos alegados pela ora recorrente como preenchendo alguma das alíneas do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT, dever-se-á ordenar a convalidação para o processo de impugnação, uma vez que ao tempo da apresentação da oposição à execução ainda não tinha expirado o prazo de impugnação. De facto o tribunal ao não proceder desta forma violou os artigos 98.º, n.º 4, e 102.º n.º 2, do CPPT, uma vez que havia reclamação graciosa interposta e pendente ao tempo da dedução da oposição à execução fiscal.

A Fazenda pública não contra-alegou.

O Ex.º Procurador-Geral emitiu douto parecer no sentido da improcedência do recurso, uma vez que o M.º Juiz *a quo* fez boa interpretação da petição inicial e da lei.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - Começemos, então, pela apreciação da questão prévia suscitada pela recorrente e que se prende com o efeito devolutivo atribuído ao recurso pelo tribunal recorrido, apoiando-se, para o efeito, no disposto no art.º 286º, n.º 2, do CPPT.

Estabelece este dispositivo legal que “os recursos têm efeito meramente devolutivo, salvo se for prestada garantia nos termos do presente Código ou o efeito devolutivo afectar o efeito útil dos recursos”.

Ora, da informação de fls. 18 resulta que, para suspensão do processo executivo, foi apresentada pela executada, em 20/09/02, garantia bancária [vide al. E)].

Sendo assim e uma vez que a dívida a que se reporta o processo em que é interposto o presente recurso está garantida, o efeito deste e contrariamente ao decidido a fls. 40, não poderá deixar de ser suspensivo, conforme o disposto no prérito art.º 286º, n.º 2.

Pelo que e nesta parte, assiste razão à recorrente quanto à pretendida alteração do efeito atribuído ao recurso.

3 - Vejamos, agora, se procedem também as demais conclusões do recurso.

A decisão recorrida rejeitou liminarmente a petição inicial da presente oposição à execução fiscal considerando, por um lado, que a matéria alegada pela oponente não se subsume na duplicação da colecta, na medida em que não é alegado que o imposto já havia sido pago e estão a exigir de novo o mesmo tributo, discutindo antes a legalidade da liquidação e, por outro, que não há lugar à convalidação da oposição à execução fiscal para processo de impugnação judicial, uma vez que havia já decorrido o prazo para a dedução desta. Salvo o devido respeito que sempre nos merece opinião contrária, não assiste razão ao M.º Juiz *a quo*.

Com efeito e muito embora a presente petição inicial não seja um modelo de perfeição, analisando os seus termos, verifica-se que a recorrente fundamenta a existência do seu direito - não importa

agora se correctamente ou não, pois esse aspecto contende já com o mérito da acção de oposição à execução em cujo âmbito a sentença recorrida não chegou a entrar - no pagamento, segundo o seu ponto de vista, do imposto em causa.

Na verdade, tal resulta com alguma exuberância dos itens 21º onde consta que “estes três cheques referentes ao IVA...foram imediatamente e em função daquela antecipada facturação entregues ao sr C. que os descontou, desconhecendo a ora oponente se aquele entregou os referidos valores de IVA ao Estado” - e 31º - onde refere que “a presente execução é, assim, uma cobrança coerciva de IVA não devido”.

É certo que a recorrente pede que se declare que “a ora executada nenhuma quantia relativa a IVA deve ao Estado”.

Mas, falar-se em ausência de dívida ao Estado é, a nosso ver, o mesmo que falar do pedido formulado na oposição à execução fiscal, qual seja o da extinção da execução.

Temos, portanto, que a decisão recorrida interpretou erradamente a petição inicial da oposição à execução fiscal ao entendê-la no sentido de que a recorrente apenas discute a legalidade da liquidação, quando o que ela pretende, em primeira linha, é que a execução fiscal seja julgada extinta por a dívida pelo imposto em causa já ter sido paga, por virtude das circunstâncias que alegou.

Pelo que forçoso é concluir que a recorrente se socorreu do meio processual próprio com vista à extinção da execução.

4 - Mas será que se encontram preenchidos os pressupostos que configuram uma situação de duplicação de colecta, tal como vem alegado pela recorrente?

O conceito de duplicação de colecta vem definido no art.º 205º do CPPT.

«Haverá duplicação de colecta para efeitos do artigo anterior quando, estando pago por inteiro um tributo, se exigir da mesma ou de diferente pessoa um outro de igual natureza, referente ao mesmo facto tributário e ao mesmo período de tempo.»

São, assim, requisitos da duplicação de colecta, cumulativamente:

- a) unicidade dos factos tributários;
- b) identidade da natureza entre a contribuição ou imposto e o que de novo se exige;
- c) coincidência temporal do imposto pago e o que de novo se pretende cobrar.

É, assim, elemento fundamental da figura da duplicação de colecta que a dívida que agora se exige já esteja inteiramente paga (neste sentido Conselheiro Jorge Sousa, in *CPPT Anotado*, 4ª ed., págs. 906 e 930) Deste modo, não se pode dar como verificada esta figura se não estiver demonstrado que já está pago o imposto cuja cobrança de novo se intenta.

Ora, no caso dos autos e como vimos, a recorrente não conseguiu demonstrar e cabia-lhe esse ónus, que tivesse efectuado o pagamento do imposto que constitui a quantia exequenda e que, por isso, se lhe estava a exigir de novo o pagamento da mesma.

O que resulta é tão só que a oponente entregou ao Sr. C. três cheques referentes ao IVA, que os descontou, ignorando-se, porém, se este entregou os valores de IVA ao Estado.

Sendo assim, não se verifica o fundamento da oposição previsto na al. g) do n.º 1 do art.º 204º do CPPT.

De igual modo, também não pode verificar-se o fundamento previsto na al. f) do citado preceito legal. E isto independentemente

de saber se o pagamento ocorreu ou não antes da instauração da execução.

Tanto basta para se concluir que a oposição não tem condições para proceder, pelo que deve ser rejeitada liminarmente (cfr. artº 209º, nº 1, als. b) e c) do CPPT).

5 - Por outro lado, também será de indeferir a pretensão da recorrente de ver convalidado o presente processo de oposição à execução em impugnação judicial.

Com efeito e como é sabido, tem este Supremo Tribunal vindo a entender que a referida convalidação só é admitida desde que não seja manifesta a improcedência ou extemporaneidade desta, além da idoneidade da respectiva petição para o efeito (vide, por todos, Ac. desta Secção de 21/6/00, *in* rec. nº 24.605).

Voltando ao caso dos autos, está demonstrado que a recorrente foi notificada das liquidações do tributo em causa em 7/3/02, tendo como limite para pagamento voluntário 30/4/02 [vide fls. 18, al. F)].

Por sua vez, a oposição à execução fiscal foi deduzida em 20/9/02 (vide fls. 2).

Sendo assim e como bem se salienta na decisão recorrida, nesta data há muito que ia já decorrido o prazo de 90 dias a que alude o artº 102º, nº 1, al. a), do CPPT, tendo assim caducado o direito de impugnar a liquidação.

Deste modo, improcede, também, a requerida convalidação.

6 - Nestes termos, acorda-se em fixar ao recurso efeito suspensivo e negar-lhe provimento na parte restante, com a presente fundamentação.

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

Lisboa, 23 de Junho de 2004. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*.

Acórdão de 23 de Junho de 2004.

Assunto:

Emolumentos notariais. Nulidades da sentença [arts. 125º do CPPT e 668º, nº 1, als. b) e c), do CPC]. Incompatibilidade com o Direito Comunitário. Carácter vinculativo. Qualificação jurídica.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Se da sentença constam não só os fundamentos de facto, mas também, na sua parte discursiva, se encontram os seus fundamentos de direito, não ocorre a nulidade a que alude o artº 668º, nº 1, al. b), do CPC.*
- 2 — *Ocorre nulidade da sentença, por oposição entre os fundamentos e a decisão, quando ela contenha um vício lógico.*
- 3 — *Não existe um vício deste tipo se, tendo o M.º Juiz a quo entendido que a liquidação dos emolumentos notariais violava o disposto no artº 12º, nº 1, al. e), da Di-*

rectiva 69/335/CEE, de 17/7/69, o resultado expresso na decisão foi de procedência da impugnação judicial e consequente anulação do referido acto de liquidação.

- 4 — *Não revestem carácter remuneratório, para efeitos do artº 12º, nº 1, al. e), da Directiva 69/355/CEE, do Conselho, de 17/7/69, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303, do Conselho, de 10/6/85, os emolumentos cobrados de harmonia com o disposto no artº 5º da Tabela de Emolumentos anexa ao Código do Notariado pela celebração de uma escritura de aumento do capital e de alteração do pacto social de uma sociedade de capitais, cujo montante aumenta directamente na proporção do capital social subscrito e não com base no custo do serviço.*
- 5 — *Assim, não estando a liquidação desses emolumentos prevista no citado artº 12º, nº 1, al. e), a mesma é ilegal, por violação do disposto no artº 10º da referida Directiva.*
- 6 — *A jurisprudência do TJCE tem carácter vinculativo para os tribunais nacionais, em matéria de direito comunitário, como corolário da obrigatoriedade de reenvio imposta pelo artº 234º do Tratado de Roma.*
- 7 — *Quer os emolumentos notariais revistam a natureza de imposto ou de taxa são sempre de qualificar como uma "imposição" proibida pelo artº 10º, al. c), da Directiva 69/355/CEE, pelo que se torna desnecessário saber qual a sua verdadeira qualificação jurídica.*

Recurso nº 2079/03-30. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Amorim Imobiliária, SGPS, SA. Relator; Relator: Ex.º Juiz Consº. Dr. Pimenta do Vale.

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

1 - A Fazenda Pública, não se conformando com a decisão do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto que julgou procedente a impugnação judicial deduzida pela firma Amorim Imobiliária SGPS, SA, com sede em Santa Maria da Feira, contra o acto de liquidação de emolumentos notariais efectuado pelo 1º Cartório Notarial de Santa Maria da Feira, referentes a uma escritura de aumento do capital e alteração do pacto social, no valor de 15.000.000\$00, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1. A decisão não está fundamentada de direito e daí que não tenha tido em conta a falta subsunção de parte do acto de liquidação em causa respeitante a "alteração" do pacto social 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 douda 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 nº 1 do artigo 12.º da mesma Directiva 69/355/CEE.

3. Como se enaltece no Acórdão, de 31 de Maio de 2001, rec^o 26 392, da 2^a 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 sobre o modo 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 dalgum 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 taxa 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 ⁽¹⁾ - aos objectivos comunitários.

7. Portanto, tal como se reconhece no Acórdão do Tribunal Constitucional n^o 115/2002, Proc^o 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 art^o 106^o (da CRP, conformadoras de um carácter próprio de bilateralidade, "pois não há quebra do nexa 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 art^o 12^o, n^o 1, alínea e), da Directiva n^o 69/355/CEE e como tal estão exceptados das imposições indirectas elencadas no artigo 10^o da mesma Directiva, no sentido final de ser indeferida a pretensão da impugnante porque os termos da petição não colhem mérito.

A recorrida contra-alegou, concluindo do seguinte modo:

1. A liquidação dos emolumentos é nula.

⁽¹⁾ Tratado de Adesão de Portugal, in *Portugal na CEE*, Pedro Alvares, Edição da Europa-América, 2^a edição, pp. 394-401.

2. A violação da Directiva Comunitária e das 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 69/355/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, n^o 2, e alínea I) do n.^o 1 do artigo 168.^o [hoje artigos 103.^o n^o 2 e alínea I) do n.^o 1 do artigo 165.^o] da Constituição.

O Exm^o Procurador-Geral Adjunto emitiu duto parecer no sentido da improcedência do recurso, uma vez que e por um lado, a recorrente não ataca o julgado. E, por outro, a não se entender assim, a decisão recorrida é de confirmar, na esteira da jurisprudência deste STA, que cita.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

- No dia 31 de Maio de 1999, a impugnante celebrou uma escritura pública de aumento de capital e alteração do pacto social, outorgada no Cartório Notarial de Santa Maria da Feira;

- O referido Cartório Notarial, liquidou e cobrou a quantia de 15.003.080\$00, dos quais 15.000.000\$00 correspondem a emolumentos, conforme cópia do registo de conta a fls. 27;

- Tal montante foi apurado através da aplicação do artigo 5^o 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 n^o 1046/91, de 12 de Outubro;

- O referido montante de 15.000.000\$00 foi pago pela impugnante em 31 de Maio de 1999;

- A presente impugnação foi instaurada em 8 de Junho de 1999.

3 - Desde logo e no seu parecer, o Exm^o Magistrado do Ministério Público pretexto que, tendo a decisão recorrida se baseado, para julgar improcedente a impugnação judicial, em que a liquidação dos emolumentos em causa viola o art^o 12^o, n^o 1, al. e), da Directiva 69/355/CEE, acerca dessa pronúncia não há nas conclusões das alegações do recurso qualquer referência, pondo, assim, a recorrente em crise a fundamentação de direito de que o M.^{mo} Juiz *a quo* se socorreu para justificar a decretada improcedência.

Ao contrário do pressuposto no citado parecer, da leitura das referidas conclusões torna-se patente que contra o assim julgado a recorrente FP esgrime, pelo menos, alguns argumentos para que as coisas não sejam como as definiu a sentença.

Na verdade e por um lado, a recorrente alega que para se determinar se existe ou não violação da Directiva importava antes apurar a questão nuclear da qualificação dos emolumentos em causa como imposto, "diga-se: imposição indirecta, segundo os termos da Directiva, ou como taxa, no sentido de poder configurar "direitos com carácter

remuneratório” como resulta da al. e) do n.º 1 do art. 12.º da mesma Directiva”, “no pressuposto de que, como taxaço 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 objetivos da EU, em concreto a livre circulação de capitais” (vide conclusões 2.ª e 5.ª).

Por outro, censura a decisão recorrida ainda pelo facto de não ter analisado 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 havia ou não omissão por parte do Estado nacional na sua transposição (vide conclusão 6.ª).

Assim e por que as alegações do recurso da recorrente não se alheiam da decisão recorrida, já que à mesma se referem, criticando-a na fundamentação em que se baseou, sendo por isso idónea para conduzir ao resultado próprio dos recursos jurisdicionais - revogação, alteração ou anulação do decidido -, não pode deixar de impropeder a questão assim suscitada pelo Ex.º Magistrado do Ministério Público.

4 - Posto isto, passemos, então, à apreciação do objecto do presente recurso.

Começa a recorrente por arguir a nulidade da sentença *a quo*, uma vez que e no seu entendimento, a mesma não especifica os fundamentos de facto e de direito que justificam a decisão e os fundamentos estão em oposição com a decisão [arts. 125.º do CPPT e 668.º, n.º 1, als. b) e c), do CPC].

Em relação à primeira das arguidas nulidades importa dizer que basta uma leitura menos atenta da sentença recorrida para facilmente se concluir não só que da mesma constam os seus fundamentos de facto (vide fls. 46 v.º), mas também que na sua parte discursiva se encontram os seus fundamentos de direito.

Pelo que e nesta parte falece a arguida nulidade.

E quanto à segunda e como é sabido, esta nulidade apenas ocorre quando entre a fundamentação e a decisão existir um vício lógico.

Neste caso, como ensina Alberto dos Reis, in *CPC Anotado*, vol. V, pág. 141, “a construção da sentença é viciosa, pois os fundamentos invocados pelo juiz conduziram logicamente, não ao resultado expresso na decisão, mas a resultado oposto”.

No caso em apreço, tal não acontece. Com efeito, tendo o Mm.º Juiz “a quo” entendido que a liquidação dos emolumentos em causa violava o disposto no art.º 12.º, n.º 1, al. e), da Directiva 69/335/CEE, outro não podia deixar de ser o resultado expresso na decisão que não fosse de procedência da impugnação judicial e consequente anulação do referido acto de liquidação.

Pelo que e nesta parte, também falece a arguida nulidade.

5 - Quanto ao demais alegado, a questão que foi objecto da sentença recorrida e a que respeita o presente recurso, prende-se com a compatibilidade do art.º 5.º da Tabela de Emolumentos anexa ao Código do Notariado com a Directiva n.º 69/355/CEE, do Conselho, de 17/7/69, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303/CEE, do Conselho, de 10/6/85.

Sobre esta questão e por diversas vezes, se pronunciou já o TJCE, nomeada e recentemente no Acórdão C-19/99, de 21/9/00, cuja parte decisória é a seguinte:

«1) A Directiva 69/355/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, 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 de os emolumentos serem, em parte, entregues ao Estado para financiamento das missões deste, constituem uma imposição na aceção da directiva.

2) Os emolumentos devidos pela celebração de uma escritura pública de aumento do capital social de uma sociedade de capitais são quando constituem uma imposição na aceção da Directiva referida, em princípio, proibidos por força do seu art.º 10.º, al. c).

3) “Não reveste carácter remuneratório, para efeitos do disposto no art.º 12.º n.º 1 al. e) da Directiva, uma imposição cobrada pela celebração de uma escritura de aumento do capital social e de modificação do pacto social de uma sociedade de capitais. . .

4) O art.º 10.º da Directiva 69/355, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303, cria direitos que os particulares podem invocar perante os órgãos jurisdicionais nacionais.»

Da transcrição do referido Acórdão, resulta que não reveste carácter remuneratório, para efeitos do art.º 12.º, n.º 1, al. e), da Directiva 69/355/CEE, do Conselho, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303/CEE, do Conselho, uma imposição cobrada pela celebração de uma escritura de aumento do capital e de alteração do pacto social de uma sociedade de capitais, cujo montante aumenta directamente na proporção do capital social subscrito e não com base no custo do serviço.

No caso dos autos, a impugnante é uma sociedade anónima e os emolumentos foram cobrados pela celebração de uma escritura idêntica à ali referida.

Assim sendo, face ao decidido no citado Acórdão da TJCE, os emolumentos agora cobrados não têm carácter remuneratório, pelo que a liquidação impugnada tem de considerar-se ilegal, por violar os arts. 4.º, n.º 1, al. c), 10.º, al. c), e 12.º, n.º 1, al. e), da Directiva 69/355/CEE, do Conselho, de 17/7/69, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303/CEE, do Conselho, de 10/6/85.

No mesmo sentido, pode ver-se Acórdãos desta secção do STA de 15/11/00, *in rec.* n.º 22.891; de 16/1/02, *in rec.* n.º 26.668; de 21/1/02, *in rec.* n.º 1.551/02; de 26/3/03, *in rec.* n.º 1.716/03; de 2/7/03, *in rec.* n.º 874/03, e de 24/9/03, *in rec.* n.º 886/03.

6 - Por outro lado e ao contrário daquilo que a recorrente pretende, pouco importa agora apurar se os emolumentos em causa constituem um imposto ou uma taxa, por que, quer revistam uma ou outra natureza, sempre são de qualificar como uma “imposição” proibida pelo prérito art.º 10.º, al. c), da Directiva.

Acresce que e conforme tem vindo a ser pacificamente aceite, a jurisprudência do TJCE tem carácter vinculativo para os tribunais

nacionais, em matéria de direito comunitário, como corolário da obrigatoriedade de reenvio imposta pelo artº 234º do Tratado de Roma.

Aliás e como vimos, o próprio TJCE admite a possibilidade de os particulares invocarem a Directiva perante os órgãos jurisdicionais nacionais.

Neste sentido, se tem vindo, também, a pronunciar, de forma pacífica e reiterada, esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo (vide, por todos, Acs. de 13/12/00, *in rec.* nº 25.125; de 17/1/01, *in rec.* nº 25.351; de 8/3/01, *in rec.* nº 25.322; de 7/11/01, *in rec.* nº 26.432; de 28/11/01, *in rec.* nº 26.380; de 16/1/02, *in rec.* nº 26.526, e de 21/1/02, *in rec.* nº 1.551/02, tirado em caso idêntico).

7 - Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao presente recurso e manter a decisão recorrida.

Sem custas.

Lisboa, 23 de Junho de 2004. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*.

Acórdão de 23 de Junho de 2004.

Assunto:

Oposição à execução. Impugnação judicial. Ampliação do pedido.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Instaurada execução fiscal contra contribuinte que já impugnou judicialmente o acto tributário de liquidação subjacente à quantia exequenda, pretendendo ele ampliar o objecto dessa impugnação, de modo a abranger a quantia exequenda, o meio próprio não é a oposição à execução, mas o articulado a que se referem os artigos 272º e 273º do Código de Processo Civil.*
- 2 — *Em tal circunstância, deduzida oposição, sem que nela se invoque algum dos fundamentos do artigo 286º do Código de Processo Tributário, e pedindo-se, na respectiva petição inicial, a ampliação do pedido formulado na impugnação, e a extinção da execução, essa petição não pode ser aproveitada, nem para originar a oposição, nem para conseguir a ampliação daquele pedido.*

Recurso nº 25882. Recorrente: Sociedade de Construção Civil e Obras Públicas C. J. Nunes, Lda; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Sr. Consº. Dr. Baeta de Queiroz.

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

1.1. SOCIEDADE DE CONSTRUÇÃO CIVIL E OBRAS PÚBLICAS C. J. E NUNES, LDA., recorre do despacho do M.º Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Setúbal que indeferiu, li-

minarmente, a petição de oposição a execução fiscal contra si instaurada.

Formula as seguintes conclusões:

«A)

De acordo com a douta decisão proferida foi indeferida liminarmente a oposição deduzida;

B)

Tal indeferimento não pode ser aceite pela ora recorrente, uma vez que é claro e notório que a mesma se enquadra no disposto na alínea h) do Art. 286º do C.P.T.;

C)

Pois, apenas se pretende que seja considerado abrangido o ano de 1996 pela impugnação deduzida;

D)

Visto ser esse o único entendimento admissível perante a matéria alegada e os documentos juntos à impugnação deduzida;

E)

A não se entender desse modo estar-se-á a ora recorrente a dispender verbas com as quais não concorda e que em devido tempo impugnou;

F)

Limitando-se desse modo a utilizar os meios que a Lei disponibilizou para defender os seus legítimos interesses.

NESTES TERMOS e nos demais de Direito, deve o recurso ser julgado procedente, e conseqüentemente admitida a oposição deduzida.»

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Ex.º Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento, pois "os factos alegados na petição não configuram qualquer dos fundamentos legais de oposição à execução", e "a convalidação para impugnação judicial da petição de oposição sob análise não é possível, face à desadequação daquela espécie processual ao pedido formulado de extinção da execução".

1.4. O processo tem os vistos dos Ex.ºs Juizes-Adjuntos.

2.1. O despacho recorrido é, na parte relevante, deste teor:

«(...) o alegado pela oponente, não constitui matéria de oposição, mas de impugnação, cujo processo admite a discussão do tema em causa.

Determinar o efeito e a abrangência do pedido de uma impugnação não é matéria para uma oposição, mas para a própria impugnação.

Acresce que nem a dedução da impugnação suspende a execução sem que seja prestada garantia (artº 255 do Código de Processo Tributário), o que parece ser o objectivo desta oposição.

Assim sendo, não é admissível esta oposição.

Conclusão: Pelo exposto, por força do artº 286 do Código de Processo Tributário, indefiro liminarmente a presente oposição.»

2.2. Por ter interesse para a apreciação do recurso, transcreve-se a petição inicial objecto de indeferimento liminar:

«Ex.^{mo} Senhor Doutor Juiz de Direito do Tribunal de 1ª Instância de SETÚBAL:

SOCIEDADE DE CONSTRUÇÃO CIVIL E OBRAS PÚBLICAS C. J. & NUNES, LDA, vem deduzir oposição à presente execução, o que faz nos termos e com os seguintes fundamentos:

1º

Por reclamação deduzida nos termos do disposto no Art. 84º do C.P.T. e apresentada junto da 2ª Repartição de Finanças do Seixal no dia 30 de Novembro de 1999 (cfr. doc. 1).

2º

E por impugnação apresentada no dia 09 de Março de 2000 foram apresentadas as razões pelas quais não se encontra o sujeito passivo, de acordo com o apuramento que foi feito da matéria tributária nos anos de 1996 e 1997 (cfr. doc. 2),

3º

No entanto, por lapso não foi expressamente feita referência ao ano de 1996.

4º

Embora tanto dos documentos juntos, como de todo o alegado nos requerimentos apresentados, se conclua fácil e notoriamente tal intenção.

5º

Isto porque existem contratos juntos e obras efectuadas que foram celebradas e concretizadas no ano de 1996.

6º

Tributando-se por isso nesse ano os rendimentos e despesas efectuadas para a concretização das mesmas.

7º

Isto nomeadamente no que respeita às obras efectuadas no Lumiar contratada com a Tecnasol FGE; Quinta da Beloura contratada com Zeferino José Herdeiro, Lda; Coruche contratada com a Temundo - Sociedade de Administração de Propriedade, S.A.; Setúbal contratada com a Lisgeste.

8º

Todos esses contratos foram celebrados e as obras levadas a efeito no ano de 1996.

9º

Facto que torna inevitável que se entenda encontrou-se impugnado a matéria tributária fixada nesse ano.

10º

Pois a não se entender desse modo, e uma vez que a grande parte da matéria impugnada se reporta ao ano de 1996 a apreciação da mesma perderia grande parte do seu efeito útil.

11º

Tanto mais que tendo terminado o prazo para o pagamento voluntário da quantia exequenda em 22 de Dezembro de 1999, isto significa que poder-se-ia impugnar o montante até ao dia 22 de Março de 1999, ou seja, noventa dias após o prazo acima citado.

12º

Prazo dentro do qual foi apresentada a impugnação deduzida.

13º

Perante o exposto, dever-se-á entender que a impugnação deduzida abrange o ano de 1996.

TERMOS EM QUE:

Requer a V. Ex.^a se digne considerar impugnada a matéria tributária fixada no ano de 1996, e conseqüentemente declare sem efeito ou anulada a presente execução.»

3. A oponente deduziu oposição à execução fiscal contra si instaurada, alegando ter impugnado, oportunamente, o acto tributário subjacente, porém, sem referir o ano de 1996, pretendendo, por isso, que se entenda "que a impugnação deduzida abrange o ano de 1996", e acabando por pedir a "anulação" da execução.

O indeferimento liminar de tal petição, agora controvertido, assentou em que "o alegado pela oponente, não constitui matéria de oposição, mas de impugnação", e que "determinar o efeito e a abrangência do pedido de uma impugnação não é matéria para uma oposição, mas para a própria impugnação".

Na verdade, a leitura da petição inicial mostra que a sua autora pretendeu, simultaneamente, obter dois efeitos: alterar, por ampliação, o pedido que formulara na impugnação judicial do acto tributário de liquidação, de modo a abranger, também, o ano de 1996; e obter, em consequência da esperada procedência dessa impugnação, assim alargado o seu objecto, a extinção da execução.

Mas, para, por um lado, alcançar o primeiro desiderato - ampliar o pedido feito na impugnação judicial - o meio adequado seria ir ao respectivo processo com um articulado, nos termos dos artigos 272º e 273º do Código de Processo Civil.

E, para, de outra banda, conseguir a extinção da execução, o instrumento era a oposição, sendo para tal necessária a alegação de algum dos fundamentos admitidos pelo artigo 286º do Código de Processo Tributário, ao tempo vigente - e nenhum desses fundamentos foi invocado na petição inicial do presente processo, como bem se julgou no despacho recorrido, e claramente flui dos dizeres da petição inicial atrás transcrita (ponto 2.2., supra).

Ora, se a recorrente tivesse formulado, mediante oposição à execução fiscal, o pedido de ampliação do pedido deduzido na impugnação judicial, estaríamos perante um erro na forma de processo,

o que vale por dizer que a petição devia ser mandada juntar à impugnação, para aí ser apreciada, nos termos dos artigos 97º, nº 3, da Lei Geral Tributária e 199º do Código de Processo Civil.

Porém, o pedido que a recorrente faz, na petição em análise, é o de anulação da execução fiscal, e este pedido não é compatível com a forma processual de impugnação judicial, a qual está reservada à reacção contra os actos tributários feridos de ilegalidade, destinando-se à sua anulação, ou declaração de nulidade, não servindo para atacar o processo executivo.

Por isso, no presente caso, não podia a petição ser junta ao processo de impugnação, já que a pretensão da requerente não era passível de aí ser apreciada, e a convoção tem em vista que o processo, passando a seguir a forma adequada, culmine com a apreciação do mérito do pedido feito mediante um meio processual inidóneo.

Não era, pois, possível fazer seguir a petição inicial em apreço numa forma processual diferente daquela que escolheu a sua autora.

Acrescente-se, por último, que ao juiz não é permitido substituir-se ao requerente na opção da pretensão que deve ser apreciada. Assim, e se a petição quer, como vimos, obter, por um lado, a ampliação do pedido formulado na impugnação judicial; e, por outro, a extinção da execução -, correspondendo a cada um desses objectivos formas processuais diferentes, não pode o juiz eleger uma dessas formas, escolhendo qual a solicitação que, a final, há-de ser apreciada e sacrificando, necessariamente, a outra.

Improcedem, pois, as conclusões das alegações do recurso, que, assim, não pode ser provido.

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 despacho recorrido.

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

Lisboa, 23 de Junho de 2004. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Branhão de Pinho* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 29 de Junho de 2004.

Assunto:

Emolumentos registrais. Impugnação judicial. Prazo.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Os actos de liquidação de emolumentos, resultantes da celebração de escritura pública de aumento de capital social e transformação de sociedade por quotas em sociedade anónima, que apliquem normas inconstitucionais não geram a sua nulidade, mas apenas a sua invalidade atípica.*
- 2 — *Só são nulos se ofenderem o conteúdo essencial de um direito fundamental.*

3 — *Por outro lado, a violação, pelos referidos actos de liquidação, do direito comunitário, também não gera a sua nulidade, mas apenas a sua anulabilidade.*

4 — *Sendo assim, a impugnação judicial desses actos e com esses fundamentos, está sujeita ao prazo de 90 dias para o efeito fixado no artº 102º do CPPT.*

Recurso n.º 22/04-30. Recorrente: Excelar — Produtos Eléctricos, S.A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.ºmº Juiz Conselheiro Dr. Pimenta do Vale.

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

1 - Excelar - Produtos Eléctricos, SA, com sede em Linda-a-Velha, não se conformando com a decisão do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa que indeferiu liminarmente a impugnação judicial deduzida contra a liquidação de emolumentos registrais sobre os registos de aumento de capital e transformação de sociedade por quotas em sociedade anónima, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1. É aplicável ao caso *sub judice* a Directiva 69/335/CEE, de 17 de Julho de 1969, com a redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303/CEE, de 10 de Junho de 1985, no sentido em que os emolumentos cobrados pela celebração de uma escritura pública de aumento de capitais são, quando constituem uma imposição na aceção desta Directiva, proibidos por força do seu art. 10º, alínea c).

2. O tribunal *a quo* não interpretou correctamente a proibição vertida na Directiva 69/335/CEE nem o art. 102, n.º 3, do CPPT, sendo certo que aquela declara os emolumentos do presente caso proibidos, e este não estipula prazo para impugnar o pagamento desses emolumentos, quando o fundamento for a nulidade.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Ex.ºmº Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido da improcedência do presente recurso.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

A)- Em 17/02/1999, sob Apresentação 11, foi inscrito a alteração do pacto social com aumento de capital para 750.000.000\$00, na Conservatória do Registo Predial de Cascais (e não de Oeiras como certamente por lapso indica), sendo a quantia do aumento de 462.000.000\$00, realizado em 266.000.000\$00 por incorporação de reservas livres e 196.000.000\$00 em dinheiro, conforme documentos de fls. 4 a 16, informação de fls. 18 a 20 e documento de fls. 21 a 22, que se dão por reproduzidos;

B)- Pelo referido acto, foi cobrada à impugnante a quantia de 1.124.521\$00, por aplicação da Tabela Emolumentar do Registo Comercial, aprovada pela Port. 996/98 de 25/11, importância essa discriminada na informação de fls. 18 a 20;

C)- Em 14/06/1999, sob Apresentação 41, foi inscrito a alteração do pacto com aumento de capital para 750.063.000\$00, sendo a quantia de 63.000\$00 realizado em dinheiro, conforme informação indicada nas alíneas anteriores;

D)- Pelo referido acto, foi cobrada à impugnante a quantia de 3.500\$00, por aplicação da Tabela Emolumentar do Registo Comercial, aprovada pela Port. 996/98 de 25/11, importância essa indicada a fls. 19;

E)- Em 14/06/1999, sob Apresentação 42, foi inscrito a transformação da sociedade por quotas em sociedade anónima com o capital social de 750.063.000\$00, conforme mesmos documentos;

F)- Pelo referido acto, foi cobrada à impugnante a quantia de 1.136.345\$00, por aplicação da Tabela Emolumentar do Registo Comercial, aprovada pela Port. 996/98, de 25/11, importância essa discriminada na informação a fls. 19;

G)- A impugnação foi instaurada dia 16.01.2002, conforme carimbo apostado na p.i., que se no dá por reproduzido.

3 - O objecto do presente recurso consiste em saber se a presente impugnação judicial é tempestiva.

O M.^{mo} Juiz *a quo* considerou-a intempestiva, uma vez que, os vícios apontados aos actos administrativos sindicados - violação do direito comunitário e inconstitucionalidade - geram mera anulabilidade e não nulidade, pelo que tal procedimento está sujeito ao prazo para o efeito previsto no artº 102º, nº 1, al. a), do CPPT [artº 123º, nº 1, al. a), do CPT], ou seja, de 90 dias a contar do termo do prazo para pagamento voluntário.

Por sua vez, alega a recorrente a tempestividade da impugnação judicial, na medida em que, gerando os apontados vícios a nulidade dos referidos actos, esta pode ser invocada a todo o tempo (cfr. arts. 102º, nº 3, do CPPT e 286º do CC).

Sobre esta questão tem vindo a pronunciar-se, não só a Secção, mas também o Plenário deste Supremo Tribunal Administrativo, em diversos arestos, jurisprudência que vamos aqui seguir de perto, já que e para além da necessidade de obter uma interpretação e aplicação uniforme do direito (cfr. artº 8º, nº 3, do CC), não vemos motivo para a alterar.

Assim e a este propósito, sumariou-se, no acórdão desta Secção do STA de 31/10/01, *in rec.* nº 26.392, que:

«1. A eventual inconstitucionalidade da lei ao abrigo da qual os emolumentos notariais foram liquidados, em virtude de estes terem eventualmente a natureza de impostos e daquela lei não haver sido emitida pela Assembleia da República ou pelo Governo sob autorização da mesma, não gera a nulidade do acto de liquidação mas apenas a sua invalidade atípica.

2. Essa invalidade carece de ser alegada, em processo de impugnação judicial, dentro do prazo de 90 dias a contar do seu pagamento ou, não tendo este ocorrido, até à altura em que, sendo-lhe os emolumentos exigidos em processo de cobrança coerciva, o contribuinte pode deduzir oposição ou discutir, aí, a legalidade abstracta da liquidação da dívida exequenda.

3. O Comando estabelecido numa Directiva Comunitária é directamente invocável pelos particulares quando esteja formulado em termos precisos e incondicionais, se destine a criar-lhe direitos e tenha passado o prazo da sua transposição para o direito nacional, tendo em tal caso preferência de aplicação sobre o direito interno, nos próprios termos do direito nacional constante do art.º 8º, nº 3, da CRP.

4. Não o prescrevendo o direito comunitário, o prazo de caducidade do direito de impugnação dos emolumentos notariais com fundamento na violação do direito comunitário é regulado pelo direito nacional.

5. O estabelecimento do prazo de caducidade do direito de impugnação dos emolumentos notariais em 90 dias, no caso de ter acontecido o seu pagamento, respeita quer o princípio da equivalência com o direito interno quer o princípio de efectividade à tutela judicial”.

E no acórdão do Plenário deste STA escreveu-se que “os actos administrativos de liquidação e cobrança de imposto ou taxa com fundamento em deliberação nula, só são nulos se ofenderem o conteúdo essencial de um direito fundamental”.

No mesmo sentido, pode ver-se, entre outros, Acs. desta Secção de 12/3/03, *in rec.* nº 105/03; de 26/3/03, *in rec.* nº 1.770/03; de 28/5/03, *in rec.* nº 717/03; de 18/6/03, *in rec.* nº 777/03; de 17/12/03, *in rec.* nº 1.643/03, e de 28/1/04, *in rec.* nº 1.709/03.

No caso dos autos e perante a matéria de facto fixada pela instância, resulta claro que, tendo a recorrente pago os emolumentos em causa em 17/2/99 e 14/6/99, respectivamente e instaurado a impugnação judicial em 16/1/02, nesta data há muito que ia já decorrido aquele prazo de 90 dias, pelo que esta é manifestamente intempestiva.

4 - 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, 29 de Junho de 2004. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Mendes Pimentel* — *António Pimpão*.

Acórdão de 29 de Junho de 2004.

Assunto:

Pedido de esclarecimento do despacho que admite o recurso. Prazo para a apresentação das alegações do recurso.

Doutrina que dimana da decisão:

O pedido de esclarecimento do despacho que admite um recurso não interrompe o prazo em curso para a apresentação das alegações respectivas.

Recurso nº: 26/04-30. Recorrente: Câmara Municipal de Sintra; Recorrida: Auto Quitério — Sociedade de Lavagens Automáticas, Lda; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

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

A Câmara Municipal de Sintra, inconformada com o acórdão do T.C.A., a fls. 893 e seguintes, dele interpôs recurso para este S.T.A., através de requerimento datado de 4/6/03 (v. fls. 907).

O recurso, por despacho de 17/6/03, foi admitido (v. fls. 910).

Tal despacho foi notificado, por cartas registadas, expedidas em 17/6/03 (v. fls. 911 vº. e 912 vº).

Porém, por requerimento entrado em 20/Junho/03, a C.M. Sintra, ao abrigo dos arts. 669º, nº 1, al. a), e 666º, nº 3, ambos do C. P. Civil, pediu a aclaração do despacho de 17/6/03 no sentido de ser esclarecido se ao recurso seria aplicável o regime dos arts. 281º. e 282º do C.P.P.T., como de tal despacho constava, ou o regime do artº. 171º, nº 1, do C.P.T..

Por despacho de 28/10/03, a fls. 917, foi o pedido de aclaração indeferido, afirmando-se ser aplicável o C.P.P.T., nomeadamente, os seus arts. 281º e 282º.

Deste despacho foram as partes notificadas através de cartas registadas de 31/10/03 (v. fls. 918 e 919).

Em 18/11/03, a C.M. Sintra juntou as suas alegações de recurso. E em 3/12/03 foram juntas as respectivas contra-alegações (v. fls. 935).

Recebidos os autos neste S.T.A. foi, pelo Ex.ºm Magistado do Mº. P., emitido o seguinte parecer:

«1. O recurso da Câmara Municipal de Sintra foi interposto mediante requerimento apresentado em 4/06/2003 (fls. 97).

Nesta medida é aplicável o regime do C.P.P.T., não obstante o processo se ter iniciado em Setembro 1995, na vigência do C.P.T. (artº 12º da Lei nº 15/2001, 5 Junho).

No domínio da aplicação do C.P.P.T. as alegações de recurso são apresentadas no tribunal recorrido, no prazo de 15 dias a contar da notificação do despacho de admissão do recurso (artº 282º, nº 3, do CPPT).

O pedido de aclaração do despacho de admissão do recurso não difere o início do prazo para apresentação de alegações (a norma constante do artº 686º, nº 1, do CPC aplica-se à interposição do recurso e não à apresentação de alegações).

A diferença de soluções jurídicas radica na circunstância de, em caso de pedido de aclaração da sentença, o objecto do recurso só ficar definido após a decisão proferida sobre requerimento.

Neste contexto são intempestivas as alegações apresentadas via fax em 18.11.2003, considerando que o despacho de admissão do recurso foi notificado por carta registada em 17/06/2003 (fls. 911 vº - arts. 39º, nº 1, e 282º, nº 3, do C.P.P.T.).

2. Em consequência promoveu o Mº. Pº.:

- a) a declaração de deserção do recurso (artº 282º, nº 4, do CPPT).
- b) a condenação da recorrente nas custas do incidente.

Notificadas as partes para, a este propósito, se pronunciarem, apenas o fez a C. M. Sintra que afirmou, em síntese, não dever o recurso ser declarado deserto por falta de alegações tempestivas porquanto o prazo para apresentação das mesmas estava interrompido por força dos esclarecimentos requeridos em 26 de Junho de 2003, não sendo, por outro lado, devidas custas por delas estar isenta.

O relator, enunciando a questão decidenda como a de saber se o pedido de aclaração do despacho que admitiu o recurso interrompe ou não o prazo para apresentação das respectivas alegações viria a decidir que a C.M. de Sintra estava isenta de custas e declarou deserto o recurso por apresentação tardia das respectivas alegações.

Deste despacho e apenas na parte que lhe julgou deserto o recurso foi apresentada, pela C.M. Sintra, reclamação para a conferência, pedindo que sobre ele recaia acórdão, nos termos e com os fundamentos seguintes:

«... dispõe o artº 666º, nº 3, do CPC que "O disposto nos artigos anteriores, bem como nos artigos subsequentes, aplica-se até onde seja possível, aos próprios despachos".

E, nos termos do disposto no artº 669º nº 1 al. a) do CPC, refere que qualquer das partes pode requerer no tribunal que proferiu a sentença o esclarecimento de alguma obscuridade ou ambiguidade que a mesma contenha.

Salvo melhor opinião, não obstante a letra da lei não dizer expressamente que se aplica à apresentação de alegações, cfr. arts. 670º, nº 3, e 686º, nº 1, e 669º, nº 1, do C.P.C., tal não faria sentido face ao espírito subjacente ao nosso ordenamento processual.»

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Exmº Magistado do Mº. Pº. junto deste S.T.A. pronunciou-se como segue:

«O Ministério Público não intervém na tramitação da reclamação para a conferência [artº. 700º, nº 3, do CPC e artº 2º, al. e), do C.P.P.T.).

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

A questão decidenda é a de saber se o pedido de aclaração do despacho que admitiu o recurso interrompe o prazo para apresentação das respectivas alegações.

Dispõe o art. 666º do C.P. Civil:

1 — Proferida a sentença, fica imediatamente esgotado o poder jurisdicional do juiz quanto à matéria da causa.

2. É lícito, porém, ao juiz rectificar erros materiais, suprir nulidades, esclarecer dúvidas existentes na sentença e reformá-la, nos termos dos artigos seguintes:

3. O disposto nos números anteriores bem como nos artigos subsequentes, aplica-se, até onde seja possível, aos próprios despachos.

Por outro lado, o artº 669º, nº 1, al. a), do C.P. Civil reza assim: Pode qualquer das partes requerer ao tribunal que proferiu a sentença o esclarecimento de alguma obscuridade ou ambiguidade que ela contenha.

Da conjugação destes preceitos legais resulta apenas e na parte que ora interessa que tantos os despachos judiciais como as sentenças podem ser objecto de pedidos de esclarecimento.

Deles não decorre, contudo, que, pedido esclarecimento de despacho ou sentença deva considerar-se interrompido o prazo que estiver em curso.

Porém, segundo o art. 670º, nº 3, do C. P. Civil, quando requerida a "aclaração da sentença, o prazo para arguir nulidades ou pedir a reforma só começa a correr depois de notificada a decisão proferida sobre esse requerimento".

Por outro lado, conforme se determina no artº 686º, nº 1, do C. P. Civil, quando requerida a aclaração da sentença, nos termos do artº 667º e do nº 1 do artigo 669º, o prazo para o recurso só começa a correr depois de notificada a decisão proferida sobre o requerimento.

Da análise conjugada destes preceitos legais resulta apenas que o pedido de aclaração difere o início do prazo para arguir nulidades,

pedir a reforma e interpor recurso da sentença, para depois da notificação da decisão proferida sobre o requerimento.

O mesmo se diga quanto aos despachos, ou seja, o pedido de aclaração de um despacho apenas difere o início do prazo para arguir nulidades, pedir a sua reforma e interpor o competente recurso.

O que equivale a dizer que o pedido de aclaração do despacho que admite um recurso não interrompe o prazo em curso para a apresentação das respectivas alegações.

De resto, como decorre dos arts. 144º, nº 1, e 145º, nº 2, do C. P. Civil, o prazo processual, estabelecido na lei ou fixado por despacho do juiz é, em regra, contínuo, sendo certo ainda que o decurso do prazo peremptório extingue o direito de praticar o acto.

Assim, no caso dos autos, uma vez que o despacho que admitiu o recurso foi notificado através de carta registada, remetida em 17/06/03, são intempestivas as respectivas alegações, porquanto apenas foram apresentadas em 18/11/03, isto é, muito para além do prazo a que alude o art. 282º, nº 3, do C. P. P. T., mesmo ressalvando o período em que decorreram as férias judiciais, ou seja, de 16/Julho a 14/Set (vide artº. 12º da Lei 3/89, de 13/1).

Termos em que se acorda em desatender a reclamação.

Sem custas.

Lisboa, 29 de Junho de 2004. — *Fonseca Limão* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 29 de Junho de 2004.

Assunto:

Prazo de impugnação judicial dos emolumentos notariais. Violação do direito comunitário.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Pode o administrado reagir contra actos ilegais de liquidação de tributos, quando está em causa a violação de normas de direito comunitário, quer pela via da impugnação judicial, para a qual dispõe do mencionado prazo de 90 dias, quer, no caso de não pagamento do tributo, pela impugnação, dentro do prazo de oposição à execução fiscal, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art. 286º do C.P.T., quer pela revisão do acto tributário, nos termos dos arts. 94º do C.P.T. e 78º da L.G.T., que estabelecem, respectivamente prazos de 5 e de 4 anos, seguida de eventual impugnação contenciosa de decisão de indeferimento.*
- 2 — *Não viola o direito comunitário o prazo de caducidade do direito de impugnação de 90 dias, estabelecido no artº 102º do CPPT, aplicável à impugnação da liquidação*

de emolumentos, quer o estabelecido no artº 123º, n.º 1, al. c), do CPT, contado a partir do respectivo pagamento, porque, no seu conjunto os meios colocados à disposição do administrado respeitam o princípio da equivalência com o direito interno e o princípio da efectividade.

Recurso nº 279/04. Recorrente: Jerónimo Martins, SGPS; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.ºm Juiz Consº. Dr. António Pimpão.

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

1. Jerónimo Martins, SGPS, SA, recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1.ª Instância, 5.º Juízo, 1.ª Secção, julgou intempestiva a impugnação, por caducidade do direito de acção.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1.ª A liquidação de emolumentos de que foi alvo a recorrente viola frontalmente o direito comunitário;

2.ª Com efeito, o art. 3º, n.º 4, da "Tabela de Emolumentos" enferma do vício de contrariedade ao direito comunitário, na medida em que a receita que origina é proibida por força do art. 10º, n.º 1, al. c), da Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17 de Julho de 1969 e não pode amparar-se no art. 12º, n.º 1, al. e), por o seu montante aumentar directamente e sem limites na proporção do capital social;

3.ª A circunstância de o Estado Português se ter apoderado, de forma ilegítima da quantia de 45.637.500\$00 a coberto do art. 3º da Tabela, confere à recorrente o direito de ver anulado o acto de liquidação em causa e a ser reembolsada naquele mesmo montante, acrescido de juros legais, até efectivo e integral pagamento;

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

5.ª As ordens jurídicas nacionais dos Estados membros têm competência para disciplinar e regime processual das acções destinadas a assegurar o reembolso das quantias cobradas em violação do direito comunitário;

6.ª O regime processual dessas acções tem de garantir o efectivo respeito pela aplicação do direito comunitário;

7.ª O prazo previsto na Lei Portuguesa para a impugnação judicial não permite uma aplicação efectiva do direito comunitário na situação em apreço;

8.ª A sentença recorrida violou, pois, por errada interpretação o princípio da efectividade do direito comunitário.

9.ª Sempre que uma questão relativa à interpretação de uma disposição ou princípio do Tratado de Roma ou do direito comunitário é suscitada em processo pendente perante um órgão jurisdicional nacional cujas decisões não sejam susceptíveis de recurso judicial no direito interno, esse órgão é obrigado a submeter a questão ao TJCE.

10.ª O não reenvio da questão prejudicial para o TJCE configuraria, a verificar-se, uma inconstitucionalidade, referida à interpretação do art. 234.º do TCE, por violação do princípio do juiz legal, consagrado na Constituição de República Portuguesa bem como entraria em contradição com a obrigação decorrente daquela norma o que implicaria a violação por parte do Estado Português das suas obrigações para com a Comunidade Europeia (declarável e sancionável nos termos

dos artigos 226º e 228º do Tratado) e o poderia constituir em responsabilidade perante qualquer prejudicado.

Termos em que deverá:

A) revogar-se a decisão recorrida, com as legais consequências;

B) suspender-se a instância e, ao abrigo do art. 234º do Tratado de Roma, formular-se ao TJCE a seguinte questão prejudicial:

«Deve o Direito Comunitário, em especial o princípio definido e aplicado pela jurisprudência do TJCE como "da efectividade da tutela jurisdicional" ou, mais abreviadamente, "da efectividade" e o art. 10º do Tratado de Roma ou qualquer outra disposição de Direito Comunitário, originário ou derivado, proveniente de fonte escrita ou não escrita, ser interpretado no sentido em que com eles seria incompatível uma disposição nacional de um Estado membro em violação do Direito Comunitário se, ou enquanto, nenhuma outra via processual interna for reconhecida e indisputavelmente apropriada para o efeito, num prazo mais alargado de, nomeadamente, 4 anos?"

ou, em alternativa, deverá aguardar-se pela decisão que vier a ser proferida no processo de reenvio prejudicial n.º C-30/02 pendente no TJCE; e, por último,

C) julgar procedente o presente recurso, com todas as consequências legais, nomeadamente, ordenando-se a restituição das quantias pagas, acrescidas dos juros legais, desde a data do pagamento e até integral embolso.

O EMMP entende que o julgado deve ser confirmado, indeferindo o pedido de reenvio, nos termos da jurisprudência pacífica desta secção.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

a) Em 15 de Novembro de 1996 a impugnante celebrou no 4º Cartório Notarial de Lisboa escritura pública pela qual procedeu ao aumento do seu capital social, conforme documentos de fls. 17 a 20, que se dão por reproduzidos;

b) Em 6/01/1997, a ora impugnante fez inscrever na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa o acto a que se refere em a) que antecede, tendo aquela Conservatória liquidado a título de emolumentos registrais a quantia de esc. 45 637 500\$00, a qual foi nessa data paga pela impugnante — cfr. fls. 424;

c) A presente acção foi intentada em 9-11-2001 (cfr. fls. 2).

3.1. A sentença recorrida julgou intempestiva a impugnação, por caducidade do direito de acção pois que teria sido interposta para além do prazo de 90 dias a que se refere o artº 123º, n.º 1, al. a), do CPT.

Segundo a sentença recorrida, acompanhando jurisprudência deste STA, cfr. fls. 432 e seguintes e particularmente 436 vº, tratando-se de um acto meramente anulável e tendo a questão sido já apreciada pelo TJCE tornava-se desnecessário o reenvio prejudicial pelo que tendo a impugnação sido instaurada, decorrido prazo superior ao do mencionado artº 123º, n.º 1, do CPT, era a mesma intempestiva.

3.2. Continua a recorrente a defender, em síntese, nas conclusões das suas alegações, que a liquidação de emolumentos de que foi alvo a recorrente viola frontalmente o direito comunitário, que tem direito de ver anulado o acto de liquidação em causa e a ser reembolsada

no montante que pagou, acrescido de juros legais, até efectivo e integral pagamento, que as ordens jurídicas nacionais dos Estados membros têm competência para disciplinar o regime processual das acções destinadas a assegurar o reembolso das quantias cobradas em violação do direito comunitário, que o regime processual dessas acções tem de garantir o efectivo respeito pela aplicação do direito comunitário e que o prazo previsto na Lei Portuguesa para a impugnação judicial não permite uma aplicação efectiva do direito comunitário na situação em apreço.

Acrescentou que a sentença recorrida violou, por errada interpretação o princípio da efectividade do direito comunitário pois que sempre que uma questão relativa à interpretação de uma disposição ou princípio do Tratado de Roma ou do direito comunitário é suscitada em processo pendente, perante um órgão jurisdicional nacional, cujas decisões não sejam susceptíveis de recurso judicial no direito interno, esse órgão é obrigado a submeter a questão ao TJCE pelo que o não reenvio da questão prejudicial para o TJCE configuraria, a verificar-se, uma inconstitucionalidade, referida à interpretação do art. 234.º do TCE, por violação do princípio do juiz legal, consagrado na Constituição de República Portuguesa bem como entraria em contradição com a obrigação decorrente daquela norma o que implicaria a violação por parte do Estado Português das suas obrigações para com a Comunidade Europeia (declarável e sancionável nos termos dos artigos 226º e 228º do Tratado) que o poderia constituir em responsabilidade perante qualquer prejudicado.

São pois estas as questões que importa apreciar.

Não questiona a recorrente a caducidade do direito de impugnar a liquidação no âmbito da norma constante do artº 102º do CPPT que estabelece um prazo de 90 dias para que tal direito possa ser exercido.

Defende, contudo, que tal prazo viola o princípio da efectividade do direito comunitário devendo a questão em apreciação ser submetida ao TJCE.

Para afirmar a tempestividade da impugnação sustenta a recorrente que o acto tributário da liquidação em apreciação violou princípios fundamentais do direito comunitário e nomeadamente aquele princípio da efectividade e daí que tenha requerido a este STA que suspenda a instância e suscite reenvio prejudicial.

Entende-se, contudo, aderindo a jurisprudência deste STA e nomeadamente aos Ac. de 12-12-2001, Rec. 26.233, de 6-2-2002, Rec. 26319, e de 23-10-2002, Rec. 899/02, que de perto passaremos a acompanhar, que se torna desnecessário questionar o TJCE sobre tal questão.

Com efeito entende-se que pode o administrado reagir contra actos ilegais de liquidação de tributos, quando está em causa a violação de normas de direito comunitário, quer pela via da impugnação judicial, para a qual dispõe do mencionado prazo de 90 dias, quer, no caso de não pagamento do tributo, pela impugnação, dentro do prazo de oposição à execução fiscal, nos termos da alínea a) do n.º 1 do art. 286º do C.P.T., quer pela revisão do acto tributário, nos termos dos arts. 94º do C.P.T. e 78º da L.G.T., seguida de eventual impugnação contenciosa de decisão de indeferimento.

É será perante o conjunto dos meios facultados ao administrado, para obter a restituição de receitas tributárias ilegalmente cobradas, que será de aferir da compatibilidade do direito nacional com o direito comunitário e não apenas perante o processo de impugnação judicial.

Na verdade o tribunal nacional encontra-se dispensado de suscitar o reenvio prejudicial, quando o T.J.C.E. já tiver apreciado, anteriormente, a questão que é objecto do processo.

Conforme se escreveu no acórdão do T.J.C.E. de 17-11-98, processo n.º C-228/96, publicado em *Colectânea de Jurisprudência*, 1998, página I-7141:

”1. Na ausência de regulamentação comunitária em matéria de restituição de impostos nacionais indevidamente cobrados, compete à ordem jurídica interna de cada Estado membro designar os órgãos jurisdicionais competentes e regulamentar as modalidades processuais dos recursos jurisdicionais destinados a assegurar a protecção dos direitos que o direito comunitário garante aos particulares, desde que, por um lado, essas modalidades não sejam menos favoráveis que aquelas que dizem respeito a recursos similares de natureza interna (princípio da equivalência) e, por outro, que não tornem na prática impossível ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária (princípio da efectividade).

Quanto ao princípio da efectividade, é compatível com o direito comunitário a fixação de prazos razoáveis de recurso sob pena de caducidade no interesse da segurança jurídica que protege ao mesmo tempo o contribuinte e a administração em causa. Com efeito, tais prazos não são de natureza a tornar praticamente impossível ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária. Para este efeito, um prazo nacional de caducidade de três anos que corre a contar da data do pagamento impugnado parece razoável.

O respeito do princípio da equivalência pressupõe, por sua vez, que a modalidade em discussão se aplica indiferentemente aos recursos fundamentados na violação do direito comunitário e àqueles fundados na violação do direito interno, quando se trata do mesmo tipo de impostos ou taxas. Este princípio não pode, em contrapartida, ser interpretado como obrigando um Estado membro a estender, ao conjunto das acções da restituição de impostos ou taxas cobrados em violação do direito comunitário, o seu regime de restituição mais favorável. Assim, o direito comunitário não se opõe a que a legislação de um Estado membro contenha, ao lado de um prazo de prescrição de direito comum aplicável às acções de repetição do indevido entre particulares, modalidades particulares de reclamação e de recurso judicial menos favoráveis para a impugnação de impostos e outras imposições. Só seria diferente se essas modalidades fossem aplicáveis apenas às acções para restituição desses impostos ou imposições que fossem fundadas no direito comunitário.

Daqui resulta que o direito comunitário não se opõe à aplicação de uma disposição nacional visando substituir, para o conjunto das acções de restituição ..., um prazo especial de prescrição, de cinco e depois de três anos, ao prazo ordinário de prescrição de dez anos previsto para a acção da repetição do indevido, uma vez que este prazo de caducidade, que é análogo àquele já previsto para diferentes imposições, se aplica da mesma maneira às acções de restituição que se fundam no direito comunitário e àqueles que se fundam no direito interno.

2. O direito comunitário não proíbe ao Estado membro que oponha um prazo nacional de caducidade às acções para restituição de imposições cobradas em violação das disposições comunitárias, mesmo se esse Estado membro não modificou ainda as suas regras nacionais

para as tornar compatíveis com essas disposições, quando, por um lado, tal prazo não é menos favorável para os recursos fundados no direito comunitário que para os recursos fundados no direito interno e que não torna praticamente impossível ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária e, por outro lado, quando não se comprova que o comportamento das autoridades nacionais, conjugado com a existência do prazo litigioso, tenha conduzido a privar totalmente a recorrente da possibilidade de defender os seus direitos perante as jurisdições nacionais”.

E quer no acórdão do T.J.C.E. quer na situação dos presentes autos está em causa a restituição de impostos ou taxas cobrados em violação do direito comunitário pelo que ocorre identidade essencial entre a situação em apreciação no acórdão do T.J.C.E. e a que aqui se discute.

E sendo razoável um prazo nacional de caducidade de três anos, a contar da data do pagamento impugnado, desde que ele se aplique indiferentemente aos recursos fundamentados na violação do direito comunitário e na violação do direito interno, quando se trata do mesmo tipo de impostos ou taxas, não ocorrerá violação dos mencionados princípios da equivalência e da efectividade se tal prazo se aplicar à globalidade do regime de impugnação dos actos de liquidação de receitas tributárias violadores de normas de direito comunitário.

Na verdade do mencionado acórdão do T.J.C.E. resulta ser aceitável, e respeitador dos princípios da efectividade e da equivalência, um prazo de caducidade de três anos para a impugnação de actos de liquidação de tributos que violem normas de directivas comunitárias, ainda que não transpostas para o direito interno dos Estados-membros, desde que tal prazo não seja menos favorável para os recursos fundados no direito comunitário que para os recursos fundados no direito interno.

Não estabelecendo o direito interno nacional um regime menos favorável para a impugnação de actos tributários, violadores de normas de direito comunitário, do que o que vigora para os actos que violam normas de direito interno, não há incompatibilidade com o mencionado princípio da equivalência.

Acresce que do conjunto dos meios administrativos e contenciosos colocados à disposição dos interessados para obterem a restituição de quantias indevidamente cobradas, considerando o regime nacional de impugnação de actos tributários com fundamento em erro imputável aos serviços, no qual se inclui o vício de violação de normas de direito comunitário, permite o acesso a meios judiciais de restituição de quantias indevidamente cobradas desde que tal direito seja exercido previamente por via administrativa dentro do prazo de quatro anos, nos termos do art. 78.º, n.º 1, da L.G.T., ou de cinco anos nos termos do art. 94.º, alínea b), do C.P.T., resulta respeitado o princípio da efectividade do direito comunitário.

Nesta perspectiva encontra-se este STA dispensado de efectuar o suscitado reenvio prejudicial pois que o regime nacional é compatível com o direito comunitário.

Na situação dos autos tinha o interessado meios que lhe permitiam obter a restituição da quantia que eventualmente lhe foi cobrada com violação de normas de direito comunitário.

Contudo estando efectuado o pagamento e esgotado o prazo de 90 dias em que a lei permite a impugnação com fundamento em

qualquer ilegalidade, apenas poderia a recorrente obter a quantia referida através de revisão do acto tributário, com os fundamentos desta e eventual e posterior impugnação contenciosa de decisão que indeferisse a sua pretensão.

E na situação concreta dos presentes autos não é possível a convalidação da petição de impugnação na mencionada revisão pois que tendo efectuado o pagamento, o acesso aos meios contenciosos apenas poderia ocorrer na sequência de prévia decisão administrativa, proferida em procedimento de revisão do acto tributário.

Tendo a impugnação sido instaurada muito para além do prazo de 90 dias, a contar do termo do prazo de pagamento voluntário e não havendo incompatibilidade entre este prazo e o direito comunitário, não merece censura a decisão que a considerou intempestiva nos termos do art. 123.º, n.º 1, alínea a), do C.P.T.

4. Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso e em confirmar a decisão recorrida.

Custas pela recorrente fixando-se em 50% de procuradoria.

Lisboa, 29 de Junho de 2004. — António Pimpão (relator) — Baeta de Queiroz — Lúcio Barbosa.

Acórdão de 29 de Junho de 2004.

Assunto:

Questão de facto. Poderes de cognição do STA. Artº 21º, nº 4, do ETAF e 712º do CPC. “Fundada dúvida sobre a existência do facto tributário”. Artº. 121º do CPT.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O STA, actuando como tribunal de revista, só pode alterar a matéria de facto fixada pela 2ª Instância se esta tiver feito uso dos poderes contidos no art. 712º do CPC ou nos limitados termos contemplados no art. 722º, nº 2, in fine do mesmo diploma.*
- 2 — *Constitui questão de facto de que consequentemente o STA não conhece, a de saber se, face à prova produzida, ocorre ou não “fundada dúvida sobre a existência do facto tributário”.*

Recurso nº 372/04-30; Recorrente: Bernardino Pacheco Nunes; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

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

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por BERNARDINO PACHECO NUNES, do aresto do TCA, proferido em 14/10/2003, que negou provimento ao recurso que o mesmo interpusera da sentença que, por sua vez, julgou improcedente a impug-

nação judicial por aquele deduzida contra a liquidação de IRS de 1991 e respectivos juros compensatórios.

Fundamentou-se a decisão na inexistência da invocada nulidade por omissão de pronúncia já que a matéria de facto em causa foi até exaustivamente apreciada na sentença, não havendo igualmente erro de julgamento quanto à mesma.

O recorrente formulou as seguintes conclusões:

“A - No Acórdão recorrido foi omitida matéria de facto relevante para a decisão, o que constitui falta de julgamento ou de fixação de matéria de facto a que se alude no art. 712º, n.º 2, do Código de Processo Civil, *ex vi* art. 2º, al. e), do Código de Procedimento e de Processo Tributário;

B - Na verdade, não foi efectuada, no Acórdão recorrido, qualquer análise crítica ou juízo probatório sobre o reconhecimento de uma factura inserta nos autos e a sua confirmação por parte de uma testemunha, facto que é relevante para a decisão, uma vez que a matéria em discussão se prende, precisamente, com a autenticidade dos serviços mencionados nesse documento e a sua consequente relevância fiscal;

C - A decisão recorrida não atendeu, ainda, às regras de repartição do ónus da prova no processo judicial tributário, uma vez que à Administração Fiscal incumbe a prova da verificação dos pressupostos da sua actuação, e os indícios apontados em sede de acção de inspecção tributária não se revelam, salvo o devido respeito, suficientes para desacreditar a escrita ou contabilidade do impugnante, fazendo cessar a presunção de que a mesma beneficia nos termos do art. 78º do Código de Processo Tributário;

D - Ainda que assim se não entenda, o que só por mera hipótese se admite, sempre se devia concluir, em face dos factos relevantes para a decisão e da prova produzida, que o recorrente demonstrou a efectiva prestação dos serviços titulados pela factura em questão, sem prejuízo do disposto no art. 121º do Código de Processo Tributário;

E - Ao perfilhar entendimento diverso, o Acórdão recorrido violou o disposto nos arts. 78º e 121º do Código de Processo Tributário e 74º, nº 1, da Lei Geral Tributária.

Termos em que, nos melhores de direito e com o sempre mui douto suprimento de Vossas Excelências, deverá ser concedido provimento ao presente recurso e, em consequência, anulada a decisão recorrida, ou, quando assim se não entenda, revogada a mesma.” Não houve contra-alegações.

O Ex.º Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso dado que o STA não conhece de matéria de facto - art. 21º, n.º 4, do ETAF - nem a 2ª Instância “omitiu análise crítica sobre a força probatória da factura controvertida”, antes “relevantemente aderiu à análise crítica efectuada pelo TT de 1ª Instância e produziu análise crítica própria sobre a prova testemunhal produzida, insindicável pelo STA”, não cabendo nos poderes deste “averiguar e decidir sobre a fundada dúvida quanto à existência e quantificação do facto tributário (art. 121º do CPT) por ser questão que se inscreve no domínio da matéria de facto cujo conhecimento lhe está vedado”.

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

Em sede factual, vem apurado que:

”1- O impugnante dedica-se principalmente à conservação e reparação de edifícios escolares que se encontram a cargo da DREN

- Direcção Regional de Educação do Norte -, concorrendo para o efeito aos diversos concursos públicos;

2- esses serviços são fundamentalmente feitos através de sub-contratos;

3- em 1995 o impugnante foi objecto de fiscalização tributária de que resultaram correcções às deduções do IVA por si efectuadas e, na parte que ora interessa, a fixação da matéria colectável para efeitos de IRS;

4- do relatório então elaborado pelos SPIT resulta, além do mais, que:

-o impugnante procedeu à dedução do IVA sem que as facturas exibidas obedecessem ao condicionalismo previsto no n.º 5 do art. 35.º do CIVA; por parte do impugnante houve a preocupação de apresentar um lucro reduzido, jogando para o efeito com os sub-contratos e as existências; os serviços e bens contidos nas facturas que se encontravam relacionadas nos autos não se encontravam discriminados, nem quantificados; a data da maior parte das facturas coincide com os últimos meses do ano, o que indicia "facturas de favor" que visam ajustar margens de lucro, aumento dos custos e cobrir outros custos sem documentos legais; em relação a Agostinho Rodrigues Coelho, emitente da factura n.º 84, de 13/12/991, constatou-se que é um contribuinte refractário no que respeita ao cumprimento das obrigações fiscais, sendo que, não obstante não ter empregados ao seu serviço, apresenta elevada facturação, designadamente, às empresas "Soviarte" e "Edimarante", nos valores de Esc. 27.354.750\$00 e 16.854.700\$00, o que indicia dedicar-se ao fabrico de papel falso; relativamente àquela factura foi explicitado que não discrimina devidamente os serviços prestados, foi emitida no final do exercício e não foi feita a prova do pagamento do respectivo custo por parte do impugnante, (...) - cfr. o teor do relatório de fls. 12/19, que aqui se dá por reproduzido para todos os efeitos;

5- não tendo sido aceite como custo fiscal o valor constante da dita factura n.º 84, de 13/12/91, foram feitas correcções aos rendimentos - categoria C - do impugnante do ano de 1991, no valor de 800.000\$00; este valor, acrescido ao resultado fiscal apresentado na respectiva categoria C e às outras correcções realizadas nas categorias A e F do IRS do ano de 1991, conduziu ao cálculo do rendimento global corrigido no montante de 1.784.149\$00;

6- daí resultou a liquidação de IRS n.º 5323049160, no montante total de 202.307\$00, que inclui juros compensatórios de 83.778\$00, cuja data limite de pagamento ocorreu em 13/01/97." Vejamos, pois:

Ao STA, tal como ao STJ, actuando como tribunal de revista, é consentido entrar na apreciação das situações contempladas nos n.ºs 1 (alteração da matéria de facto) e 4 (anulação da decisão da 1.ª Instância sobre pontos determinados da matéria de facto ou para a sua ampliação) do art. 712.º do CPC, quando a 2.ª Instância as tiver apreciado "na medida em que se limita, então, a verificar se a Relação ao usar de tais poderes, agiu dentro dos limites traçados por lei para os exercer, pois que, se os não observou, praticou violação de lei, o que constitui matéria de direito". Cfr. o Ac. do STJ de 11/06/2002 in *Colectânea*, pág. 101 e Jacinto Bastos, *Notas ao Código de Processo Civil*, vol. III, pág. 337.

O que significa que, no caso presente, este STA não pode sindicat a matéria de facto fixada pela 2.ª Instância, uma vez que esta não exerceu os poderes referidos.

Pois se limitou a reproduzir a matéria de facto fixada na 1.ª Instância e a referir a fundamentação e análise crítica respectiva que apodou até de "exaustiva".

E o resultado da "análise" dos depoimentos das testemunhas inquiridas - a "confirmação" do julgamento da matéria de facto tal como foi efectuado na sentença - não o pode apreciar o STA mas tão só, nos termos expostos, a legalidade do respectivo uso, que nem sequer vem posta em causa.

Note-se que a instauração dos presentes autos - em 10/04/1997 - é anterior ao D.L. n.º 375-A/99, de 20 de Setembro, que aditou o n.º 6 ao dito art. 712.º.

E a menção do recorrente ao n.º 2 do mesmo normativo só por lapso se compreende pois, nos autos, não se procedeu à gravação da prova - única hipótese aí prevista, por referência à segunda parte da al. a) do seu n.º 1; antes, foram reduzidos a escrito os depoimentos das testemunhas.

Finalmente, o aresto recorrido não chegou à conclusão da existência - bem, pelo contrário - de qualquer non liquet probatório.

E, como é jurisprudência deste Tribunal, ele não sindicat a existência da "fundada dúvida" a que se refere o art. 121.º do CPT, já que ela imbrica decisivamente com a fixação da matéria de facto - art. 21.º, n.º 4, do ETAF.

Cfr., por mais recentes, os Ac de 28/01/2004 - Rec. 1836/03, 21/01/2004 - Rec. 1469/03, e 15/10/2003 - Rec. 920/03.

Pelas razões referidas, improcedem assim todas as conclusões do recurso.

Termos em que se acorda negar-lhe provimento.

Custas pelo recorrente, com procuradoria de 50 %.

Lisboa, 29 de Junho de 2004. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Jorge de Sousa*.

Acórdão de 29 de Junho 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 396/04-30, em que são recorrentes a Fazenda Pública, recorrida a Johnson & Johnson, L.ª, e de que foi relator o Ex.ºm Juiz Cons.º Dr. Vítor Meira.

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

Johnson & Johnson, Limitada impugnou no Tribunal Tributário de 1.^a Instância de Lisboa o acto de autoliquidação da taxa incidente sobre a comercialização de produtos de saúde, relativa ao mês de Junho de 2000, no montante de 2.513.104\$00.

Por sentença do M.^{mo} Juiz daquele Tribunal foi a impugnação julgada procedente, recusando-se a aplicação do n.º 3 do artigo 72.º da Lei 3-B/2000, de 4 de Abril, por inconstitucionalidade.

Não se conformando com a decisão recorreu a Fazenda Pública para este Supremo Tribunal Administrativo, pedindo a sua revogação, 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 Impugnante 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 IFARMED 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);

9.^a Ao considerar procedente a impugnação com os fundamentos com que o fez, a douda sentença recorrida fez incorrecta interpretação e aplicação das disposições legais invocadas nas conclusões anteriores, incorrendo na respectiva violação.

A recorrida contra-alegou, formulando as seguintes conclusões:

1. A denominada «taxa sobre comercialização de produtos de saúde» corresponde a um verdadeiro imposto, devendo como tal respeitar as exigências do princípio da legalidade em matéria de impostos, decorrentes do artigo 103.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa, designadamente, a respectiva criação, taxa e incidência deverão constar de lei formal.

2. O artigo 72.º da Lei n.º 3-B/2000, de 4 de Abril, que criou a «taxa sobre comercialização de produtos de saúde», é materialmente inconstitucional, uma vez que não define a base de incidência objectiva do imposto criado.

3. 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 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.

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*.

Pelo Exmo Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do provimento do recurso de acordo com jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo e do Tribunal Constitucional. Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

1) Por despacho de 28-4-2000 o Conselho de Administração do Instituto Nacional da Farmácia e do Medicamento (INFARMED), aprovou os modelos de «Declaração de Vendas», «Guias de Depósito» e respectivas instruções de preenchimento, para efeitos de cobrança da taxa sobre comercialização de Produtos de Saúde, estabelecida pelo artigo 72.º da Lei 3-B/2000, de 4/4 (doc. de fls. 20 a 22).

2) Nas instruções de preenchimento supra-referidas estipula-se que a «taxa a declarar e a liquidar ao INFARMED é determinada pelo produto do volume de vendas pelo factor a que se refere a respectiva alínea do artigo 72.º (idem).

3) O INFARMED, pela Circular 1/2000, especificou que a «taxa sobre 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» (doc. de fls. 19).

4) A impugnante liquidou e pagou, em 8-9-2000, através do processamento das correspondentes declarações de venda e guia de depósito, de acordo com as aludidas instruções, taxa sobre comercialização de Produtos de Saúde referente a Junho de 2000, no montante de 2.513.104\$00 (doc. de fls. 18).

5) A impugnação foi deduzida em 7/12/2000 (fls. 1).

Assentes tais factos apreciemos 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 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 e 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. Também o Tribunal Constitucional se pronunciou já sobre a questão da inconstitucionalidade suscitada, nomeadamente nos acórdãos n.ºs 127/2004 e 162/2004.

Assim, pelos fundamentos constantes daquele primeiro acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, o final se junta em anexo, 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 conceder provimento ao recurso, julgando improcedente a impugnação.

Custas pela recorrente na 1.ª instância e neste Supremo Tribunal, onde contra-alegou, fixando aqui a procuradoria em 60%.

Lisboa, 29 de Junho de 2004. — *Vitor Meira* (relator) — *António Pimpão* — *Brandão de Pinho*.

ANEXO

Recurso n.º 61/03-30, de 4 de Junho de 2003

Assunto:

INFARMED. Taxas sobre comercialização de produtos de Saúde Art.º 72.º da Lei 3-B/2000 (Orçamento do Estado para 2000). Natureza jurídica. Impostos. Taxas. Incidência. Princípio da determinabilidade. Impostos sobre o volume de negócios. Art.º 33.º da Directiva 77/388/CEE, do Conselho (6.ª Directiva). Reenvio prejudicial.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *As «taxas sobre comercialização de produtos de saúde», previstas no artigo 72.º da Lei 3-B/2000 (Orçamento do Estado para 2000), são verdadeiros impostos - que não taxas - pois que constituem prestações pecuniárias, sempre coactivas, sem carácter de sanção, exigidas por um ente público com vista à realização de fins públicos, inexistindo o vínculo sinalagmático característico daquelas.*
- 2 — *Incidindo sobre o volume de vendas de cada produto e sendo o seu valor pago mensalmente com base nas declarações de venda mensais; a referência, no n.º 3 do mesmo normativo, ao «respectivo preço de venda ao consumidor final» surge apenas de modo subordinado, não constituindo mais do que mero limite à tributação.*
- 3 — *Pelo que não há ofensa ao disposto no 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 artigo 33.º da 6.ª Directiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17/05/77, na redacção da Directiva n.º 91/680/CEE, do Conselho, de 16/Dez/91 -, 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 234.º do Tratado de Roma, quando o TJCE tiver já apreciado a questão essencial debatida no processo, sobretudo se se trata de jurisprudência recente e(ou) constante.*

Recurso n.º 61/03-30; Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Johnson & Johnson, L.ª; Relator: Ex.ºmº Juiz Cons.º. Dr. Brandão de Pinho.

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

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pela Fazenda Pública da sentença do TT de 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 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 112000

e «declaração de vendas») são inovadoras relativamente à lei que visam regulamentar (art.º 72.º da Lei 3-B/2000, de 04ABR), ao não considerarem, para efeitos de determinação da base de incidência, o preço de venda ao consumidor final, que, aliás, é indeterminável, como tal impossibilitando a liquidação do imposto.

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

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

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

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

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

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

Pelo que, Venerandos Juízes Conselheiros, concedendo provimento ao recurso, revogando a douta sentença recorrida e substituindo-a por outra que considere legal a liquidação da taxa em apreço, VV. Ex.^{as} farão Justiça e cumprirão a Lei.»

E, contra-alegando, concluiu a impugnante:

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

2 - Consequentemente, a referida «taxa» está sujeita às exigências do princípio da legalidade em matéria de impostos, decorrentes do artigo 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» con-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.

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 77/388/CEE, do Conselho, de 17/5/77 (na redacção da Directiva 91/680/CEE, do Conselho, de 16/12/91) proíbe ou se opõe à criação de uma taxa (ou imposto) como o dos autos, na medida em que esta possa constituir encargo com características de «imposto sobre o volume de negócios».

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

Em sede factual, vem apurado que:

A) - A impugnante vem impugnar o acto de autoliquidação da taxa incidente sobre a comercialização de produtos de saúde, instituída pelo artigo 72.º da lei 3-B/2000, de 4 de Abril, mantido pelo artigo 58.º da Lei 30-C/2000, de 29/12, relativa ao mês de Maio de 2001, na importância de 2.547.689\$00, conforme douta petição de fls. 6 a 15;

B) - A impugnante depositou na C.G.D. na conta com o NIB n.º 0035 0082 0000605483081, a favor do Instituto Nacional da Farmácia e do Medicamento; com data valor de 29.06.01, a importância de 2.547.689\$00 relativa à cobrança da taxa correspondente ao volume de vendas de Dispositivos Médicos Não Activos, no valor total de 636.922.253\$00, realizados no mês de Maio/2001, conforme documento de fls.18 a 20, que se dá por reproduzido;

C) - No dia 20 de Fevereiro de 2001 o INFARMED remeteu à impugnante a carta de fls. 22, notificação única, a que juntou os documentos de fls. 23 a 25, todos relativos à cobrança e depósito da taxa sobre comercialização de produtos de saúde, no que respeita ao ano de 2001, no âmbito do processo de cobrança da taxa prevista no artigo 72.º da Lei n.º 3-B/2000, de 04/04, e artigo 58.º da Lei 30-C/2000, de 29/12, dando-se os mesmos documentos por totalmente reproduzido;

D) - Com data de 10 de Maio de 2000, o INFARMED emitiu a CIRCULAR n.º 1/2000, sobre Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde, conforme documento de fls. 33, com o seguinte teor:

«Assunto. — Taxa sobre a comercialização de produtos de saúde.

Com o objectivo de melhor apoiar o preenchimento dos formulários oportunamente dirigidos a V. Ex.^a, facultamos os seguintes esclarecimentos adicionais sobre o assunto epigrafado:

1- A taxa sobre a comercialização de produtos de saúde é devida pela entidade responsável pela colocação dos produtos no mercado

nacional, que só em casos excepcionais será a entidade que vende ao consumidor/utilizador final.

2A 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.»

Vejam, pois:

O conceito de taxa tem sido alvo de larga explanação doutrinal e jurisprudencial, podendo hoje terem-se por definidos, com suficiente base dogmática, os seus elementos essenciais.

Assim, Teixeira Ribeiro, define-a «como a quantia coactivamente paga pela utilização individualizada de bens semipúblicos, ou como o preço autoritariamente fixado por tal utilização» - cfr. *RLJ* 117-294.

E o parecer da P. G. Rep. de 15/Dez/91 in *D.Rep.*, II de 04-06-93, reproduzindo o parecer n.º 64/80, tal como o Ac. deste Tribunal, de 10/Fev/83 in *Acad. Douct.* 257-579, sustentam ser a taxa «o preço autoritariamente estabelecido, pago pela utilização individual de bens semi-públicos, tendo a sua contra-partida uma actividade do Estado ou de outro ente público, especialmente dirigida ao obrigado ao pagamento».

Para Alberto Xavier, *Manual de Direito Fiscal*, pág. 42/43, as taxas individualizam-se «no terreno mais vasto dos tributos, por revestirem carácter sinalagmático, não unilateral, o qual, por seu turno, deriva funcionalmente da natureza do acto constitutivo das obrigações em que se traduzem e que consiste ou na prestação de uma actividade pública ou na utilização de bens do domínio público, ou na remoção de um limite jurídico à actividade dos particulares».

Para Sousa Franco, *Finanças Públicas e Direito Financeiro*, págs. 491 e segts., «a taxa é uma prestação tributária (ou tributo) que pressupõe ou dá origem a uma contra-prestação específica, resultante de uma relação concreta (que pode ser ou não de benefício) entre um contribuinte e um bem ou serviço público, isto é, trata-se de uma receita pública ligada a relações normalmente de utilidade, entre quem é obrigado a pagá-la e um serviço ou bem público».

Assim, temos como elementos essenciais do conceito de taxa: prestação pecuniária imposta coactiva ou autoritariamente; pelo Estado ou outro ente público; sem carácter sancionatório; utilização individualizada pelo contribuinte, solicitada ou não; de bens públicos ou

semi-públicos; com contrapartida numa actividade do credor especialmente dirigida ao mesmo contribuinte.

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

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

Ora, nos termos do preâmbulo do Dec-Lei 455/99, de 18Nov, que regula a orgânica e funcionamento do INFARMED, a criação do instituto procurou responder às necessidades «de assegurar um elevado nível de protecção da saúde pública em matéria de medicamentos e produtos de saúde e de desenvolver a informação ao público» bem como «reforçar as regras e o controlo dos produtos sanitários que passarão a designar-se por produtos de saúde, em termos de protecção de saúde pública».

Pelo que o seu artigo 6.º lhe atribuiu, como refere a impugnante, «a prossecução de atribuições nos domínios de avaliação, autorização, disciplina, inspecção e controlo da produção, distribuição, comercialização e utilização de medicamentos de uso humano e veterinários, incluindo os medicamentos à base de plantas e homeopáticos, e de produtos de saúde, nos termos da respectiva legislação específica, incumbindo-lhe especialmente, entre outras actividades - seu n.º 3:

al a) contribuir para a formulação da política geral de saúde, designadamente na definição e execução de políticas de produtos de saúde.

(...);
al c) garantir a qualidade dos produtos de saúde;
(...);
al e) assegurar o acesso dos profissionais de saúde e dos consumidores às informações necessárias à utilização racional dos produtos de saúde;

al f) assegurar sistemas de vigilância dos produtos de saúde.
Por sua vez, o n.º 1 do artigo 72.º da Lei 3-B/2000 que criou a taxa em causa, refere destinar-se a mesma «ao sistema de garantia da qualidade e segurança de utilização daqueles produtos, à realização de estudos de impacto social e acções de formação para os agentes de saúde e consumidor, a realizar pelo INFARMED».

Trata-se, assim, fundamentalmente, de concretizar a protecção da saúde pública, defendendo-a e promovendo-a, nos termos constitucionais - artigo 64.º -, o que passa nomeadamente por assegurar a garantia de que os produtos de saúde se encontram conformes às exigências legais.

Assim, os seus beneficiários directos não são os respectivos importadores ou produtores mas os cidadãos utentes ou consumidores ou, reproduzindo os dizeres da impugnante, ora recorrida, «a comunidade» - beneficiária directa do sistema.

Pelo que não pode afirmar-se a existência de uma vantagem específica para o devedor individualmente considerado, surgida da 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*, 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, atinente sobretudo à concretização e realização prática da liberdade individual e à sua articulação com os interesses públicos de ordem geral» - pág. 262/3.

Ora o tributo em causa é de pagamento mensal, não antecedendo sequer o exercício da actividade.

Nada tendo, assim, a ver com qualquer autorização para a impugnant exercer a sua actividade.

Pelo que a imposição em causa é de qualificar como um imposto ou, ao menos, como um tributo que, dada a sua natureza, há-de ter um tratamento constitucional semelhante.

Cfr., aliás, em situação algo, idêntica e, por todos, os Ac. do TC de 16Fev00 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*, 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 Ins-

tituto, a entidade credora: nenhum elemento de incidência resta, pois, para o Regulamento.

Quanto à violação do direito comunitário: artigo 33.º da Directiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17Mai77, na redacção da Directiva n.º 91/680/CEE, do Conselho, de 16Dez91. Tal directiva impede a manutenção ou a introdução, por um estado membro, de encargos com as características de impostos sobre o volume de negócios.

Dispõe aquele normativo:

«Salvo o disposto noutras normas comunitárias, designadamente nas disposições comunitárias em vigor relativas ao regime geral da detenção, circulação e controlo dos produtos sujeitos a impostos especiais sobre o consumo, as disposições da presente directiva não impedem que um estado membro mantenha ou introduza impostos sobre os contratos de seguros, sobre jogos ou apostas, sobre consumos especiais, direitos de registo e, em geral, todos os impostos, direitos e taxas que não tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios, desde que esses impostos direitos e taxas não dêem origem, nas trocas comerciais entre Estados membros, a formalidades relacionadas com a passagem de uma fronteira.»

O ponto foi já objecto de jurisprudência vária do TJCE, esclarecendo que tal disposição proíbe os Estados-membros de instituírem ou de manterem impostos, direitos e taxas que tenham a natureza de impostos sobre o volume de negócios, pelo facto de onerarem a circulação de bens e dos serviços de modo comparável ao do IVA, comprometendo o funcionamento do sistema comum deste último, o que acontece quando tais tributos apresentarem as características essenciais do IVA: aplicação genérica às transacções que tenham por objecto bens ou serviços; proporcionalidade em relação ao preço dos mesmos; cobrança em cada fase do respectivo processo de produção e distribuição; aplicação ao seu valor acrescentado, «sendo um imposto devido por ocasião de uma transacção calculado após dedução do imposto pago no momento da transacção anterior».

Cfr., por todos, os Acds. de 177Set/97, Proc.º C-28196 - Fricames, S A, e Proc. C. 347/95 - UCAL; de 26/6/97, Careda, S.A, in *Colectânea de Jurisprudência*, I, pág. 3734 e de 13/03/97, Solisnor, S A, in *cit.*, I, 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 13/07/89, Procs. 93 e 94/88 in *Colecção* p. 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

Refira-se finalmente que, como aliás já resulta do exposto, não se mostra necessária a consulta ao ME, 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 Julho de 2003. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Vitor Meira* — *Beata de Queiroz*.

Acórdão de 29 de Junho de 2004.

Assunto:

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

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O juízo sobre a credibilidade da escrita de sociedade comercial é um juízo de facto, pois tem de ser formulado à face de regras da vida e da experiência comum e não com interpretação de quaisquer normas legais.*
- 2 — *Havendo a 1ª instância extraído a ilação de que a comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à determinação da matéria colectável era possível quanto a uma parcela das operações económicas realizadas e entendendo a Rct. FP que os registos contabilísticos não permitiam qualquer controlo das operações realizadas, a matéria de facto não se mostra estabilizada, sendo certo que o campo factual inclui tanto os factos apurados quanto as ilações deles extraídas e os juízos de valor sobre os mesmos emitidos.*
- 3 — *Como assim, não versando o recurso interposto de sentença da 1ª instância para o STA exclusivamente matéria de direito, falece à sua Secção de Contencioso Tributário competência hierárquica para o seu conhecimento, cuja assiste à Secção homónima do TCA.*

Recurso n.º 462/04-30; Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: A. Cunha, Lda; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

Inconformada com a sentença do 3º Juízo, 2ª Secção, do TT de 1ª Instância de Lisboa de fls. 139-141 que julgou procedente esta impugnação judicial, deduzida por A. Cunha, Lda., contra liquidação de IVA dos anos de 1988, 1989 e 1990, nos montantes de esc. 166 710\$00, 2 702 108\$00 e 7 000 223\$00, respectivamente, da autoria da 1ª RF de Cascais, a Fazenda Pública dela interpôs, oportunamente, recurso para a Secção de Contencioso Tributário do TCA, culminando a atinente alegação com as seguintes conclusões:

1) A decisão recorrida assenta no falso pressuposto de que o imposto em causa nos autos foi apurado com recurso a métodos indiciários nos precisos termos do art.º 51º do CIRC, aplicável por força do art.º 84º do CIVA, cujo n.º 1, na sua redacção actual, inaplicável ao caso em apreço, prevê que a liquidação com base em presunções se deverá basear nos factos previstos neste Código ou nos artigos 38º, n.º 1, do Código do IRS e 51º, n.º 1, do Código do IRC, consoante os casos.

2) Com efeito, os elementos constantes do processo (designadamente os mapas de apuramento de fls. 57 a 59) demonstram inequivocamente que o apuramento do questionado imposto com recurso a presunções foi efectuado nos termos do art.º 84º, n.º 1, do CIVA, mas de acordo com a redacção vigente ao tempo dos factos, da qual não constava sequer qualquer referência ao questionado art.º 51º do CIRC.

3) Assim, tendo o imposto em causa sido apurado nos termos do sobredito preceito do CIVA e sendo certo que o respectivo procedimento observou o disposto no art.º 81º do CPT, uma vez que, como reiteradamente se constatou, os registos contabilísticos, face às irregularidades evidenciadas, não permitiam qualquer controlo das operações realizadas, não resultando dos autos a ocorrência de qualquer erro de qualificação ou de quantificação, deverá, em consequência, a sentença recorrida ser revogada, face à manifesta desconformidade da mesma com as disposições legais aplicáveis, designadamente com o preceituado no art.º 84º, n.º 1, do CIVA, na redacção então aplicável.

Contra-alegando, a impugnante conclui:

A) A decisão recorrida não assenta em qualquer falso pressuposto, pelo que (não) infringe qualquer preceito legal.

B) O fundamental para que se recorra à tributação recorrendo a presunções é a impossibilidade da comprovação e quantificação directa e exacta da matéria tributável.

C) Impossibilidade essa que não se encontra indubitavelmente provada.

D) Sendo certo que o recurso a tais métodos indiciários, nas situações em que se justificarem, o que não era o caso, só pode ocorrer com base em índices previstos na Lei, directa ou indirectamente aplicáveis, nomeadamente os constantes do art.º 52º do CIRC. O que, efectivamente, nunca aconteceu.

No acórdão de fls. 161-162, a 2ª Instância declarou-se incompetente em razão da hierarquia, por isso que, a seu ver, o recurso versa apenas matéria de direito.

A fls. 165, veio a recorrente requerer a remessa dos autos ao STA, nos termos do artigo 4º da LPTA.

E subindo eles, o distinto PGA emitiu o douto parecer de fls. 183-184, em que refere que “segundo o entendimento expresso na sentença, a comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à determinação da matéria colectável era possível, pelo menos quanto a uma parcela das operações económicas realizadas pelo sujeito passivo; divergindo deste entendimento, a recorrente sustenta que as diversas irregularidades contabilísticas detectadas pela fiscalização [enunciadas nas alíneas c) a f) do probatório] não permitem aquela comprovação e quantificação.

Tal divergência inscreve-se no domínio da matéria de facto, exigindo a formulação de um juízo conclusivo extraído a partir dos factos plasmados no probatório, ou de outros que houver necessidade de indagar, segundo a apreciação do tribunal competente para o conhecimento do recurso.

Para a definição da divergência, é irrelevante o dissentimento sobre a norma jurídica que fundamenta a aplicação dos métodos indiciários: art.º 55º do CIRC (na versão da sentença do TT de 1ª Instância); art.º 84º, n.º 1, do CIVA (na versão da recorrente).

Neste contexto, o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito; o STA - Secção de Contencioso Tributário é incompetente, em razão da hierarquia, para o seu conhecimento, sendo competente o TCA - Sul, Secção de Contencioso Tributário.”

Levada esta posição do EMMP ao conhecimento das partes, apenas a Rct. se manifestou a respeito, admitindo que o recurso interposto não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito.

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 1ª instância desenhou o seguinte quadro factual:

1. A impugnante foi alvo de uma acção de fiscalização, no decurso da qual se veio a constatar:

a) a impugnante dedicava-se ao comércio a retalho de bens alimentares, tendo, em 1988, passado a exercer, na realidade e em exclusivo, a actividade de compra e venda de veículos usados, sob a designação comercial de “Stand Costa do Sol”;

b) a maior parte dos veículos era adquirida e vendida a pessoas singulares;

c) as compras de mercadorias não eram objecto de qualquer registo na conta compra de mercadorias;

d) o registo dessas compras não era efectuado na data em que ocorria, mas na da venda;

e) no acto da venda, era emitida uma factura pelo valor pago pelo adquirente, mas só era contabilizada pela diferença entre esse valor e o atribuído à compra (documentada por recibos assinados pelos vendedores a apensos àquelas facturas);

f) a existência de documentos relativos a reparação de viaturas cuja aquisição e venda não estão evidenciados na contabilidade.

2. Em função dessa situação, a administração tributária considerou não ser possível o controlo das operações, devendo o imposto incidir sobre a totalidade do valor das vendas efectuadas;

3. Em conformidade, liquidou IVA dos anos de 88, 89 e 90, no montante de, respectivamente, esc. 166 710\$00, 2 702 108\$00 e 7 000 223\$00, acrescidos de juros compensatórios.

Como bem nota o EMMP, do campo factual definido, o tribunal a quo extraiu a ilação de que “a comprovação e quantificação directa e exacta dos elementos indispensáveis à determinação da matéria colectável era possível, pelo menos quanto a uma parcela das operações económicas realizadas pelo sujeito passivo”.

Ora, para a recorrente, “os registos contabilísticos, face às irregularidades evidenciadas, não permitiam qualquer controlo das operações realizadas” - conclusão 3ª.

Como entendido no acórdão desta Secção tirado no recurso nº 26 634, em 24.IV.2002, “o juízo sobre a credibilidade da escrita, con-substanciando-se em concluir se ela enferma, ou não, de omissões ou inexactidões no registo das transacções efectuadas, é um juízo de facto, pois tem de ser formulado à face de regras da vida e da experiência comum e não com interpretação de quaisquer normas legais.”

Sabido que o campo factual inclui tanto os factos apurados quanto as ilações deles extraídas e os juízos de valor sobre os mesmos emitidos (*inter alia*, v. acórdãos deste STA de 02.VI.99 - rec. 22 663; 25.VI.98 - rec. 22 555; 04.II.98 - rec. 20208; 26.II.97 - rec. 20929; 06.XI.96 - rec. 20664, e de 05.VII.95 rec.19 066), temos 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, entrado em vigor a 1.1.2004 - Lei 13/2002, de 19 de Fevereiro, alterada pela Lei nº 4-AI2003, de 19.II].

É que a competência deste STA para apreciação dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância se cinge a matéria de direito, segundo o estatuído nos artigos 21º, 4, e 32º, I, 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 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.

Destarte, 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, 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, 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 procedente a questão prévia em apreço, se declara esta Secção do STA incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso jurisdicional, competência que assiste àquelo outro Tribunal Superior (Sul).

Sem custas - artigo 2º da Tabela das Custas no STA, aprovada pelo DL nº 42 150, de 12.II.1959 (v. artigo 14º, n.º 1, do DL nº 324/2003, de 27 de Dezembro).

Lisboa, 29 de Junho de 2004. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 29 de Junho de 2004.

Assunto:

*Fixação da matéria colectável pela comissão de revisão.
Fundamentação.*

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Não está suficientemente fundamentada a deliberação da comissão de revisão que baixa de 15 % para 9 % a margem de lucro estabelecida pela Administração Fiscal, para efeitos de fixação da matéria colectável por métodos indiciários, se apenas se funda no parcial acolhimento das razões invocadas pelo vogal designado pela contribuinte, o qual referira que ela praticara “amortizações elevadas representando 14 % e 16 % da estrutura dos custos” e que atribuía “remunerações aos seus sócios gerentes, com a conseqüente redução do lucro declarado”.*
- 2 — *Essa fundamentação, se basta para que se entenda a razão por que não foi mantida a margem de lucro considerada pela Administração, não é suficiente para que se perceba por que foi adoptada a de 9 %, e não qualquer outra, abaixo de 15 %.*

Recurso nº. 463/04; Recorrente: Restaurante “O Bacalhau”, L.da; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Cons.º. Dr. Baeta de Queiroz.

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

1.1. RESTAURANTE “O BACALHAU”, LDA., com sede em Fornos, Torre de Vilela, Coimbra, recorre do acórdão do Tribunal Central Administrativo (TCA) que, confirmando a sentença da 1ª instância, proferido em processo de impugnação judicial, não anulou o acto de liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) relativo aos exercícios dos anos de 1989 e 1990.

Formula as seguintes conclusões:

«A

Salvo o devido respeito, o acórdão errou ao considerar que a Acta da Comissão Distrital de Revisão que fixou a matéria colectável se encontra devidamente fundamentada.

B

A Acta da Comissão Distrital de Revisão, que está sujeita a fundamentação, deve enunciar expressamente os motivos de facto e de direito, não podendo contentar-se com simples afirmações vagas e genéricas, como é o caso dos autos.

C

Pelo que, estamos, no mínimo, perante uma fundamentação insuficiente gerando um vício de forma, que tem como efeito a anulação do acto tributário praticado.

D

A fundamentação do acto de fixação da matéria colectável, deverá sempre obedecer aos requisitos gerais previstos no art.º 125º 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

Pensamos que as provas produzidas no processo, quer através de documentos, quer os depoimentos das testemunhas, são idóneas e suficientes para que delas resultem pelo menos, fundadas dúvidas acerca da quantificação da matéria colectável determinada e originária das liquidações de IRC e juros compensatórios, tudo aqui em causa, pelo que, face a tais dúvidas, com o devido respeito, deveria a impugnação ter sido julgada procedente, contrariamente ao que aconteceu.

G

É que, contrariamente ao que foi indevida e ilegalmente presumido, não foram praticadas quaisquer omissões ou inexactidões nas declarações apresentadas.

H

Quer no processo Administrativo, quer no processo judicial o que releva é o princípio da verdade material do facto tributário que gera o direito de arrecadação do imposto.

I

Por isso, face a tais dúvidas, com a devida vénia, deveria também o acto tributário de determinação e quantificação da matéria colectável, tudo aqui em causa, ter sido anulado.

J

Assim, na douta sentença ora em recurso, julgando improcedente a nossa impugnação, foram violadas, entre outras, as disposições do art. 125º do CPA, bem como os arts. 80º, 81º, 82º, a alínea b) do artº 118º, a alínea a) do artº 120º e o art.º 121º, estes do C.P.T., razões pelas quais deve tal douto acórdão ser revogado, o que se requer.

Nestes termos e nos mais de direito, com douto suprimento que se requer, deve o douto acórdão, ora em apreço, ser revogado e substituído por outro que julgue procedente a impugnação (...).

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; parte das conclusões não procede por questionarem a matéria de facto, que o Tribunal não sindicou; e outra parte também não colhe, face à boa interpretação e aplicação da lei pelo acórdão impugnado.

1.4. O processo tem os vistos dos Ex.^{mos} Juízes-Adjuntos.

2. A matéria de facto vem assim estabelecida:

«1)

A impugnante é uma sociedade por quotas, exerce a actividade de “restaurante”, C.A.E. 6311.0.0, pela qual esta tributada em IRC, pela 2ª Repartição de Finanças do concelho de Coimbra;

2)

Esta empresa foi submetida a fiscalização para efeitos de IVA e IRC, e daí resultaram as liquidações oficiosas de IRC também em causa;

3)

A reclamação apresentada foi parcialmente deferida, tendo a matéria colectável primitivamente fixada, sido corrigida para menos, por acordo celebrado na Comissão de Revisão

4)

Os proveitos da empresa são registados com base em apuros diários, em livro apropriado;

5)

Mas os talões totalizadores da máquina registadora, que servem de apoio ao registo diário, são talões avulsos, sem qualquer garantia que tenha sido o apuro correcto;

6)

Existindo talões com a mesma data e importâncias diferentes;

7)

Bem como outros resultados “à mão”, por forma a conseguir uma ordem lógica;

8)

Com os talões nem sempre a serem retirados no próprio dia;

9)

Da verificação das vendas a dinheiro, constata-se a existência delas, emitidas com valores superiores ao que foi registado no livro de apuros diários;

10)

Existiam situações em que as despesas de cada uma dessas refeições eram feitas autonomamente umas das outras e a venda a dinheiro era processada com a data em que o serviço era prestado, embora o seu pagamento fosse a *posteriori*;

11)

E havia clientes que, depois de tomarem a sua refeição, pediam ao empregado para processar o documento da venda a dinheiro por preço superior, ou que, até, às vezes o pediam em branco;

12)

Os autos evidenciam, no entanto, saldos de caixa artificialmente positivos).

- 13)
Erros no registo do apuro diário;
- 14)
Omissão de prestação de serviços;
- 15)
Erros na elaboração dos inventários;
- 16)
A impugnante, não obstante evidenciar percentagem de lucro negativa para 1989, nesse mesmo ano financiou a Secção de Andebol da A. A. de Coimbra, com um contrato publicitário de Esc. 400.000\$00;
- 16)
Pago em tranches de Esc. 100.000\$00, cada, conforme documentos da sua contabilidade;
- 17)
Foi com base na percentagem de lucro líquido expressa (15%), e através dos Serviços Prestados, e dos Serviços Prestados Declarados, que foi determinado, para cada exercício, os factores de correcção, que permitiram proceder à correcção do volume de negócios declarado pelo contribuinte;
- 18)
Nos termos expressos a fls. 116 a 121 dos Autos;
- 19)
No acordo estabelecido foi aceite, reciprocamente, a percentagem de lucro líquido de 9%.
- 20)
A partir do exercício de 1994 a impugnante mudou de responsável pela escrita a qual remodelou o procedimento até aí seguido de comunicar para efeitos de contabilidade somente o apuro em dinheiro efectivo do dia, passando a ser considerados talões de venda de todos os serviços prestados no dia independentemente de terem sido pagos ou não os quais saíam informaticamente com número sequencial.
- 21)
Tendo o impugnante reclamado da fixação da matéria colectável para a Comissão de Revisão esta reuniu em 17/09/1993 e elaborou dessa reunião a acta cuja cópia consta de fls. 35 a 37 e cujo teor aqui se dá por inteiramente reproduzido de onde se destaca que:
a) o presidente procurou estabelecer acordo entre os vogais da comissão, os quais acordaram nos valores para liquidação em cada um dos exercícios nos seguintes montantes: ano de 1989 — 2.224.515\$00; ano de 1990 — 1.295.697\$00.
b) No decurso do funcionamento da comissão foram analisados todos os elementos constantes no processo, nomeadamente a percentagem do lucro líquido aplicada em exame e que serviu para apurar os valores em falta.

c) Relativamente à percentagem de lucro líquido (15%) aplicada em exame, foi bastante referenciado pelo perito e vogal da reclamante o facto do contribuinte praticar em ambos os exercícios amortizações elevadas representando 14% e 16% na estrutura dos custos, assim como atribuir remunerações aos seus sócios gerentes, com a consequente redução do lucro declarado. Foram acolhidas em parte as razões invocadas, e acordado a redução do lucro líquido para 9% e do factor de correcção para 1.16 e 1.005 nos exercícios de 1989 e 1990 respectivamente.»

3.1. A agora recorrente impugnou “a determinação da matéria colectável, a sua qualificação e quantificação e o valor determinado (...) bem como a liquidação de IRC”, no tocante aos exercícios dos anos de 1989 e 1990.

Alegou ter sido objecto de acção inspectiva da qual “resultaram as liquidações officiosas de IRC (...) em causa, baseadas em correcções técnicas e presunções irrealistas e não fundamentadas”. Reclamou da fixação do rendimento colectável, reclamação que foi parcialmente deferida. Afirmou aceitar as correcções técnicas introduzidas pela Administração Fiscal, mas acusou haver “erro na determinação da matéria colectável, em virtude das presunções que lhe serviram de base não terem qualquer consistência, nem se ajustarem à realidade”; e, “como as presunções feitas não são correctas, a fundamentação do acto administrativo e tributário em recurso, também é errada, o que constitui vícios de forma”; há, ainda, desvio de poder, uma vez que a Administração usou os seus poderes “com fim diverso daquele para que a lei os referiu, tributar sem qualquer fundamento ou motivo justificado, infundadamente e com margem para dúvidas”; foram preteridas formalidades legais, “quer por não existirem motivos para a aplicação de correcções por métodos indiciários, dadas as presunções não demonstradas de que a margem de lucro adequada é a fixada, quer por errada e insuficiente fundamentação”; por último, “no mínimo existirão dúvidas fundadas sobre a existência e quantificação dos factos tributários impugnados”.

A primeira instância não vislumbrou qualquer ilegalidade no acto impugnado, pelo que julgou improcedente a impugnação. E o mesmo juízo fez o TCA, para onde a também agora recorrente recorreu da sentença.

A impugnante ainda desta vez se não conforma, interpondo o presente recurso jurisdicional, no qual aponta ao acórdão do TCA os erros de julgamento que assim se podem condensar:

1º - Erro ao não reconhecer o vício de forma, por insuficiência de fundamentação, do acto de fixação da matéria colectável (acta da Comissão Distrital de Revisão) - conclusões A a E.

2º - Erro na apreciação da prova, pois dela resultam, ao menos, fundadas dúvidas sobre a quantificação da matéria colectável - conclusões F a I.

3.2. Como bem aponta o Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto, nestas últimas conclusões das alegações de recurso F a I - “a Recorrente questiona matéria de facto estabelecida no tribunal *a quo*”. Fá-lo quando afirma que da prova produzida emerge dúvida fundada acerca da quantificação da matéria colectável.

Mas a verdade é que o TCA, apreciando a prova de que dispunha, concluiu, expressamente, não haver razões para dúvidas, nem sobre

a existência, nem sobre a quantificação do facto tributário. Apoiou-se, para tanto, nos factos apurados pela fiscalização, que também ele, TCA, deu como provados, e que, em seu juízo, não só justificam o recurso a métodos indirectos para apurar a matéria colectável, como confirmam o montante dela a que chegou a Administração.

Ora, nos processos inicialmente julgados por tribunais tributários de 1ª instância, a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo (STA) apenas conhece de matéria de direito, como estatui o artigo 21º, nº 4, do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF) aprovado pelo Decreto-Lei nº 129/84, de 27 de Abril, e, entretanto, revogado pelo artigo 8º da Lei nº 13/2002, de 19 de Fevereiro.

Como assim, não pode este STA sindicar o juízo que sobre a factualidade fizeram as instâncias - no caso, o TCA -, impondo-se-lhe acatar o que ali foi decidido no campo dos factos. E, tendo o TCA julgado não ter dúvidas sobre a bondade da quantificação da matéria colectável a que se refere o presente processo, este STA não pode senão partir desse julgado para conhecer de direito.

Daí a improcedência das conclusões F a H das alegações da recorrente.

3.4. Resta a questão relativa à fundamentação do acto que fixou definitivamente aquela matéria colectável.

Lê-se, a este propósito, no acórdão do TCA:

“como resulta da acta da dita comissão de revisão a matéria foi aceite por acordo dos vogais das partes e a percentagem de lucro líquido de 15% aplicada após contestação pelo perito e vogal do contribuinte foi reduzida para 9% e o factor de correcção para 1.16 e 1.005, nos exercícios de 1989 e 1990, por atenção a que tinham sido efectuadas amortizações elevadas representando 14% e 16% na estrutura dos custos e bem assim por atenção a que tinham sido atribuídas remunerações aos sócios-gerentes. Depois segue-se uma claríssima demonstração numérica do cálculo do lucro tributável para os dois anos em causa (fls. 37 e 38).

Ora, parece-nos claro e apreensível o iter cognoscitivo que presidiu à alteração do lucro tributável em sede de comissão de revisão e a acta elaborada apresenta-se com uma fundamentação suficientemente exaustiva e bastante para um acto de fixação da matéria colectável tomado em sede de uma comissão que tem por missão apreciar inúmeros casos do mesmo tipo e à qual não pode ser exigida uma fundamentação mais exaustiva sob pena de inoperacionalidade, atento o número elevado de actos, por natureza e, atento o conhecimento comum, que lhe são apresentados para análise e decisão.

Assim e pelo exposto, falecem completamente as razões que a impugnante pretendia fazer valer”.

Mas a recorrente contesta: a fundamentação expressa na acta da comissão não é bastante, pois não aponta “os motivos de facto e de direito por que chegou àquela percentagem de 9% e não a qualquer outra percentagem”, e não podia “contentar-se com simples afirmações vagas e genéricas, como é o caso” - alegações 14ª e 16ª. Na realidade, não é revelado, pela acta sob exame, a razão por que os peritos adoptaram a percentagem de lucro líquido de 9%.

É certo que estamos perante um acto que não é de primeiro grau, isto é, não foi a comissão de revisão a fixar, pela primeira vez, a

matéria colectável em crise. Inicialmente, a percentagem de lucro líquido considerada havia sido de 15%.

A intervenção a que foi chamada a comissão foi suscitada pela recorrente, a qual, quando para ela reclamou, expressou que tal margem era excessiva, e que a fiscalização “nem sequer se deu ao trabalho de a tentar fundamentar” (cfr. os artigos 66º e 57º da reclamação). A reclamante, porém, também não indicou qual a margem que entendia razoável.

A comissão de revisão, ao baixar essa margem de 15% para 9%, afirmou que analisara “todos os elementos constantes no processo”, e que acolhera, em parte, as razões invocadas pelo perito designado pela reclamante, o qual referiu que ela praticara “amortizações elevadas representando 14% e 16% na estrutura dos custos”, e que atribuía “remunerações aos seus sócios-gerentes, com a consequente redução do lucro declarado”.

Esta explicação deixa perceber os motivos por que a comissão entendeu elevada a margem de lucro utilizada pela Administração Fiscal: é que a reclamante praticava amortizações elevadas e remunerava os seus sócios gerentes. Mas já nos não mostra por que é que tais razões levaram a baixar a margem de lucro para 9% e não para outra qualquer percentagem. Com efeito, a fundamentação revelada pela acta tanto justifica a percentagem de 9% como justificaria outra qualquer, desde que inferior aos 15% inicialmente considerados.

Ora, o direito à fundamentação dos actos administrativos que afectem direitos ou interesses legalmente protegidos é princípio constitucional com assento no artigo 268º da Constituição da República; e está consagrado e concretizado pelo legislador ordinário nos artigos 21º, nº 1, 81º e 82º do Código de Processo Tributário (CPT), aonde, no tocante à tributação por métodos indirectos, é exigido que se indiquem os critérios utilizados na determinação da matéria tributável.

Como se escreveu no acórdão de 11 de Fevereiro de 2002 deste Tribunal, recurso nº 1434/02, “a fundamentação há-de ser expressa, através duma exposição sucinta dos fundamentos de facto e de direito da decisão; clara, permitindo que através dos seus termos, se apreendam com precisão os factos e o direito com base nos quais se decide; suficiente, possibilitando ao administrado ou contribuinte, um conhecimento concreto da motivação do acto, ou seja, as razões de facto e de direito que determinaram o órgão ou agente a actuar como actuou; e congruente, de modo a que a decisão constitua conclusão lógica e necessária dos motivos indicados como sua justificação, envolvendo entre eles um juízo de adequação, não podendo existir contradição entre os fundamentos e a decisão. (...) Por outro lado, é equivalente à falta de fundamentação, a adopção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência, não esclareça, concretamente, a motivação do acto”.

Como se disse já a propósito da deliberação da comissão de revisão em apreço, ela não é, no segmento que os interessa, completamente desprovida de fundamentos, na medida em que nos dá a conhecer as razões por que não manteve a margem de lucro presumido considerada. Mas essas razões, se são suficientes para explicar a redução da margem, já o não são para justificar a adopção da escolhida, 9%, em lugar de outra.

Esta insuficiência de fundamentação é motivo de anulação do acto tributário impugnado, por força do disposto nos artigos 89º e 120º, alínea c), do CPT.

Procedendo, pelo exposto, as cinco primeiras conclusões das alegações do recurso, não podem manter-se, nem o acórdão recorrido, nem o acto impugnado.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, concedendo provimento ao recurso, revogar o acórdão impugnado e, com ele, a sentença da 1ª instância, julgando procedente a impugnação, e anulando o acto de liquidação.

Sem custas.

Lisboa, 29 de Junho de 2004. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Fonseca Limão* — *Brandão de Pinho* (vencido no entendimento de que é suficiente a fundamentação, já que o cerne da questão está na baixa - aliás acentuada - do índice de tributação, não sendo possível justificar precisamente - resta fundamentar - o item concreto da dúvida, tratando-se para mais, de um contribuinte não cumpridor dos seus deveres fiscais já que a sua contabilidade não reflectia a realidade, estando em causa, pois, uma tributação indiciária).

Acórdão de 29 de Junho de 2004.

Assunto:

Tributação por métodos indirectos. Matéria colectável.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A tributação por métodos indirectos, visando, embora, o lucro real, tem em vista o presumido, alcançado mediante índices, e só por mera coincidência pode apurar uma matéria colectável igual à que resulta da contabilidade da contribuinte, julgada não reveladora da sua real situação e, portanto, imprestável para servir de base à tributação.*
- 2 — *Incorre em contradição a impugnante que, aceitando estarem verificados os pressupostos para o apuramento da sua matéria colectável por métodos indirectos, defende, ainda assim, que a tributação devia efectuar-se a partir dos elementos constantes da sua contabilidade.*

Recurso n.º 471/04. Recorrente: J. S. Representações, Lda.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. Baeta de Queiroz.

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

1.1. J. S. REPRESENTAÇÕES, LDA., com sede em Vila Nova de Gaia, recorre do acórdão do Tribunal Central Administrativo (TCA) confirmando a sentença de tribunal tributário de 1ª instância que, por sua vez, julgara improcedente a impugnação do acto de

liquidação adicional de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) relativo ao exercício do ano de 1994.

Formula as seguintes conclusões:

«1

Houve tributação em excesso.

2.

O Fisco devida tributar atendendo aos elementos disponíveis.

3

A recorrente tinha um controle financeiro completamente correcto, pelo que as vendas das mercadorias em termos monetários estavam completamente registadas.

4

A tributação pelos métodos indirectos não põe em causa a tributação pelo lucro real e este é e foi possível à recorrente demonstrá-lo.

5

Houve erro na fundamentação quanto à matéria decidida.

6

Houve violações constitucionais dos princípios da proporcionalidade, da justiça, da tributação pelo lucro real e da capacidade contributiva.

7

Há, assim, violação do disposto nos artigos 121º CPT, 4º e 55º da L.G.T. e 17º, 62º e 64º do CRP.»

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Ex.º Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que “improcedendo, como improcedem todas as conclusões, o recurso não merece provimento”.

1.4. O processo tem os vistos dos Ex.ºs Juizes-Adjuntos.

2. O Tribunal recorrido fixou assim a matéria de facto:

«1

A sociedade “J. S. Representações, Lda.”, tem por objecto o comércio e representações de material eléctrico e electrodomésticos - CAE 620430.

2

Na sequência de fiscalização levada a cabo em 1994, os Serviços de Prevenção e Inspeção Tributária (SPIT) apuraram, além do mais, que: “aquela, nos exercícios de 1991 a 1994, não procedeu ao registo contabilístico dos apuros diários... resultantes das vendas ao balcão de electrodomésticos, pelo que existe omissão de vendas... perante aquele facto foram accionados os métodos indiciários... dado existir, no exercício de 1993, uma inequívoca falta de coerência entre as referências constantes das facturas de vendas de electrodomésticos,... as vendas presumidas dos diversos electrodomésticos foram determinados tendo em consideração o seguinte: calculámos o preço médio venda a partir das vendas declaradas e contabilizadas... (fls. 34 e segs.);... o valor presumido foi equitativamente distribuído pelos 12

meses do ano dado não dispormos de elementos concretos das vendas efectivamente realizadas... do exame à escrita... concluímos inequivocamente que a contabilidade e os resultados líquidos apresentados não traduzem com fidelidade a exacta situação patrimonial e o resultado efectivamente obtido... o sujeito passivo contabilizou indevidamente... custos não indispensáveis para a realização dos proveitos ou ganhos da empresa... contabilizou... no exercício de 1993 o documento... relativo a uma despesa de conservação da viatura Maserati... que é custo no exercício da data da emissão do documento, 1992... foram corrigidos custos que a empresa contabilizara indevidamente por não serem indispensáveis para a realização dos proveitos, já que se referem, na sua maioria, a aquisições de artigos para ofertas não justificadas, nem justificáveis, e que se destacam obras de arte adquiridas em leilões e outras, enciclopédias, jóias, antiguidades... contabilizou o montante de 500.000\$00, relativo às reintegrações da viatura ligeira de passageiros, *Honda Civic CRX VTI*, que, embora fazendo parte do activo imobilizado da empresa, não se encontrava ao serviço da mesma, mas da esposa do sócio gerente... foi proposto para o exercício de 94 um volume de negócios presumido de 4.056.625\$00;

3

Em consequência, em lugar do lucro declarado de 3.249.703\$00, foi proposto o de 23.159.042\$00;

4

A ora impugnante reclamou para a Comissão de Revisão;

5

Esta, por unanimidade, e com os fundamentos constantes de fls. 29 a 32, deliberou fixar para os exercícios de 1992, 1993 e 1994 o valor da matéria tributável em 65.301.911\$00, tendo corrigido o lucro fiscal do ano de 1994, aqui em causa, para o quantitativo de 23.139.042\$00; aí se afirma, além do mais, que "... não ficou demonstrada a indispensabilidade dos custos contabilizados (obras de arte, despesas com automóveis não pertencentes à firma, jóias ...) para a obtenção dos proveitos... a comissão apenas deliberou aceitar os custos com a aquisição de fatos de trabalho...

6

Esta impugnação foi apresentada em 8/9/97.»

3.1. Impugnando o acto de liquidação de IRC relativo ao exercício do ano de 1994, efectuado com recurso a presunções, a ora recorrente pediu a sua anulação, invocando:

«A) Erros de facto cometidos no relatório.

B) Não serem tidas em conta na determinação da matéria colectável as existências

C) Haver falta de fundamentação e fundamentação insuficiente no relatório da inspecção

D) Vício de forma - preterição de formalidades legais.»

O Tribunal que, em primeiro grau de jurisdição, apreciou a pretensão da impugnante, não a acolheu, julgando improcedente a impugnação.

Inconformada, a ainda agora recorrente levou ao TCA recurso jurisdicional da decisão de 1ª instância, em que, no essencial, defendeu que houve excesso na fixação da matéria tributável, sendo o volume de vendas real aquele que evidenciava a sua contabilidade, e não aquele a que chegou a Administração Fiscal; que esta supôs "margens de lucro irreais"; que foram desconsiderados custos que suportou, indispensáveis para a realização dos proveitos; e que, por tudo isso, houve "exagero da tributação" e "violação do princípio da proporcionalidade e do controle financeiro que sempre foi tido".

Mas também o TCA não acolheu a pretensão da recorrente. Depois de examinar o modo como fora fixada a matéria de facto, esse Tribunal concluiu que não havia erro de julgamento, não considerando, também ele, provados factos que na 1ª instância como tal não tinham sido considerados, mas que a recorrente protestava ter provado. E decidiu que não ocorreu "ilegalidade na utilização, por parte da AF, dos métodos indiciários", nem "ilegalidade na quantificação operada pela AF com recurso a tais métodos" ou "ilegalidade na correcção dos custos atinentes a despesas com telefone e o referido curso de inglês".

3.2. Contra o assim decidido afirma a recorrente que "houve tributação em excesso", pois "o Fisco devia tributar atendendo aos elementos disponíveis", já que "a recorrente tinha um controle financeiro completamente correcto, pelo que as vendas das mercadorias em termos monetários estavam completamente registadas", sendo que "a tributação pelos métodos indirectos não põe em causa a tributação pelo lucro real e este é e foi possível à recorrente demonstrá-lo" - conclusões 1.ª a 4.ª

Na alegação que suporta estas conclusões esclarece-se melhor o entendimento da recorrente: «a tributação pelos métodos indirectos é legal, mas os volumes de negócios não podem ultrapassar os declarados pela ora recorrente»; «o total recebido em dinheiro está correcto» (destaque nosso).

Aceita, pois, a recorrente, que a sua contabilidade não estava organizada de modo a revelar o verdadeiro estado da sua situação, impossibilitando a tributação com base no resultado contabilístico - só assim se compreende que admita o recurso a estimativas por parte da Administração.

Mas, se assim é, ou seja, se estavam reunidos os pressupostos para que a tributação se fizesse por métodos indirectos, o que vale por dizer que a mesma tributação era insusceptível de se fazer com base nos elementos da escrita da recorrente, então, a recorrente incorre em contradição ao afirmar que a tributação devia fazer-se pelo lucro real, querendo com isso significar que a matéria tributável a atender era a revelada pela sua contabilidade.

A tributação ou se faz partindo da contabilidade do contribuinte ou, não sendo esta fiável, por métodos indirectos. Ainda neste caso a tributação visa o lucro real; mas um lucro real presumido, em lugar do lucro real revelado pela contabilidade, quando esta se apresenta escoreita.

Deste modo, concluindo a Administração, como concluiu, e a recorrente aceita, que se impunha o recurso a métodos indiciários, só por mera coincidência o lucro real achado por essa via podia coincidir com o evidenciado pela contabilidade da recorrente.

3.3. O demais que a recorrente invoca tem a ver com o julgamento da matéria de facto.

É assim quando afirma que “tinha um controle financeiro completamente correcto” (conclusão 3ª), que “as vendas das mercadorias em termos monetários estavam completamente registadas” (conclusão 3), que o “lucro real (...) é e foi possível à recorrente demonstrá-lo” (conclusão 4ª), e que há “erro na fundamentação quanto à matéria decidida” (conclusão 5ª).

Pelo contrário, vem provado que “contabilizou indevidamente custos não indispensáveis para os proveitos”, que “não procedeu ao registo contabilístico dos apuros diários (...) resultantes das vendas ao balcão de electrodomésticos, pelo que existe omissão de vendas”, que “a contabilidade e os resultados líquidos apresentados não traduzem com fidelidade a exacta situação patrimonial e o resultado efectivamente obtido” - o que afasta a realidade das três primeiras asserções da recorrente.

Quanto à afirmação que consta da conclusão 5ª, em que diz a recorrente que “houve erro na fundamentação quanto à matéria decidida”, convém ver o que consta das alegações, à luz das quais esta conclusão melhor se entende: “quanto ao erro na fundamentação quanto à matéria decidida, (...) houve errada interpretação, porquanto uma coisa é a tributação pelo sistema dos métodos indirectos e a sua legalidade e outra coisa é a liberdade de tributação a qualquer preço. O facto de o fisco, face à desorganização contabilísticas do ora recorrente, poder tributar através dos métodos indirectos, não o legitima a tributar para além do razoável”.

Não é, pois, um vício de forma, por falta de fundamentação, que assim vem acusado, mas, mais uma vez, aquilo contra que se insurge a recorrente é o excesso da matéria colectável a que se chegou por métodos indiciários, continuando a pretender que o seu volume de vendas é o que consta da sua contabilidade, e não outro.

Ora, é consabido que este Supremo Tribunal Administrativo (STA), nos processos inicialmente julgados por tribunais de 1ª instância, não syndica a matéria de facto, na qual se inclui, designadamente, aquilo que respeita ao controle financeiro de que dispunha a recorrente, e ao registo das vendas, e volume destas. É o que estabelece o artigo 21º, nº 4, do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF), aprovado pelo Decreto-Lei nº 129/84, de 27 de Abril, entretanto revogado pelo artigo 8º da Lei nº 13/2002, de 19 de Fevereiro.

Como assim, estamos, neste segmento da crítica da recorrente, perante matéria que nos é vedado apreciar.

3.4. Ficam, face ao exposto, sem qualquer suporte as afirmações feitas na conclusão 6 da recorrente, em que acusa a violação dos princípios da proporcionalidade da justiça, da tributação pelo lucro real, e da capacidade contributiva.

Tudo isso assenta na pressuposição de que é excessiva, desconforme com a realidade, a matéria colectável que serviu de base à tributação, achada por métodos indirectos. Mas tal não pode ser apurado por este STA, sendo certo que o TCA decidiu, ao invés, pela inexistência de tal excesso.

Improcedem, pois, todas as conclusões das alegações do recurso.

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

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

Lisboa, 29 de Junho de 2004. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Branhão de Pinho* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 29 de Junho de 2004.

Assunto:

Acção para o reconhecimento de um direito.

Doutrina que dimana da decisão:

A acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária só pode ter lugar se esse for o meio mais adequado para a tutela plena do direito pelo que, podendo o interessado usar para o efeito os meios próprios da execução de sentença ou recurso do despacho que indeferiu a pretensão da recorrente, não é possível o recurso a tal acção.

Recurso n.º 494/04-30. Recorrente: Rita Luísa Magalhães de Mota Van Zeller; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.ºmº Juiz Conselheiro Dr. Vítor Meira.

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

Rita Luísa Magalhães da Mota Van Zeller propôs no Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto acção para o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios relativamente a uma sentença do mesmo tribunal que declarou que a AF incorreu “em erro na determinação da matéria colectável, erro esse que fere a liquidação de ilegalidade a impor a sua anulação”.

Tal acção foi liminarmente indeferida pelo M.ºmº Juiz daquele Tribunal na consideração de que a requerente tinha ao seu alcance, para além do mecanismo da execução de sentença, a via do recurso do despacho do chefe do 1º Serviço de Finanças de Vila Nova de Gaia que lhe indeferiu a pretensão, não se verificando assim o condicionalismo que justifica a propositura deste tipo de acção.

Não se conformando com tal decisão recorreu a contribuinte para este Supremo Tribunal Administrativo, pedindo a sua revogação, formulando as seguintes conclusões:

1ª - Vem o presente recurso interposto do duto despacho/sentença de fls. 58 que indeferiu liminarmente a acção para o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios proposta pela ora Recorrente.

2ª - Com a propositura daquela acção visou a agora Recorrente obter pela via judicial o que não conseguiu pela via administrativa.

3ª - Vê-se, com efeito, dos autos que a Recorrente impugnou a liquidação de imposto sucessório que lhe foi feita no processo de liquidação do imposto sobre as sucessões e doações que sob o registo n.º 454 foi instaurado na 2ª Repartição de Finanças de Vila Nova de Gaia (cfr. I. 5. supra).

4ª - Antes ainda de impugnar judicialmente a referida liquidação, procedeu a Recorrente ao pagamento do imposto dentro do prazo de cobrança voluntária sem embargo de discordar da colecta que lhe foi exigida e que, inconformada pagou (cfr. I. 4. supra).

5ª - Por dota sentença proferida, em 02-12-1998 no sobredito processo de impugnação, veio esta a ser julgada procedente (cfr. I. 6. supra).

6ª - Em requerimento de 18-05-1999, dirigiu-se a Recorrente ao Chefe de Finanças do 1.º Serviço de Finanças de Vila Nova de Gaia, solicitando-lhe a restituição do imposto pago mais e o pagamento dos juros peticionados (cfr. I. 7. supra).

7ª - Notificada, primeiro, do projecto de decisão a recair, eventualmente, sobre o requerimento referido na conclusão anterior e, mais tarde, da decisão final do dito chefe de finanças, viu a Recorrente ser-lhe recusado o pagamento de juros, com o fundamento de que na liquidação impugnada e anulada pelo tribunal não tinha sido praticado qualquer erro de facto, mas só de direito (cfr. I. 10. supra).

8ª - Em acção da mesma espécie, com os mesmos fundamentos e do mesmo pedido, em que é autora MARIA JOSÉ MAGALHÃES DA MOTA VAN ZELLER OSSWALD, foi esta, entretanto (em 01-03-2004), notificada, como informação oficial, de um parecer que conclui pela existência de “*fundamento para o pedido de reconhecimento do direito a juros indemnizatórios a favor do contribuinte*” (cit. doct. anexo).

9ª - Apreciando, sumariamente, a situação dos autos, anteriormente descrita, o despacho/sentença sob recurso indefere liminarmente a acção proposta pela ora Recorrente.

10ª - Nessa decisão, aqui sob recurso, mistura indevidamente normas do CPPT (art. 145.º, n.º 3) com normas da LPTA (art. 69.º, n.º 2), normas que se excluem.

11ª - Todavia, a norma do art. 69.º, n.º 2, da LPTA não é aplicável ao caso “*sub judice*”, nem sequer subsidiariamente, por haver norma tributária autónoma que disciplina este tipo (espécie) de processo - precisamente o art. 145.º do CPPT.

12.º - Mesmo quando a decisão recorrida quisesse aproveitar, para efeitos de interpretação, o lugar paralelo de uma disposição de outro diploma legal (a LPTA, no caso), o certo é que, estando em causa o alcance interpretativo e âmbito de aplicação do art. 145.º do CPPT, não fez nenhum sentido, antes contrariava as regras da hermenêutica jurídica, apontar-se para uma disposição (o art. 69.º, n.º 2, da LPTA) que, tendo sido integralmente reproduzida no CPT (art. 165.º, n.º 2), não foi mantida no CPPT, que era(é) o diploma em vigor.

13ª - Por outro lado, o despacho/sentença sob recurso atribui ao art. 145.º do CPPT características que ele não tem.

14ª - Não é ele um meio processual com “*um campo residual de aplicação*”, assim configurado pelo art. 69.º, n.º 2, da LPTA.

15ª - Aliás, a própria jurisprudência que se foi formando sobre o art. 69.º, n.º 2, da LPTA desde há muito que vem afastando uma interpretação que consagre o carácter residual defendido na decisão recorrida.

16ª - Mais clara e evidente se mostra agora, com o art. 145.º, n.º 3, do CPPT, que é ao contribuinte que cabe escolher o meio “*mais adequado*” para assegurar a “*tutela plena, eficaz e efectiva*” do seu direito.

17ª - A prova da sã evolução consagrada já no art. 145.º do CPPT está em que o novo Código de Processo nos Tribunais Administrativos não fez limitações do jaez pretendido pela decisão sob recurso, nem ajudou a firmar interpretações restritivas do anterior instituto dos arts. 69.º e 70.º da LPTA.

18ª - Finalmente, é incompreensível a alusão que o despacho/sentença recorrido faz ao art. 268.º, n.º 4, da Constituição de 1976 (fls. 58 verso).

19ª - É que, sempre aquela norma da Constituição visou garantir aos administrados (contribuintes incluídos) a tutela dos seus direitos e interesses legalmente protegidos.

20ª - E essa garantia alargou-se, tanto na forma como nos meios por que se consente que seja exercida, com a revisão constitucional de 1997.

21ª - o que é exactamente o contrário do que se pensa e se decide no despacho/sentença recorrido.

22ª - Ou seja, o art. 268.º, n.º 4, da Constituição de 1976, especialmente na sua redacção actual, jamais pode ser invocado para restringir a aplicação do art. 145.º do CPPT, como pretende a decisão sob recurso.

23ª - Decidindo como decidiu, o duto despacho/sentença de fls. 58:

a) interpretou restritivamente o art. 145.º do CPPT, atribuindo-lhe o alcance de uma disposição revogada (o art. 165.º, n.º 2, do CPT) e de uma outra disposição que não tem aplicação ao processo tributário (o art. 69.º, n.º 2, da LPTA);

b) violou - com a interpretação injustificadamente restritiva que fez do art. 145.º do CPPT, nomeadamente do seu n.º 3 - as regras da hermenêutica jurídica, de modo especial o art. 9.º, n.º 1, do Código Civil;

c) privou a Recorrente da garantia (alargada pela revisão constitucional de 1997) que lhe é atribuída pelo art. 268.º, n.º 4, da Constituição de 1976; e

d) desrespeitou o princípio da justiça material (art. 5.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária).

Não houve contra-alegações.

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

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A única questão a decidir no presente recurso que rejeitou liminarmente a acção para reconhecimento do direito é a de saber se a mesma é idónea para o efeito pretendido. Tal acção vem prevista no artigo 145º do CPPT nos seguintes termos:

«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.*

2 - *O prazo da instauração da acção é de 4 anos após a constituição do direito ou o conhecimento da lesão do interessado.*

3 - *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.*

4 - *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.»*

Como resulta do transcrito nº 3 do artigo 145º, o legislador apenas quis criar estas acções com carácter complementar e não alternativo a outras existentes. De onde a referência expressa da expressão “*apenas*”. Se a tutela jurisdicional já estava assegurada por outro dos meios existentes não se justificaria a criação de mais um com a mesma finalidade. Como refere Jorge de Sousa nas anotações ao artigo 145º do CPPT, “*a possibilidade de utilizar a acção para obter o reconhecimento judicial de um direito não reconhecido, por força da referida regra da complementaridade, estará condicionada à inexistência de outro meio contencioso, que permita assegurar adequadamente*

a obtenção dos efeitos jurídicos pretendidos ... Assim, à face do preceituado no nº 3 deste artº 145º, só quando, por estes meios, não for possível obter uma tutela judicial efectiva, nos termos atrás indicados, poderá utilizar-se a acção para obter a tutela judicial do direito ou interesse legítimo em matéria tributária”.

No caso vertente a recorrente tinha à sua disposição, como se refere no despacho recorrido, a execução de sentença e o recurso do despacho que lhe indeferiu a pretensão que ora pretende fazer valer. Por isso não poderia recorrer à acção para reconhecimento do direito que, como se disse, é apenas complementar e para os casos em que outro meio não exista. A referência feita no despacho recorrido ao artigo 69º, nº 2, da LPTA não visou, contrariamente ao que a recorrente sustenta, aplicar ao caso uma norma do contencioso administrativo a uma situação tributária prevista na lei tributária. O despacho considerou aplicável o disposto no artigo 145º, nº 3, do CPPT e a referência que fez apenas pode ser entendida como a constatação de que a tal respeito é idêntico o tratamento da questão no direito administrativo e no direito tributário. E o mesmo se dirá da referência ao nº 4 do artigo 268º da CRP com o qual estão em consonância tanto o artigo 145º do CPPT como o artigo 69º da LPTA.

Esta questão do âmbito da acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo tem sido largamente apreciada em termos semelhantes em vários acórdãos desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo de que se citam a título exemplificativo os seguintes: 1514/02, de 29/1/03, 1515/02, de 11/12/02, 1516/02, de 12/2/03, e 236/03, de 9/4/03.

Não pode pois deixar de concluir-se que a acção para o reconhecimento de um direito não era, tal como decidiu o despacho recorrido, o meio idóneo para obter o resultado pretendido por a lei facultar outros meios para tal efeito.

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 60% a procuradoria.

Lisboa, 29 de Junho de 2004. — *Vitor Meira* (relator) — *António Pimpão* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 29 de Junho de 2004.

Recurso n.º: 655/04-30. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Carlos Domingos Ferreira Alves; Relator: Ex.º 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 73 e seguintes, do M.º Juiz do T. T. de 1ª Instância do Porto, que julgou procedente a impugnação deduzida por Carlos Domingos Ferreira Alves contra a liquidação do IRS/97, daquela interpôs recurso para

este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

«A- Estando em causa a interpretação dada ao requisito contido no art. 10º nº 5 a) do CIRS, 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, não é impeditivo para que deixe de haver lugar à exclusão tributária prevista na mesma norma.

B- Se o adquirente, na compra de outro imóvel, utiliza, não o produto da alienação do anterior, mas o capital que obteve através do recurso a empréstimo bancário, não se pode concluir pela realização de um reinvestimento relevante para efeitos da exclusão em causa.

C- A noção de reinvestimento que releva para efeito da aplicação da norma, é a de reinvestimento do produto da alienação, e não a realização de um qualquer reinvestimento sem curar de saber da proveniência do capital reinvestido.

D- O emprego do vocábulo reinvestimento, implica, em si mesmo, a afectação 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.

E- A actuação da Administração Fiscal foi conforme à lei, ao considerar não existir a reunião dos requisitos para a exclusão da tributação prevista na alínea a), do nº 5, do art. 10º do CIRS, por se ter demonstrado que a aquisição do novo imóvel foi custeada pelo recurso a empréstimo bancário, justificando-se a manutenção da liquidação efectuada.

F- A dita sentença recorrida violou a disposto nos arts. 1º e 10º, nºs 1 e 5, al. a), do CIRS.»

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Ex.º Magistrado do Mº. Pº., junto deste S.T.A., foi de parecer que o recurso merece provimento, nos termos da jurisprudência pacífica da Secção.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida regista a seguinte matéria de facto:

a) Em 28 de Fevereiro de 1997, o impugnante vendeu um imóvel que destinava à sua habitação própria e permanente pelo preço de 10.300.000\$00.

b) No dia 11 de Março de 1997, o impugnante comprou uma fracção autónoma de um prédio urbano destinado à sua habitação pelo preço de 10.400.000\$00.

c) Para aquisição dessa fracção referida na alínea anterior, os impugnantes contraíram um empréstimo bancário no montante de 6.000.000\$00.

d) Do produto da venda referido na alínea a), a Administração Fiscal apenas considerou reinvestida a quantia de € 21.947,11.

e) Por via do referido na alínea anterior, em 2 de Outubro de 2002, foi emitida a liquidação oficiosa de IRS relativa ao ano de 1997 cuja nota demonstrativa se encontra a fls. 35 e aqui se dá por reproduzida no seu teor.

f) O prazo para pagamento voluntário do imposto liquidado terminou em 18 de Novembro de 2002.

g) O impugnante apresentou a presente impugnação em 25 de Outubro de 2002.

A questão a decidir, tal como resulta dos autos, nomeadamente, da petição inicial, consiste em saber, como se afirmou na sentença

recorrida, "se os ganhos obtidos pelo impugnante com a venda da fracção autónoma de que era proprietário estão ou não sujeitos em sede de IRS".

Na verdade, o artº 10º do C.I.R.S., na redacção aqui aplicável, estabelecia:

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

a) Alienação onerosa de direitos reais sobre imóveis...

(...).

5 — São excluídos de tributação os ganhos provenientes da transmissão onerosa de imóveis destinados a habitação do sujeito passivo ou do seu agregado familiar, nas seguintes condições:

a) 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, e desde que esteja situado em território português.

No caso dos autos, resulta do probatório que o impugnante vendeu um imóvel que destinava à sua habitação própria e permanente pelo preço de 10.300.000\$00 e que, alguns dias depois comprou uma fracção autónoma destinada à sua habitação pelo preço de 10.400.000\$00.

Desconhece-se, contudo, se, com a venda referida em a) do probatório, obteve ganho, pois, embora se saiba o valor de realização não se fez constar do probatório o valor pelo qual havia sido adquirido esse imóvel, muito embora o impugnante afirme na petição inicial que o adquiriu por 5.000.000\$00.

Em suma, não se sabe se houve ganho sujeito a IRS, nem em que medida, impondo-se, pois, apurar o que a esse propósito aconteceu.

Isto é, a decisão de facto deve ser ampliada, por forma a saber-se se houve ganho e em que medida, em ordem a constituir base suficiente para a decisão de direito (v. art. 729º, nº 3, do C.P. Civil).

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 antes referidos.

Sem custas.

Lisboa, 29 de Junho de 2004. — *Fonseca Limão* — (relator) — *Jorge de Sousa* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 29 de Junho de 2004.

Assunto:

Omissão de pronúncia. Nulidade de sentença. Art. 125º do CPPT.

Doutrina que dimana da decisão:

É nula, por omissão de pronúncia, a sentença se o juiz omite pronúncia sobre questão que devia conhecer.

Recurso nº 709/04-30; Recorrente: INTERLOG — Sociedade Gestora de Participações Sociais, SA; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Sr. Cons.º Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. INTERLOG — Sociedade Gestora de Participações Sociais, SA, com sede na Rua Professor Mira Fernandes, lote 20/21, r/c, Lisboa, reclamou judicialmente, junto do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa, contra o despacho do chefe do 9º Serviço de Finanças de Lisboa, que lhe indeferiu a arguição de nulidade por falta de citação em processo executivo.

Alegou falta de audiência prévia, nulidade de citação, e afectação de um cheque de reembolso de IRC ao pagamento de parte da dívida exequenda, sem prévia citação do reclamante.

O M.º Juiz do 2º Juízo daquele Tribunal julgou improcedente a reclamação.

Informada, a reclamante interpôs recurso para este Supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1) A dita sentença padece da nulidade por omissão de pronúncia sobre questões de que deveria ter conhecido, nos termos do nº1 do art. 125º do CPPT e 668º, n.º 1, al. d), do CPC; são elas:

2) A violação do disposto no art. 239º, 1, do CPC, segundo o qual a citação mediante contacto pessoal do funcionário com o citando apenas deve ser efectuada quando este se afigurar como o meio mais célere de realizar a citação, o que não era o caso.

3) Com efeito, não se afigurava com qualquer probabilidade de êxito uma citação mediante contacto pessoal numa morada relativamente à qual já se sabia de antemão que o citando lá não se encontrava.

4) A violação do disposto no art. 41º do CPPT (cf., também, art. 190º, n.º 4, do CPPT e o art. 231º do CPC), segundo o qual as sociedades devem ser citadas na pessoa de um dos seus administradores, na sua sede, na residência dos administradores ou em qualquer lugar onde se encontrem, o que não foi o caso.

5) A ausência de quaisquer testemunhas, certificada no próprio auto de diligência de execução do mandado de citação, representa uma violação do disposto no art. 190º, n.º 3, do CPPT, segundo o qual quando, por qualquer motivo, a citação não puder realizar-se, deverão intervir duas testemunhas, o que não foi o caso.

6) Formalidade esta que deve ter-se por essencial, atento o disposto no nº. 5 do art. 190º do CPPT. Por outro lado,

7) A dita sentença, ao considerar que a afectação do cheque de reembolso de IRC ao pagamento de parte da dívida exequenda, indubitavelmente um acto de penhora, sem qualquer citação da executada, era perfeitamente legítima, interpretou e aplicou erradamente o disposto nos arts. 89º e 226º do CPPT, e violou o disposto no nº 7 dos arts. 192º e 193º, n.º 3, do CPPT.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o EPGA defende que a sentença é nula por omissão de pronúncia.

Com dispensa de vistos, vêm os autos à conferência.

2) Importa decidir previamente a questão da nulidade da sentença por omissão de pronúncia, suscitada quer pela recorrente, quer pelo MP.

Vejamos então.

Já vimos atrás que a recorrente suscitou três questões perante o tribunal a quo, a saber:

a) preterição de formalidade legal (falta de audição prévia, nos termos do art. 60º, n.º 1, al. b), da LGT);

b) preterição de formalidade essencial na citação da recorrente, que conduziu à falta de citação da mesma, o que alegadamente constituiu nulidade insanável, que conduz à anulação de todo o processado e;

c) indevida afectação de cheque de reembolso de IRC ao pagamento de parte da dívida exequenda, sem prévia citação da reclamante. Pois bem.

É inequívoco, face aos termos da sentença, que o M.^{mo} Juiz *a quo* emitiu pronúncia sobre a primeira e terceira questões.

Não assim sobre a segunda (nulidade insanável da citação que, na tese da recorrente, conduz à anulação de todo o processado).

Vale isto por dizer que o M.^{mo} Juiz omitiu pronúncia sobre questão que deveria ter conhecido, como resulta do comando do art. 125º, n.º 1, do CPPT.

Dáí que a sentença seja nula.

Na verdade, o M.^{mo} Juiz deveria ter apreciado as questões que lhe foram colocadas, sendo que não apreciou aquela que foi referida, a qual não estava prejudicada pela solução dada às outras questões.

Impõe-se assim que o Mm. Juiz profira nova sentença, expurgada agora da referida nulidade.

3. Face ao exposto, acorda-se em anular a sentença recorrida. Sem custas.

Lisboa, 29 de Junho de 2004. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Fonseca Limão* — *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 29 de Junho de 2004.

Assunto:

Recurso judicial do despacho do CRF que determina o prosseguimento da execução contra o revertido. Caducidade. Prescrição de dívida de imposto. Sucessão de leis no tempo. Nulidade da sentença [arts. 668º, nº 1, al. c), do CPC e 125º do CPPT].

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *A caducidade do direito de reversão, na medida em que gera mera anulabilidade, não é de conhecimento oficioso, pelo que deve ser invocada pelo recorrente.*

2 — *Começando o prazo de prescrição do IVA a correr no dia 1/1/87, na sua contagem há que atender ao regime fixado, sucessivamente, no CPCI, CPT e LGT, lançando*

mão do disposto no artº 297º do Código Civil para se determinar qual o prazo concretamente mais favorável.

3 — *Com a instauração da execução fiscal interrompe-se o prazo de prescrição.*

4 — *Todavia, se o processo estiver parado por mais de um ano por facto não imputável ao contribuinte, cessa aquele efeito interruptivo, somando-se o prazo decorrido até à autuação com o que decorrer após aquele período de um ano.*

5 — *Ocorre nulidade da sentença, por oposição entre os fundamentos e a decisão, quando ela contenha um vício lógico.*

6 — *Não existe um vício desse tipo se, tendo o M.^{mo} Juiz a quo entendido, face ao que se consignou, expressamente, em anterior aresto deste STA, nomeadamente quanto ao período em que o revertido exerceu as funções de gerente de facto e de direito na executada originária, que este é responsável pela dívida do IVA do mês da Dezembro de 1986, o resultado expresso na decisão foi o de julgar totalmente improcedente o recurso judicial interposto do despacho do CRF que ordenou o prosseguimento da execução relativamente à dívida daquele imposto relativo àquele mês.*

Recurso n.º 1194/03-30. Recorrente: Carlos Manuel Lopes Alemão; 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 — Carlos Manuel Lopes Alemão, residente em Lisboa, não se conformando com a decisão do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa que negou provimento ao recurso judicial interposto do despacho do CRF, proferido na execução fiscal n.º 1862/88, instaurada contra a firma Sound -Trade Internacional Importações, Exportações, Lda., que ordenava o prosseguimento, contra si, da referida execução, por dívida de IVA do mês de Dezembro de 1986, no valor de 906.147\$00, dela veio interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

A — A dita sentença proferida nos autos de oposição n.º 91/94 que correu os seus termos na 2ª Secção do 3º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, considerou provado o seguinte facto; "Nos finais do ano de 1986 o ora oponente desinteressou-se por completo dos negócios praticados pela primitiva executada, deixando de comparecer nas suas instalações".

B — O Supremo Tribunal Administrativo acordou em revogar parcialmente a sentença recorrida, julgando o oponente parte legítima no tocante aos impostos cujos factos tributários ocorreram até Dezembro de 1986.

C — Não ficou provado qual a data exacta em que o ora recorrente deixou de exercer as suas funções de gerente, mas tão-somente que, foi no final do ano de 1986, ou seja em Dezembro de 1986.

D — Pelo que, apenas se pode concluir pela responsabilidade do ora recorrente quanto às dívidas fiscais resultante dos factos tributários ocorridos nos meses de Novembro de 1986 e anteriores.

E — A douda sentença recorrida, proferida a fls. 84 e 85 dos presentes autos, considerou provado o facto de ter o S.T.A. julgando o oponente parte legítima no tocante aos impostos cujos factos tributários ocorreram até Dezembro de 1986.

F — Ora, essa sentença enferma do vício de nulidade, nos termos do art.º 125º do C.P.P.T. uma vez que, da matéria de facto provada não se retira que o recorrente é responsável por todos os factos tributários ocorridos até ao dia 31 de Dezembro de 1986.

G — Devendo, em consequência ser revogado o despacho que ordenou o prosseguimento dos autos de execução, por ser ilegal, devido à violação de decisão judicial transitada em julgado.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto emitiu doudo parecer suscitando a questão prévia da incompetência em razão da hierarquia deste STA para conhecer do recurso, uma vez que, nas conclusões B) e C) da sua motivação, o recorrente questiona matéria de facto.

Por sua vez e no requerimento de fls. 134, o recorrente suscita a questão prévia de caducidade do direito de reversão da dívida, bem como a prescrição da prestação tributária em causa.

Notificadas as partes destas questões prévias (cfr. art.º 704º do CPC), apenas respondeu o recorrente e em relação à primeira, nos termos que constam de fls. 132 e 133, que aqui se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

A) O recorrente deduziu oposição, que correu termos no 3º Juízo 2ª Secção deste tribunal sob o nº 91/94, contra a execução fiscal nº 1826/88 e apensos instaurada inicialmente contra Sound-Trade Internacional Importações, Exportações, Lda por dívidas de Contribuição industrial dos anos de 1985 a 1988, IVA de 1986 e 1987, imposto de mais valias de 1986, imposto extraordinário sobre lucros dos anos de 1986 e 1987 e imposto de circulação de 1988 e 1989, tendo sido, por despacho proferido em 16/1/91, ordenada a reversão contra o ora recorrente (oposição junta).

B) Esta oposição foi julgada totalmente procedente em 1ª instância mas foi interposto recurso pela Fazenda Pública para o STA, o qual foi objecto de provimento, julgando-se "o oponente parte legítima no tocante aos impostos cujos factos tributários ocorreram até Dezembro de 1986" (fls. 77 a 84 da oposição junta).

C) Na sequência do decidido neste aresto, o CRF lavrou na execução fiscal em causa o despacho de fls. 52 no qual mandou prosseguir os autos contra o recorrente relativamente à dívida de IVA do mês de Dezembro de 1986, no montante de 906.147\$00 respeitante à execução fiscal nº 2326/99 apensa.

D) O recorrente foi notificado deste despacho por carta sob registo expedido em 24/11/98 (fls. 54 da execução fiscal).

E) Apresentou recurso em causa em 14/12/98 (fls. 60).

3 — Começamos, então, pela apreciação da questão prévia suscitada pelo Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público, já que prioritária e é, aliás, de conhecimento officioso.

Escreveu este Ilustre Magistrado no seu doudo parecer que, na al. C) das conclusões do recurso, o recorrente alega que "deixou de exercer as funções de gerente em Dezembro de 1986", facto este não incluído no probatório. E, por outro lado, "para a correcta decisão da causa é indispensável interpretar o sentido da expressão "(...) im-

postos cujos factos tributários ocorreram até Dezembro de 1986" probatório al. B) por forma a apurar se nele devem ser incluídos factos tributários verificados em Dezembro de 1986 (como sustenta a sentença recorrida) ou excluídos aqueles factos (como sustenta o recorrente).

Esta actividade de interpretação da expressão, exigindo a determinação do significado do advérbio até na linguagem corrente e justificando a convocação de regras de morfologia gramatical, não radica na análise de quaisquer normas legais".

Concluindo, por isso, que o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito, sendo, assim, este STA incompetente, em razão da hierarquia, para o seu conhecimento.

Mas sem razão.

Com efeito e nas conclusões supra referidas, o recorrente não afirma, tal como vem agora alegado, que deixou de exercer as funções de gerente em Dezembro de 1986.

O que ali se refere é tão só que, tendo o STA acordado em revogar parcialmente a decisão então recorrida, julgando o oponente parte ilegítima no tocante aos impostos cujos factos tributários ocorreram até Dezembro de 1986, não ficou provado qual a data exacta em que o ora recorrente deixou de exercer essas funções de gerente, se no início do mês de Dezembro ou no seu final, pelo que apenas se pode concluir pela sua responsabilidade quanto às dívidas fiscais resultantes dos factos tributários ocorridos no mês de Novembro e anteriores, como resulta da expressão "até" ali utilizada.

Por isso, determinar se essa responsabilidade tem ou não como limite temporal o início ou fim do mês de Dezembro de 1986, implica apenas determinar qual o sentido e alcance da expressão "até Dezembro de 1986" referida no aresto citado e se foi ou não devidamente interpretada na situação concreta dos presentes autos, permitindo concluir, como se concluiu na decisão recorrida, pela responsabilidade do recorrente pelos factos tributários em causa.

O que nos leva a concluir que, no presente recurso, não se questiona matéria de facto, uma vez que não se torna necessário a formulação de um juízo sobre os factos provados ou não provados, mas apenas matéria de direito.

Não ocorre, pois, a suscitada incompetência em razão da hierarquia.

Pelo que improcede a questão prévia suscitada pelo Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público.

4 — Posto isto, passemos agora à apreciação das questões suscitadas pelo recorrente no seu requerimento de fls. 134, por que prejudiciais.

a) Começa aquele por alegar que, tendo o facto tributário em causa ocorrido em 31 de Dezembro de 1986 e sido notificado do despacho de reversão do CRF em 24/11/98, ou seja, cerca de doze anos depois, nesta data havia já caducado o direito de reversão.

Como é sabido, os recursos jurisdicionais destinam-se a apreciar a correcção das decisões impugnadas (cfr. art.º 676º do CPC) e, com excepção de questões de conhecimento officioso, não pode decidir questões não apreciadas pelas instâncias.

Ora, a impugnação do acto tributário consiste na invocação das ilegalidades e 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 (Ac. desta Secção do STA de 4/2/03, *in rec.* nº 1.733/03).

Sendo assim, a caducidade do prazo do direito de reversão só podia ser de conhecimento oficioso se determinasse a sua inexistência ou nulidade.

O que não é o caso, tanto mais que "no que concerne às notificações ou citações dos responsáveis solidários ou subsidiários, não lhes reconhecendo a lei qualquer relevo para efeitos de caducidade, é indiferente que ocorram após o termo desse prazo" (Conselheiro Jorge Sousa, in *CPPT Anotado*, 4ª ed., pág. 905).

Deste modo, uma vez que a caducidade daquele direito não é de conhecimento oficioso e não tendo esta questão sido apreciada pelo Tribunal recorrido, não pode agora este STA conhecer do mérito da mesma.

De qualquer forma e ao contrário do que alega agora o recorrente, em 24/11/98 este foi notificado, não do despacho que ordenou a reversão da execução, mas sim do despacho agora recorrido e que ordenou o prosseguimento da execução relativamente à dívida de IVA do mês de Dezembro de 1986 (vide fls. 54 da execução fiscal apensa) — o que é diferente.

E tendo aquele despacho sido notificado ao recorrente em 30/1/91 (vide fls. 32 e 33), nesta data, é patente que ainda não havia caducado o direito de reversão da execução contra o oponente.

Pelo que e nesta parte, se indefere o referido requerimento.

b) Por outro lado e quanto à questão da prescrição do tributo em causa, também ali invocada, sendo embora de conhecimento oficioso (arts. 259º do CPT e 175º do CPPT), desde já adiantámos que a pretensão do recorrente não poderá deixar de improceder, pelas razões que passaremos a demonstrar.

Conforme resulta da matéria de facto vertida no elenco probatório, a execução em causa reporta-se a IVA relativo ao mês de Dezembro de 1986.

Na altura, estava em vigor o CPCI, pelo que o prazo de prescrição começou a correr em 1/1/87, atento o disposto no seu artº 27º.

Ainda nos termos desse normativo, esse prazo era de 20 anos, de onde resultava que, mesmo sem haver suspensões ou interrupções, o seu termo só se verificava em 2007.

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

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

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

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

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

Como nessa data estavam já decorridos sete anos e meio do prazo, conforme o regime do CPT, faltando, assim, dois anos e meio para se completar, não tem aqui aplicação a LGT, de harmonia com o estabelecido no citado artº 297º do CC, mandado aplicar pelo artº 5º do Decreto-Lei nº 398/98, de 17/12, que aprovou a LGT, sendo certo que, face a este diploma legal, nunca a prescrição ocorreria antes de 1/1/08.

Do que fica exposto, resulta, assim, que o regime aplicável é o fixado no CPT e que esse prazo terminaria em 1/7/01.

Todavia, estabelece o artº 34º, nº 3, deste diploma legal que, com a instauração da execução se interrompe a prescrição, "cessando, porém, esse efeito se o processo estiver parado por facto não imputável ao contribuinte durante mais de um ano, somando-se, neste caso, o tempo que decorrer após este período ao que tiver decorrido até à data da autuação".

"E o efeito interruptivo da instauração da execução vale tanto para a originária executada, como para os demais executados que o venham a ser por força da reversão. Na verdade, a responsabilidade dos gestores pelas dívidas fiscais sociais nasce no mesmo momento em que surge para elas. As duas responsabilidades referem-se a uma única obrigação, e distinguem-se, apenas, quanto à sua concretização, sendo a do revertido meramente subsidiária, ou seja, não podendo ser-lhe exigido o pagamento sem a verificação de determinados pressupostos... Há uma só dívida e uma só obrigação de pagamento, ainda que com vários obrigados, um, de primeira linha, os outros, subsidiários. Por outro lado, importa notar que, ao nível da cobrança coerciva da dívida, é instaurado um único processo executivo, no qual a devedora originária ocupa, por regra, e de início, a posição passiva. Mas, verificados os pressupostos para que o pagamento possa ser exigido ao gerente, este, por obra do despacho de reversão, passa a ocupar, também, essa posição processual, isto é, passa a ser executado, como já era a sociedade sua gerida. Trata-se, portanto, de uma só instância executiva, em que se opera, pela reversão, uma alteração subjectiva (Ac. desta Secção do STA de 24/3/99, in rec. nº 21.791).

Voltando ao caso dos autos, ressalta que o IVA em causa se reporta ao mês de Dezembro de 1986 e que a execução foi autuada em Abril de 1988, pelo que e até esta data, decorreu um ano e três meses. Entretanto, o presente processo esteve parado, por facto não imputável ao recorrente desde 14/12/98 — data em foi interposto o presente recurso judicial — até 11/4/03 — data em que foi prolatada a sentença recorrida.

Neste caso e como vimos, tal facto fez interromper o prazo de prescrição, somando-se "o tempo que decorrer após este período ao que tiver decorrido até à data da autuação".

Sendo assim, fazendo aplicação destas regras ao caso dos autos e o cômputo dos referidos prazos, resulta que, o tempo decorrido até à data da autuação foi de um ano e três meses, sendo que o tempo decorrido após aquele período foi de quatro anos e seis meses, ou seja, no total o prazo decorrido foi de cinco anos e nove meses.

Deste modo e até este momento, aquele prazo prescricional de dez anos ainda não se esgotou.

Pelo que e nesta parte, improcede, também, a questão prévia assim suscitada.

5 — Posto isto, passemos, então, à apreciação do objecto do presente recurso.

E este consiste em saber se a sentença recorrida é nula por haver oposição entre os seus fundamentos e a decisão [arts. 125º do CPPT e 668º, nº 1, al. c), do CPC].

No seu despacho de sustentação, entende o M.^{mo} Juiz *a quo* que não existe a arguida nulidade, uma vez que, tratando-se de "apreciar as consequências da decisão definitiva da oposição em referência em relação à execução fiscal e da legalidade do despacho do chefe da repartição de finanças, a matéria relevante quanto a este aspecto está vertida na alínea B) do probatório", de acordo com a qual o recorrente seria parte legítima no tocante aos impostos cujos factos tributários ocorreram até Dezembro de 1986, tudo conforme o decidido no aresto desta Secção do STA prolatado na oposição à execução fiscal apensa e junta a fls. 77 e segs.

Entende, porém, o recorrente que, não tendo ficado provado a data em que deixou de exercer as funções de gerente, mas tão somente que foi no final do ano de 1986 ou seja em Dezembro de 1986, daqui se pode concluir pela sua responsabilidade apenas quanto às dívidas fiscais resultantes de factos tributários ocorridos nos meses de Novembro de 1986 e anteriores.

Não lhe assiste, porém, razão.

Como é sabido, a nulidade agora invocada apenas ocorre quando entre a fundamentação e a decisão existir um vício lógico.

Neste caso, como ensina o Prof. Alberto dos Reis, in *CPC Anotado*, vol. V, pág. 141, "a construção da sentença é viciosa, pois os fundamentos invocados pelo juiz conduziram logicamente, não ao resultado expresso na decisão, mas a resultado oposto".

No caso em apreço, tal não acontece.

Como resulta do que supra fica exposto, tudo está em saber qual o sentido e alcance que deve ser atribuído à expressão "até Dezembro de 1986" que consta do aresto referido e que foi levada ao probatório da sentença agora recorrida, concretamente, se esta expressão abrange aquele mês ou, pelo contrário, o exclui.

Ora, para melhor compreendermos esse sentido e alcance torna-se necessário atender não só ao elenco probatório, mas também à parte discursiva daquele aresto.

Assim, tendo, então, sido dado ali como provado que "nos finais do ano de 1986 o ora oponente desinteressou-se por completo dos negócios praticados pela primitiva executada, deixando de comparecer nas suas instalações" [al. E)] e que "por escritura pública lavrada em 7/5/87, no Cartório Notarial de Lisboa o oponente renunciou à gerência da primitiva devedora (cfr. fls. 6 e segs.)" [al. F)] e concluído o Tribunal *a quo*, na parte discursiva, que "o oponente era assim responsável pelas dívidas exequendas referentes a impostos cujos factos tributários ocorreram até ao momento em que o oponente deixou de exercer funções de gerente, ou seja, Dezembro de 1986", para decidir julgar o oponente parte legítima no tocante aos impostos cujos factos tributários ocorreram até Dezembro de 1986, é evidente que esta expressão "até Dezembro de 1986" não poderá deixar de incluir este mês de Dezembro.

De acordo, aliás, com o que vem alegado pelo recorrente na petição inicial, já que o próprio ali refere que havia deixado de prestar qualquer acto de gerência desde Dezembro de 1986 (item 8º), e que não exerceu qualquer acto na sociedade executada desde o fim de 1986, deixando juridicamente de ser sócio e gerente em 7 de Maio de 1987 (item 19º).

A isto acresce que a expressão "até" usa-se para exprimir "inclusão, inclusivamente, mesmo, também" (vide *Dicionário da Língua Portuguesa Contemporânea* da Academia das Ciências de Lisboa).

Deste modo, tendo o M.^{mo} Juiz *a quo* entendido que face ao que se consignou expressamente no dito aresto, nomeadamente quanto ao período em que o recorrente exerceu as funções de gerente de facto e de direito na executada originária e que, por ter sido julgado parte legítima na execução por reversão relativamente aos impostos cujos factos tributários ocorreram até Dezembro de 1986, é responsável pela dívida de IVA do mês de Dezembro de 1986, outro não podia ser o resultado expresso na decisão agora recorrida que não fosse de julgar totalmente improcedente o recurso interposto do despacho do CRF que ordenou o prosseguimento da execução relativamente à dívida de IVA respeitante ao referido mês.

6 — Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao presente recurso e manter a decisão recorrida.

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

Lisboa, 29 de Junho de 2004. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*.

Acórdão de 29 de Junho de 2004.

Assunto:

Recurso para o Pleno. Oposição de acórdãos.

Doutrina que dimana da decisão:

Não é admissível recurso para o Pleno de acórdão proferido pela Secção de Contencioso Tributário do STA se o acórdão fundamento foi proferido pelo TCA.

Recurso n.º 1693/03-30. Recorrentes: António Xavier de Lima e Outra; Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons.º 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, notificados do acórdão proferido nos autos em 03 de Março de 2004, interpuseram recurso para o Pleno da Secção.

Alegaram oposição de acórdãos (oposição entre o acórdão recorrido - do STA - e o acórdão fundamento - do TCA).

Por despacho do relator de 25 de Março de 2004 o recurso foi admitido.

Os recorrentes apresentaram as pertinentes alegações, tendentes a demonstrar a alegada oposição.

A Fazenda Pública contra-alegou.

Tendo vista nos autos, o EPGA defende que o recurso é inadmissível.

Os recorrentes discordam.

Com dispensa de vistos, vêm os autos à conferência para decidir a questão prévia suscitada pelo MP.

É inequívoco, face ao anterior ETAF (aprovado pelo DL n.º 129/84, de 27/4), que o recurso não é admissível, já que o acórdão recorrido é do STA e o acórdão fundamento é do TCA.

É o que resulta da lei (vide art. 22º do referido ETAF, quer na sua redacção originária, quer na redacção do Dec-Lei n.º 229/96, de 29/11).

A isto obtemperam os recorrentes, defendendo que o recurso é admissível. Até face ao novo ETAF, alegadamente aqui aplicável.

Mas não têm razão.

Na verdade, nos termos do art. 2º da Lei n.º 13/2002, de 19/2, "as disposições do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais não se aplicam aos processos que se encontrem pendentes à data da sua entrada em vigor".

Ora, os presentes autos encontravam-se pendentes à data da entrada em vigor do novo ETAF.

A questão prévia suscitada pelo EPGA logra procedência.

2. Face ao exposto, acorda-se em revogar o despacho do relator, julgando inadmissível o recurso.

Custas do incidente pelos recorrentes, fixando-se a taxa de justiça em € 95.

Lisboa, 29 de Junho de 2004. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queirós*.



DIÁRIO DA REPÚBLICA

APÊNDICE

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

Publicação periódica ordenada pelo Decreto-Lei n.º 267/85, de 16 de Julho

PREÇO DESTE NÚMERO € 21,44 (IVA INCLuíDO 5%)

Depósito legal n.º 25 495/89

IMPRESA NACIONAL-CASA DA MOEDA, S. A.