



DIÁRIO DA REPÚBLICA

14 de Janeiro de 2005

APÊNDICE

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

**Decisões proferidas pela 2.ª Secção
(Contencioso Tributário)
Decisões em subsecção
em matéria de contencioso tributário geral
durante o 3.º trimestre de 2004**

Acórdão de 7 de Julho de 2004.**Assunto:**

Reclamação de créditos da Segurança Social, IRC e IVA. Privilégio creditório mobiliário geral. Direito real de garantia.

Doutrina que dimana da decisão:

Os créditos da Segurança Social, IRC e IVA, na medida em que gozam de privilégio mobiliário geral, direito real de garantia, podem ser reclamados em execução fiscal.

Recurso n.º 112/04-30. Recorrente: Fazenda Pública. Recorridos: Prodelaactum — Produtos Lácteos, L.^{da} e Outros. 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 o despacho do Tribunal Tributário de 1.^a Instância de Lisboa que rejeitou liminarmente os créditos reclamados por dívidas respeitantes a contribuições à Segurança Social, IVA e IRC, dele vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões.

1. A Fazenda Pública reclamou créditos, referentes a IVA e IRC e contribuição à Segurança Social, conforme fls. 48 a 50 dos presentes autos.

2. Os referidos créditos reclamados pela Fazenda Pública, foram liminarmente rejeitados por carecerem de garantia real, nos termos do art.º 240.º e 246.º 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 733.º do Código Civil.

5. O legislador ordinário tem atribuído em leis avulsas privilégios a determinadas entidades, de que são exemplo os privilégios para garantia de créditos pelas contribuições da Segurança Social (Dec-Lei 103/80, de 9 de Maio).

6. Nos termos dos arts.ºs 747.º e 748.º do Código Civil, encontra-se definida a ordem de graduação de créditos que gozam de privilégio mobiliário e de privilégio imobiliário, pelo que os credores são pagos pela ordem que resultar da aplicação daquelas disposições legais.

7. Face ao exposto, e tendo em atenção a doutrina e jurisprudência existente sobre os privilégios creditórios, a douda sentença incorreu em erro de direito na interpretação e aplicação das normas constantes nos arts.º 240.º, n.º 1, e 246.º ambos do CPPT e 866.º do Código Civil.

Não houve contra-alegações.

O Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto emitiu doudo parecer no sentido da procedência do recurso, uma vez que “o respeitável argumento doutrinário” em que se sustenta a sentença “deve ceder perante poderoso argumento normativo segundo o qual a circunstância de a lei determinar o lugar reservado aos privilégios creditórios gerais e especiais na graduação de créditos . . . seria incompatível com a impossibilidade do seu acesso ao concurso de credores”.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir .

2 — O objecto do presente recurso consiste em saber se devem ou não ser admitidos os créditos reclamados por contribuições à Segurança Social, IRC e IVA, na medida em que gozam de privilégio mobiliário geral, por não ser conhecida a existência de garantia real.

Esta questão foi recentemente apreciada por esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo em diversos arestos, cuja jurisprudência vamos aqui seguir de perto, a fim de obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito (art.º 8.º, n.º 3, do CC).

Deste modo, escreve-se no Acórdão de 2/7/03, rec. n.º 882/03, que os créditos que gozam de privilégios mobiliário e imobiliário gerais, direitos reais de garantias, podem ser reclamados em execução fiscal por créditos de impostos contra o devedor, “sendo que mal se compreenderia que apontando a lei . . . o lugar preferente (cfr. artigo 733.º do CC) reservado a tais créditos na graduação, se vedasse atente reclamação visando, justamente, a sua consideração na fase derradeira da sentença de verificação e graduação de créditos”.

Assim, «o n.º 1 do artigo 240.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, ao afirmar que “podem reclamar os seus créditos (. . .) os credores que gozem de garantia real sobre os bens penhorados”, deve ser interpretado amplamente, de modo a terem-se por abrangidos na sua estatuição, não apenas os credores que gozem de garantia real, stricto sensu, mas também aqueles a quem a lei substantiva atribui causas legítimas de preferência, designadamente, privilégios creditórios» (Ac. desta Secção do STA de 4/2/04, *in* rec. n.º 2.078/03).

Neste sentido, vide, ainda, Acórdão desta Secção do STA de 22/10/03, *in* rec. n.º 946/03.

Voltando ao caso dos autos e como vimos, respeitando os créditos reclamados a contribuições devidas à Segurança Social, que gozam de privilégio mobiliário e imobiliário geral (arts.º 10.º e 11.º do Decreto-lei n.º 103/80, de 9/5) e a IRC e IVA, que gozam também de idêntico privilégio mobiliário geral (arts.º 108.º do CIRC e 736.º do CC, respectivamente), não podem, assim, tais créditos deixar de ser admitidos.

3 — Nestes termos, acorda-se em conceder provimento ao presente recurso e revogar o despacho liminar recorrido, devendo o Tribunal “a quo” proferir outro despacho que não seja de indeferimento, se outras razões não houver em contrário.

Sem custas.

Lisboa, 7 de Julho de 2004. — *Pimenta do Vale* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel* (vencido, pelas razões do acórdão desta Secção tirado no rec. 442/04, em 16 de Junho último, que subscrevi).

Acórdão de 7 de Julho de 2004.

Assunto:

Privilégio creditório. Dívidas de IRS.

Doutrina que dimana da decisão:

O crédito com privilégio imobiliário, previsto no art.º 104.º e posteriormente 111.º do CIRS, sendo este geral e não especial, deve ser graduado após o conferido pela hipoteca.

Recurso n.º 337-04. Recorrente: Banco Internacional de Crédito, S. A.; Recorrido: Fazenda Pública e outro. Relator: Ex.º. Cons.º. Dr. António José Pimpão.

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

1 — Banco Internacional de Crédito, S.A., recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Coimbra, graduou os créditos reclamados nos termos constantes da sentença de fls. 123 e 124.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

a) O privilégio previsto no artigo 104.º, actual artigo 111.º, do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares é um privilégio imobiliário geral, que não especial;

b) Em conformidade, não sendo um privilégio especial não pode preferir a hipoteca, devendo os créditos garantidos por esta ser graduados logo a seguir aos indicados do artigo 748.º do Código Civil;

c) A interpretação de que o privilégio imobiliário geral contido na norma constante do artigo 104.º, actual artigo 111.º, do Código do Imposto Sobre o Rendimento das Pessoas Singulares prefere à hipoteca, nos termos do artigo 751.º do Código Civil, é inconstitucional, por violação do artigo 2.º da Constituição da República Portuguesa, violando o princípio da confiança ínsito do princípio do Estado de direito democrático consagrado em tal preceito constitucional;

d) Ao decidir graduar o crédito por IRS antes dos créditos garantidos por hipoteca (os reclamados pelo Banco Internacional de Crédito, S. A.), violou a sentença recorrida, na sua interpretação e aplicação, entre outros, os artigos 2.º da Constituição da República Portuguesa, 104.º, actualmente artigo 111.º, do CIRS, e 748.º e 751.º do Código Civil;

e) Deve, em conformidade, graduar-se o crédito reclamado pelo Banco Internacional de Crédito, S.A., garantido por hipoteca, antes do crédito do IRS.

O EMMP entende que o recurso merece provimento nos termos da jurisprudência do Tribunal Constitucional e deste STA.

2. A sentença recorrida graduou os créditos reclamados sobre os “imóveis” com a seguinte ordem:

- em primeiro lugar, os créditos por despesas de justiça (art.º 746.º do CC);

- em segundo lugar os créditos de IRS (art.º 104.º do CIRS);

- em terceiro lugar os créditos de C. A. (arts. 748.º do CC e 24.º do CCA);

- em quarto lugar os créditos do Banco Internacional de Crédito, SA, graduados por hipoteca (art.º 686.º do CC);

- em quinto lugar, os crédito que formam a graduação da penhora (art.º 822.º do CC)”.

3 — Sustenta o recorrente que o seu crédito, garantido por hipoteca, devia ser graduado antes dos créditos de IRS acrescentando (cfr. conclusão b) que os créditos garantidos por hipoteca devem ser graduados logo a seguir aos indicados no artigo 748.º do Código Civil.

E neste preceito normativo estabelece-se a ordem dos privilégios imobiliários depois de no art.º 744.º se estabelecer um privilégio imobiliário a favor da contribuição predial.

Nesta perspectiva se entende que o recorrente apenas defenda a graduação prioritária do seu crédito hipotecário sobre os créditos de IRS e já não sobre o crédito de contribuição predial.

Do exposto parece resultar que o recorrente apenas questiona a sua posição perante os créditos de IRS e já não perante os créditos de contribuição autárquica. Resta por isso determinar se os créditos do recorrente devem ser graduados antes dos reclamados pela FP e respeitantes a IRS.

Vem este STA decidindo que o privilégio imobiliário, por contribuições à Segurança Social, previsto no art.º 11.º do D.L. 103/80, de 9 de Maio, é geral e não especial pelo que não prefere ao crédito hipotecário na respectiva graduação de créditos (podem consultar-se, neste sentido nomeadamente, e 6-2-2002, Rec. 26.746, de 29/11/00, *Ac. Dout.* 476-1156, 29/11/00, rec. 26.489, 6/6/01, Rec. 25.873, 14/11/01 Rec. 26.489 e de 16-10-2002, Rec. 964-02).

Acresce que o Tribunal Constitucional afirmou já, confrontar a título de exemplo os Ac. de 22/3/00, *DR II Série* de 10/10/2000, de 5/7/00, *DR II Série* de 7-11-00, de 05/03/02, *DR II Série* de 24/04/02, de 24/04/02 n.º 193/02 e 17/04/02, *DR II Série* de 31/05/02, que são inconstitucionais, por violação do art.º 2.º da CRP, as normas constantes dos arts.º 2.º do DL 512/76 e 11.º do DL 103/80, interpretadas no sentido de que o privilégio imobiliário geral nelas contido prefere à hipoteca, nos termos do art. 751.º do C. Civil.

E esta orientação jurisprudencial é de manter sendo, por isso, de concluir que o mencionado privilegio é geral, pelo que não lhe sendo aplicável o disposto no art.º 751.º do C. Civil, não prefere ao crédito hipotecário que, por isso, tem prioridade, nos termos do art.º 686.º do C. Civil.

É que o art.º 11.º do Dec.-Lei 103/80, de 09 de Maio, consagra, para os créditos da Segurança Social, um privilégio imobiliário geral, uma vez que não se refere a bens determinados mas aos existentes no património do devedor, a entidade patronal, no momento da instauração do processo executivo.

Nos termos do art.º 735.º, n.º 3, do Código Civil tais privilégios eram sempre especiais pelo que, nos termos dos arts.º 743.º e 744.º incidiam apenas sobre o valor dos bens aí concretamente identificados.

Por isso os privilégios imobiliários gerais devem ser considerados não como especiais mas como gerais uma vez que seria manifestamente desproporcionada a existência de um privilégio tratado como especial e incidindo sobre todos os bens imóveis do devedor ao que acresce que, como se escreveu no último acórdão referido, “a própria disposição do art.º 751.º do Código Civil, que tem em vista regular os conflitos entre titulares de privilégios imobiliários especiais e os titulares de outros direitos reais, constitui mera solução discutível,

porque pode afectar as expectativas dos negócios constitutivos de garantias reais” e “a sua projecção, respeitante apenas a créditos do Estado e das autarquias locais por contribuição predial, sisa e imposto sobre sucessões e doações, é, todavia, pequena, e embora não haja registo do privilégio, é fácil o conhecimento do pagamento daqueles impostos, por parte dos credores, através dos livros e arquivos das repartições de finanças”.

Na situação concreta dos presentes autos o privilégio não se refere a bens concretizados ou determinados pelo que não há qualquer relação directa entre os bens e a dívida como se torna difícil aquele conhecimento, “dado que a situação dos bens pode nada ter a ver, territorialmente, com o exercício da actividade comercial ou industrial a que se reportam os aludidos tributos” sendo “patente a afinidade entre o privilégio mobiliário geral do Código Civil e o de que ora se versa” até porque a constituição dos privilégios gerais é independente da existência de qualquer relação entre o crédito e o bem que o garante, ao contrário do que sucede com o privilégio especial, que se baseia sempre numa relação entre o crédito garantido e a coisa que o garante, sendo que este se constitui no momento da formação do crédito, enquanto os gerais se constituem em momento posterior e nomeadamente com a penhora ou instauração da execução.

Acresce que os indicados privilégios imobiliários gerais funcionam à margem do registo, pois que a ele não estão sujeitos, pelo que o credor hipotecário não pode com eles razoavelmente contar, podendo, assim, afectar a segurança do comércio jurídico imobiliário até porque o próprio princípio da confidencialidade tributária ou do sigilo fiscal impossibilitam o credor hipotecário e qualquer outro particular de indagarem das dívidas à Segurança Social ou ao Fisco, nos termos dos arts. 17.º, al. d), do CPT e 64.º, n.º 1, da LGT.

Por isso devem estes privilégios ser tratados como gerais.

Estabelece o art.º 686.º n.º 1 do Cód. Civil, que “a hipoteca confere ao credor o direito de ser pago pelo valor de certas coisas imóveis, ou equiparadas, pertencentes ao devedor ou a terceiro, com preferência sobre os demais credores que não gozem de privilégio especial ou de prioridade de registo” acrescentando o art.º 751.º do mesmo Código que “os privilégios imobiliários são oponíveis a terceiros que adquiram o prédio ou um direito real sobre ele, e preferem à consignação de rendimentos, à hipoteca ou ao direito de retenção, ainda que estas garantias sejam anteriores” pelo que a hipoteca só cede perante um privilégio especial e só este será oponível a terceiros.

E o art.º 751.º do Código Civil só podia ter em vista os privilégios imobiliários especiais já que outros não havia no Cód. Civil.

É certo que os créditos do CRSS são graduados, nos termos do citado art.º 11.º, “logo após os créditos referidos no artigo 748.º do Código Civil”, contudo esta norma deve ser interpretada “restritivamente . . . de modo a permitir a intercalação na respectiva graduação, do crédito hipotecário, interpretação aliás conforme à Constituição” pois que “de outro modo, cair-se-ia na inconstitucionalidade material do preceito por violação do princípio da confiança, insíto no princípio do Estado de Direito democrático, consagrado no art.º 2.º da CRP, em conjugação com o seu art.º 18, n.º 2; com efeito, a tutela dos interesses do credor hipotecário, impede que este venha a ser, inesperada e imprevisivelmente, confrontado com a existência de um privilégio oculto, como o do referido art.º 11.º, oponível, independentemente de registo, a todos os adquirentes de direitos reais

de gozo ou garantia sobre os bens onerados, configurando-se, assim, como um verdadeiro ónus oculto e afectando, em termos de todo desproporcionados, a boa fé e a confiança no comércio jurídico” ao que acresce “que o art.º 12.º do falado Dec-Lei 103/80 confere hipoteca legal — objecto de registo — às preditas contribuições à Segurança Social”.

E o que acaba de se afirmar quanto às contribuições para a Segurança Social é igualmente válido para as dívidas referentes a IRS e, por isso, para os arts.º 104 e 111.º do CIRS.

Do exposto resulta que o crédito hipotecário mencionado deve ser graduado antes dos créditos de IRS merecendo, por isso, provimento o presente recurso.

4 — Termos em que se acorda em conceder provimento ao presente recurso em revogar, na parte recorrida, a sentença em apreciação, efectuando-se a graduação de créditos pelo produto da venda do imóvel nos termos seguintes:

- 1.º — os créditos por despesas de justiça;
 - 2.º — os créditos de C. A.;
 - 3.º — os créditos do Banco Internacional de Crédito, SA, garantidos por hipoteca;
 - 4.º — os créditos de IRS;
 - 5.º — os créditos que fruem da garantia da penhora.
- Sem custas.

Lisboa, 7 de Julho de 2004. — António Pimpão (relator) — Baeta de Queiroz — Lúcio Barbosa.

Acórdão de 7 de Julho de 2004.

Assunto:

Requisitos da sentença em processo contra-ordenacional. Ausência factual. Nulidade. Conhecimento oficioso.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Os requisitos da sentença no processo contra-ordenacional não estão previstos no RGIT, nem no RGCO, pelo que é aplicável o CPP, ex vi artigo 3.º, al. b), daquele diploma e 41.º, n.º 1, do segundo.*
- 2 — *Segundo o n.º 2 do artigo 374.º do CPP, ao relatório segue-se a fundamentação, que consta da enumeração dos factos provados e não provados.*
- 3 — *Enferma de nulidade sentença que não contém os factos indispensáveis à decisão a proferir, anulação a decretar pelo tribunal superior, nos termos do artigo 712.º, n.º 4, aplicável ex vi alínea c) do artigo 2.º do CPPT.*
- 4 — *Tal nulidade é de conhecimento oficioso, como referido no sobredito n.º 4.*

Recurso n.º 541/04-30. Recorrente: Ministério Público; Recorrida: Cerâmica Estaco — Estatuária Artística de Coimbra, S.A. Dr. Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

O Ministério Público recorre da sentença do TT de 1ª Instância de Coimbra de fls. 70-71, que julgou extinta a responsabilidade contra-ordenacional de CERÂMICA ESTACO — Estatuária Artística de Coimbra, SA, com sede no Bairro Industrial da Pedrulha, em Coimbra.

Remata a atinente alegação com as seguintes conclusões:

1.ª Os factos que motivaram a fixação da coima em causa, bem assim a aplicação desta, ocorreram antes de a sociedade CERÂMICA ESTACO ter sido declarada falida;

2.ª A circunstância de tal empresa ter, entretanto, sido declarada em estado de falência, mas sem que se encontre ainda extinta, não implica a extinção da sua responsabilidade contra-ordenacional, com recurso à sua equiparação à morte civil para as pessoas singulares, desse modo se operando um autêntico ‘esquecimento’ ou ‘amnístia’ de factos que a responsabilizam, por si praticados antes de ser decretada a falência;

3.ª Com efeito, a morte civil para as pessoas singulares faz cessar a sua personalidade jurídica (art.º 68.º, n.º 1, do CC), enquanto, após a declaração de falência, a sociedade em liquidação mantém a personalidade jurídica, nos precisos termos do n.º 2 do art.º 146.º do CSC, já que, conforme o preceituado no n.º 2 do art.º 160.º do mesmo código, a sociedade só se considera extinta pelo registo do encerramento da liquidação;

4.ª Assim, ao julgar extinto o procedimento contra-ordenacional em causa, quando aquela sociedade, embora declarada falida, ainda se encontrava em fase de liquidação, portanto, mantendo a personalidade jurídica, violou a M.^{ma} Juíza *a quo*, por erro de interpretação, as normas constantes da conclusão 3.ª;

5.ª Daí que se deva revogar a sentença recorrida, substituindo-a por outra que mantenha a coima aplicada.

Não houve contra-alegação.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

Lendo a sentença recorrida, prontamente se alcança que o tribunal *a quo* não fez nela qualquer indicação factual. Tampouco fez relatório (cfr. artigo 374.º do CPP — os requisitos da sentença no processo contra-ordenacional não estão previstos no RGIT, nem no RGCO, pelo que é aplicável o CPP, *ex vi* artigo 3.º, al. b), daquele diploma e 41.º, n.º 1, do segundo) começando por expor, sem mais, a questão decidenda, sendo que, depois, passou a discorrer sobre a extinção da responsabilidade contra-ordenacional de sociedades comerciais por efeito de falência.

Ora, segundo o n.º 2 do sobredito artigo 374.º, ao relatório segue-se a fundamentação, que consta da enumeração dos factos provados e não provados (destaque nosso), bem como de uma exposição tanto quanto possível completa, ainda que concisa, dos motivos, de facto e de direito, que fundamentam a decisão, com indicação e exame crítico das provas que serviram para formar a convicção do tribunal.

É sabido que nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1.ª instância esta formação apenas conhece de matéria de direito — artigos 12.º, n.º 5, e 26.º, al. b), do ETAF, aprovado pela Lei n.º 13/2002, de 19.II, secundando, respectivamente, os artigos 21.º, n.º 4, e 32.º, n.º 1, al. b), do anterior.

Como se refere no acórdão desta Secção de 09.X.1996 — rec. 20 862, “para possibilitar uma verdadeira decisão de direito, o tribunal

a quo terá de concretizar especificamente os factos provados (...). (...) antes de julgar de direito, a sentença terá de apreciar, cada um, na sua individualidade própria”. (...) ela terá tanto de fixar os factos, como fundamentar, através deles, a aplicação do direito (...).” De onde ser de anular sentença que não contenha os factos indispensáveis à decisão a proferir, anulação a decretar pelo tribunal superior, nos termos do artigo 712.º, n.º 4, aplicável *ex vi* alínea e) do artigo 2.º do CPPT.

Nulidade esta de conhecimento officioso, como referido no sobredito n.º 4. Ademais, porque “se as partes não reclamam dos vícios da sentença, nem por isso o tribunal superior estará impedido da apreciação do recurso nos seus restantes aspectos, enquanto que as nulidades que afectem a apreciação da matéria de facto obstam à apreciação justa do recurso na sua totalidade” — Professor José Alberto dos Reis, *Lições de Processo Civil*, vol. III, pp. 237/8.

Navegando nas mesmas águas, Jorge de Sousa, *CPPT Anotado*, 4.ª edição, pp. 561/2, nota 7 ao artigo 125.º Termos em que se acorda anular a sentença recorrida, devendo a instância proferir nova decisão com especificação dos factos que considere provados (no mesmo sentido, cfr. acórdãos desta Secção de 24.III.1999 — rec. 23 249; 17.II.1999 — rec. 23 245; 27.I.1999 — rec. 22 777, e de 31.X.2000 rec. 24760).

Não é devida tributação.

— Lisboa, 7 de Julho de 2004 — *Mendes Pimentel* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 7 de Julho de 2004.

Processo n.º 601/03. Recorrentes: José Cândido Marques e outros.
Recorrida: Caixa Geral de Depósitos, S.A. Relator: Ex.^{mo} Juiz
Cons.º Dr. Pimenta do Vale.

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

1 — José Cândido Marques, João Fernando Pinheiro Rodrigues e António Fernando Vilar Vaz, devidamente identificados nos autos, não se conformando com o acórdão do TCA que negou provimento ao recurso que interpuseram da sentença do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Viana do Castelo que, por sua vez, havia julgado improcedente a oposição à execução fiscal n.º 060110.1/91 destinada à cobrança coerciva da quantia de 96.441.903\$00, que contra os mesmos e a Cooperativa Agrícola dos Lavradores de Monção foi instaurada pela Caixa Geral de Depósitos, dele vêm interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

a) É a exequente quem invoca a qualidade de directores dos recorrentes à data da propositura da Execução e, por isso, invoca a sua qualidade de ser fiadores no contrato de Saneamento Financeiro da executada;

b) Os recorrentes invocaram que comunicaram, atempadamente, à Direcção da Caixa Geral de Depósitos, que o seu mandado terminava, impreterivelmente, em 31/12/90;

c) A exequente não impugnou este facto;

d) Se a partir de 31/12/90 os recorrentes não faziam parte da Direcção dos órgãos sociais da executada, não podiam fazer prova desse facto documentalente;

e) Aliás, quando pretenderam obter acta da eleição ou nomeação dos órgãos sociais a partir de 31/12/90, foi-lhes dito que o livro de actas desapareceu;

f) À exequente competia, à data da distribuição, saber quem eram os directores em exercício, e não, oportunisticamente, lançar mão dos nomes que constavam do contrato;

g) Não se compreende a razão por que a exequente não notificou a executada, mesmo em fase executiva, para que esta indicasse quem eram então os directores em exercício, uma vez que tinha sido avisada de que os directores que assinaram o contrato, já não o eram;

h) De resto, os únicos documentos que foram encontrados a provar que a exequente tinha conhecimento de que os recorrentes não eram directores a partir de 31/12/90 vão agora juntar-se, por serem encontrados milagrosamente pelo seu titular António Fernando Vilar Vaz;

i) Torna-se, pois, evidente que o ónus da prova compete à exequente;

j) Daí que ocorre erro na apreciação da prova e contradição entre esta e a decisão;

l) Assim, a decisão posta em crise, viola os artigos 342º a 345º do Cód. Civil, e artigos 640º, al. a), 627º, nº 1, 634º e 782º do Cód. Proc. Civil, e, finalmente, os artigos 63º, 388º e 425º do Cód. Soc. Comerciais.

Nestes termos deve ser dado provimento ao recurso, revogando-se a decisão recorrida, e julgada provada e procedente a oposição, declarando-se extinta a obrigação dos recorrentes ou, se, assim, não se entender, declarar nulo o contrato celebrado, por ser de elementar Justiça.

A recorrida Caixa Geral de Depósitos não contra-alegou.

O Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido da procedência do recurso, uma vez que o acórdão recorrido padece de erro de julgamento por não ter anulado, com fundamento na violação do caso julgado e da regra do art.º 4.º, n.º 2, da Lei n.º 3/99, de 13/1, a sentença do TT de 1.ª Instância, em razão de este não ter dado cabal cumprimento ao acórdão anulatório de fls. 324, na medida em que o Juiz da instância não usou os seus poderes inquisitórios para apurar a data em que os recorrentes cessaram, como alegaram, os seus mandatos na direcção da Cooperativa.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 — Tendo o aresto recorrido decidido, nos termos do disposto no art.º 713.º, n.º 5, do CPC, por remissão para a sentença proferida pelo TT de 1.ª Instância, é a seguinte a matéria de facto dada como provada:

a) Pelo Serviço de Finanças de Monção corre termos a execução fiscal nº 060110.1/91 instaurada contra a Cooperativa Agrícola dos Lavradores de Monção, CRL, José Cândido Marques, João Fernando Pinheiro Rodrigues e António Fernando Vilar Vaz e em que figura como exequente a Caixa Geral de Depósitos.

b) Tal execução destina-se à cobrança coerciva da quantia de 96.441.903\$00.

c) Constitui título executivo o original do documento de fls. 117 que aqui se dá por reproduzido para todos os efeitos legais.

d) Em 30 de Dezembro de 1998, a Cooperativa Agrícola dos Lavradores de Monção celebrou com a Caixa Geral de Depósitos, o contrato de saneamento financeiro consubstanciado no documento de fls. 102 a 115, sendo que, a tal data, aquela era devedora da Caixa Geral no montante de 70.713.958\$00.

e) Por força de tal contrato, a CGD concedeu à Cooperativa um empréstimo sob a forma de abertura de crédito no montante de 60.000.000\$00.

f) A execução contra a qual se dirige a presente execução tem por suporte o incumprimento das obrigações emergentes do contrato mencionado em c).

g) Como garantia do cumprimento do clausulado no citado contrato de saneamento financeiro, no que toca a capital, juros e despesas de financiamento, a Cooperativa ofereceu “como seus fiadores solidários e principais pagadores os seus Directores em exercício...” e aqui oponentes.

h) Nos termos da cláusula 9ª do contrato de saneamento financeiro, a fiança mencionada na alínea antecedente era para vigorar enquanto os recorridos oponentes fossem “directores, conjunta ou individualmente, neste ou em qualquer outro mandato, cessando automaticamente findo o respectivo mandato ou mandatos”.

i) Em de 30 de Dezembro de 1988, José Cândido Marques, João Fernando Pinheiro Rodrigues e António Fernando Vilar Vaz, eram presidente, tesoureiro e secretário da Cooperativa.

j) O contrato de saneamento financeiro supra referido mostra-se assinado pelos oponentes em seu próprio nome como fiadores solidários.

k) Em 18 de Janeiro de 1991, o oponente José Cândido Marques, subscreveu duas cartas, redigidas em papel timbrado da Cooperativa e endereçadas à exequente na qualidade de representante da Direcção da Cooperativa.

l) Os oponentes foram citados em 27 de Julho de 1992. Não se provou que os oponentes deixaram de ser directores da Cooperativa e muito particularmente no final de 1990;

Não se provou que a Cooperativa tenha pago, total ou parcialmente, a quantia exequenda.

3 — Começemos, então, pela apreciação da questão suscitada pelo Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto no seu douto parecer, por que prejudicial (art.º 124.º, n.º 1, do CPPT).

Como vimos, alega aquele Ilustre Magistrado que o aresto recorrido padece de erro de julgamento, com fundamento em violação de caso julgado e da regra do art.º 4.º, n.º 2, da Lei n.º 3/99, de 13/1, por não ter anulado a sentença de fls. 399 e segs., em razão de esta não ter dado cabal cumprimento ao acórdão anulatório de fls. 324, na medida em que o Juiz da instância não usou os seus poderes inquisitórios para apurar a data em que os recorrentes cessaram, como alegaram, os seus mandatos na direcção da cooperativa.

Vejam-se lhe assiste razão.

Discordámos do Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto quando refere que o Tribunal *a quo* não deu cabal cumprimento ao determinado no acórdão anulatório.

Na verdade, o M.^{mo} Juiz procedeu às diligências que lhe haviam sido ordenadas pelo referido aresto, como claramente resulta de fls. 364 a 387.

Contudo e perante a realidade da frustração das referidas diligências, sempre as instâncias, como bem anota o Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto, podiam, no uso dos seus poderes inquisitórios, ter ido mais longe no sentido de apurar qual a data em que os oponentes cessaram, como alegaram, os seus mandatos na direcção da Cooperativa Agrícola de Monção.

E para isso, sempre podiam ter diligenciado, nomeadamente junto da direcção daquela Cooperativa, para que fossem juntos aos autos os seus estatutos ou, a não estar na sua posse, indicasse qual a data da sua publicação no Diário da República.

Por outro lado, sempre importava, também, apurar qual a data em que os oponentes foram eleitos para o exercício dos seus mandatos e por que período e a data em que neles foram investidos, bem como identificar as pessoas que dirigiam os destinos da Cooperativa a partir da data em que foram redigidas as cartas juntas a fls. 176 a 178. Por último e como bem refere o Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto, sempre se impunha que fosse ordenada a junção do livro de actas ou se procedesse à sua apreensão e se tivesse instado, a propósito, o administrador/liquidatário da massa falida (vide fls. 376). Pelo que há assim que proceder às referidas diligências e, na sequência das mesmas, levar ao probatório os factos que delas possam resultar, a fim de suportarem a decisão de direito (cfr. art.º 729.º, n.º 3, do CPC).

4 — Nestes termos e com estes fundamentos, 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, 7 de Julho de 2004. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Alfredo Madureira*.

Acórdão de 7 de Julho de 2004.

Assunto:

Execução fiscal. Privilégio imobiliário geral. Reclamação de créditos.

Doutrina que dimana da decisão:

O crédito que goze de privilégio imobiliário geral e não goze de qualquer garantia real não pode ser reclamado em execução fiscal ao abrigo do art. 240.º, n.º 1, do C.P.P.T.

Recurso n.º 612/04. Recorrentes: Ministério Público e Fazenda Pública. Recorrido: Edmundo Alfazema Firmo Dinis. Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons.º Dr. Jorge Manuel Lopes de Sousa (por vencimento).

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

1 - 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 esta, relativos a I.R.S. do ano de 1999.

A Fazenda Pública apresentou alegações com as seguintes conclusões:

1. A Fazenda Pública reclamou créditos, referentes a I.R.S. do ano de 1999, respectivamente, conforme fls. 15 dos presentes autos.

2. Os referidos créditos reclamados pela Fazenda Pública, foram liminarmente rejeitados por carecerem de garantia real, nos termos dos arts. 240.º e 246.º 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 - arts. 733.º 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 865.º, 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. 240.º, n.º 1, e 246.º ambos do CPPT e 866.º do Código do Processo Civil.

8. Assim, ao não serem admitidos os créditos reclamados pela Fazenda Pública, foram violados os artigos 733.º, 736.º, 747.º e 748.º todos do Código Civil, bem como, o artigo 111.º do CIRS e 865.º, 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:

1.ª Na execução fiscal foi penhorada, em 29.2.00, a fracção E, referente ao 9.º, Esq., Piso 12, do prédio sito na rua Margarida Palha, n.º 21, Miraflores, Algés.

2.ª Em 4.2.03 a Fazenda Pública reclamou créditos relativos a I.R.S., relativo ao ano de 1999 e respectivos juros de mora.

3.ª Tal crédito de I.R.S. goza de privilégio mobiliário e imobiliário geral sobre os bens existentes no património do sujeito passivo à data da penhora ou acto equivalente (arts. 111.º do C.I.R.S., correspondente ao art. 104.º, na redacção anterior à Lei n.º 30-G/2000, de 29.12).

4.ª 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. 865.º, n.º 1, do CPC, *ex vi* do art. 334.º do CPT.

5.ª 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.

6.ª 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.

7.ª 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.

8.ª 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, 2.ª ed. 2001, Almedina, pgs. 401 e 406).

9.ª O enquadramento sistemático e teleológico das normas que fixam os privilégios em causa não consente a interpretação restritiva que da norma do art. 240.º, n.º 1, do CPPT se faz na douda sentença recorrida.

10.ª A douda sentença recorrida viola o disposto nos art. 240.º, n.º 1, do CPPT, e art. 111.º do C.I.R.S. correspondente ao art. 104.º, na redacção anterior à Lei n.º 30-G/2000, de 29.12.

Assim, concedendo-se provimento ao presente recurso, deverá ser revogada a douda sentença recorrida, proferindo-se nova sentença que gradue os créditos reclamados.

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 penhorada, em 29-2-2000, a fracção E, referente ao 9.º, Esq., Piso 12, do prédio sito na rua Margarida Palha, n.º 21, Miraflores, Algés;

b) Foi reclamado um crédito de 8.660,52 pela Fazenda Pública relativo a I.R.S. do ano de 1999 e juros de mora.

3 - A questão a apreciar em ambos os recursos jurisdicionais é a de saber se os créditos que gozam de privilégios imobiliários 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 imobiliários gerais, e não também aos privilégios mobiliários gerais, pois o objecto da penhora é uma fracção de um prédio.

Na verdade, há privilégios creditórios mobiliários e imobiliários e só os segundos abrangem o valor de bens imóveis (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 fracção penhorada, integrando um prédio urbano, é um bem imóvel, à face do n.º 1 daquele 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 imobiliário geral, ao abrigo do referido art. 240.º, n.º 1, do C.P.P.T.

4 - O art. 111.º do C.I.R.S. (anterior art. 104.º) estabelece o seguinte:

Para pagamento do IRS relativo aos três últimos anos, a Fazenda Pública goza de privilégio mobiliário geral e privilégio imobiliário sobre os bens existentes no património do sujeito passivo à data da penhora ou outro acto equivalente.

A questão 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.

Em sentido contrário, porém, foi proferido o acórdão de 16-6-2004, no recurso n.º 442/04.

No caso em apreço está em causa um privilégio imobiliário geral e não mobiliário, por ter sido penhorado um bem imóvel. Embora a questão se possa equacionar em termos essencialmente semelhantes, este Supremo Tribunal Administrativo, como sempre, para cumprir a sua missão de definição do direito no âmbito do contencioso tributário, não poderá deixar de apreciar 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.

5 - É ponto assente que os créditos de I.R.S. reclamados gozam de privilégio imobiliário geral.

Antes de mais, importa precisar a natureza dos privilégios imobiliários gerais, designadamente esclarecer se eles são ou não garantias reais ou direitos reais de garantia.

O artigo 751.º do Código Civil, sob a epígrafe "Privilégio imobiliário e direitos de terceiro", estabelece que os privilégios imobiliários são oponíveis a terceiros que adquiram o prédio ou um direito real sobre ele, e preferem à consignação de rendimentos, à hipoteca ou ao direito de retenção, ainda que estas garantias sejam anteriores.

No Código Civil, porém, existe uma norma que regula a oponibilidade a terceiros dos privilégios gerais - artigo 749.º - norma esta que consagra um regime essencialmente diferente do previsto no artigo 751.º, nos termos do qual o privilégio geral não vale contra terceiros, titulares de direitos que, recaindo sobre as coisas abrangidas pelo privilégio, sejam oponíveis ao exequente.

Sendo o privilégio imobiliário geral previsto no artigo 111.º do C.I.R.S., simultaneamente, um privilégio imobiliário e um privilégio geral, seriam, à partida, potencialmente aplicáveis ambas as disposições, pelo que a opção pela aplicação do regime do artigo 751.º e a rejeição da aplicação do regime do artigo 749.º, carece de uma explicação.

No âmbito do Código Civil, os privilégios imobiliários eram sempre especiais - n.º 3 do artigo 735.º - e, por isso, a norma do art. 751.º

tinha em vista regular apenas os conflitos entre titulares de privilégios imobiliários especiais e os titulares de outros direitos reais.

Como referiam Pires de Lima e Antunes Varela, em *Código Civil Anotado*, volume I, 2.^a edição, p. 694, tratava-se de "uma solução discutível, porque pode afectar as expectativas dos negócios constitutivos de garantias reais". A solução, perante este fortíssimo inconveniente, apenas era aceitável pela sua pequena projecção, respeitando "apenas a créditos do Estado e das autarquias locais por contribuição predial, sisa e imposto sobre sucessões e doações", por, embora não haja registo do privilégio, ser "fácil o conhecimento do pagamento ou não pagamento daqueles impostos, por parte dos credores, através dos livros e arquivos das Repartições de Finanças" e por a prioridade concedida ao Estado e às autarquias ter a sua justificação "pelo fim de interesse público a que a contribuição se destina e pelo facto de esta ser uma retribuição de serviços que o Estado ou as autarquias prestam, não só ao contribuinte, mas à colectividade em geral".

Por isso, não assentando a ponderação dos valores conflitantes subjacente àquele artigo 751.º, na existência de privilégios imobiliários gerais, que incidem sobre bens indeterminados e sem qualquer relação com as dívidas a que se reportam, e não valendo aqui as razões referidas que poderiam minorar a falta de razoabilidade do regime de oponibilidade consagrado naquela norma, será de afastar a aplicação de tal norma.

É certo, no entanto, que no domínio do Código Civil, os privilégios gerais eram sempre mobiliários e, por isso, poderá dizer-se que o regime de oponibilidade de privilégios a direitos de terceiros previsto no artigo 749.º também não teve em vista regular os conflitos entre privilégios imobiliários gerais e os direitos de terceiros.

Porém, a razoabilidade do regime previsto no artigo 749.º não parece ser questionável nem nunca foi questionada da forma que o pode ser o regime do artigo 751.º, mesmo com a projecção restrita assinalada no Código Civil.

Por isso, desde logo, sendo de presumir que o legislador consagrou as soluções mais adequadas (n.º 3 do artigo 9.º do Código Civil) será de optar, a ter de escolher entre um dos dois regimes referidos, pela aplicação do regime do artigo 749.º

Por outro lado, existe maior afinidade, do que concerne às suas características, do referido privilégio imobiliário geral com os privilégios mobiliários gerais do que com os privilégios imobiliários especiais.

Como salienta Menezes Cordeiro, em *Direito das Obrigações*, 2.º volume, pp. 500-501, a constituição dos privilégios gerais (os mobiliários ou o imobiliário referido), precisamente por serem gerais, é independente da existência de qualquer relação entre o crédito e o bem que o garante, ao contrário do que sucede com os privilégios especiais, que se baseiam sempre numa relação entre o crédito garantido e a coisa que o garante.

Para além disso, como nota o mesmo Autor, os privilégios especiais (mobiliários ou imobiliários) constituem-se no momento da formação do crédito garantido - como se deduz do disposto nos artigos 750.º e 751.º do Código Civil, em que não se faz depender a oponibilidade da terceiro de momento temporal diferente do da constituição da dívida garantida - enquanto os gerais (os mobiliários e o imobiliário referido) se constituem em momento posterior ao da constituição

da dívida - artigos 735.º, n.º 2, do Código Civil, 111.º do C.I.R.S. e 11.º do Decreto-Lei n.º 103/80.

Assim, é de concluir que o regime legal de oponibilidade que se adequa à natureza dos privilégios imobiliários gerais é o que a lei civil prevê para os privilégios gerais e não os que prevê para os privilégios especiais.

Consequentemente, nos termos do art. 749.º do Código Civil, o privilégio referido dos créditos de I.R.S. que se pretendem reclamar na execução, não vale contra terceiros, titulares de direitos que, recaindo sobre as coisas abrangidas pelo privilégio, sejam oponíveis ao exequente.

Os direitos oponíveis ao exequente são aqueles que não podem ser atingidos pela penhora (1).

Com ressalva dos 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" (art. 822.º do Código Civil), sendo ineficazes em relação ao exequente os actos de disposição ou oneração dos bens penhorados, sem prejuízo das regras do registo (art. 819.º do mesmo Código) (2).

Assim, sendo aplicáveis aos privilégios imobiliários gerais o regime do art. 749.º do Código Civil, os créditos que deles gozam não prevalecem sobre direitos de terceiros que se tenham constituído antes da penhora.

Por outra via (o art. 157.º do C.P.P.T.) se conclui que, no domínio do direito tributário, apenas os privilégios especiais, mobiliários ou imobiliários, prevalecem sobre os direitos de terceiros.

Este art. 157.º estabelece o seguinte:

«Artigo 157.º

Reversão contra terceiros adquirentes de bens

1 - Na falta ou insuficiência de bens do originário devedor ou dos seus sucessores e se se tratar de dívida com direito de sequestração sobre bens que se tenham transmitido a terceiros, contra estes reverterá a execução, salvo se a transmissão se tiver realizado por venda em processo a que a Fazenda Pública devesse ser chamada a deduzir os seus direitos.

2 - Os terceiros só respondem pelo imposto relativo aos bens transmitidos e apenas estes podem ser penhorados na execução, a não ser que aqueles nomeiem outros bens em sua substituição e o órgão da execução fiscal considere não haver prejuízo.»

No n.º 1 deste artigo, estabelece-se a possibilidade de reversão contra terceiros adquirentes de bens sobre que recaem privilégios, não se fazendo qualquer restrição, pelo que, em princípio, seria de concluir pela possibilidade de reversão tanto no caso de privilégios gerais como especiais, mobiliários ou imobiliários.

Porém, no n.º 2, estabelece-se "os terceiros só respondem pelo imposto relativo aos bens transmitidos", o que restringe a possibilidade de reversão contra terceiros adquirentes de bens do executado originário aos casos em que há uma ligação entre os bens transmitidos e a cobrança de um imposto.

(1) Pires de Lima e Antunes Varela, *Código Civil Anotado*, volume I, 2.^a edição, página 693.

(2) Por força do disposto no art. 839.º, n.º 4, do C.P.C., na redacção derivada da reforma operada pelos Decretos-Leis n.ºs 329-A/95, de 12 de Dezembro, e 180/96, de 25 de Setembro, em relação a terceiros, a penhora só produz efeitos desde a data do registo.

Ora, esta relação entre privilégios e a cobrança de um imposto só existe, quanto aos privilégios imobiliários, nos casos previstos no art. 744.º do Código Civil, que são o da Contribuição Predial (3), da Sisa e do Imposto sobre Sucessões e Doações e do Imposto Municipal sobre Transações Onerosas de Imóveis (art. 39.º do CIMTOI).

Por isso, tem de considerar-se assente, no direito e contencioso tributário, que os privilégios imobiliários gerais não são direitos reais de garantia, por não atribuírem ao seu titular direito de seqüela, que é a característica que distingue os direitos reais de garantia das outras garantias.

Assim, a questão a apreciar reconduz-se a saber se, apesar do privilégio imobiliário geral não ser qualificável como direito real de garantia, 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".

Fazendo equivaler a expressão "garantia real" a "direito real de garantia", como vem entendendo este Supremo Tribunal Administrativo, 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 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 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.

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 pela jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo que admite a possibilidade de reclamação de créditos que apenas gozem de privilégio geral, pois 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 pes-

(3) Aplicável à Contribuição Autárquica (art. 24.º, n.º 1, do C.C.A.) e ao Imposto Municipal sobre Imóveis (art. 122.º, n.º 1, do CIMI).

soais (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, nesse Código 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" (4);
- 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" (5);
- 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 seqüela:

- 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;

(4) 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».

(5) 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.

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 sequência;

- 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 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 ⁽⁶⁾;

⁽⁶⁾ 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 os arts. 894.º, n.º 3, e 901.º-A, n.º 1.

- 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 sentido referido de garantias que não assentam em prestações, mas sim em coisas, e até seriam mesmo 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 ter insito que o legislador considerou o privilégio creditório geral como um direito real de garantia. Porém, não poderia, sem grande confusão conceptual, dar-se valor apreciável à qualificação jurídica atribuída nesta norma aos privilégios gerais, pois a sua aceitação, em face do regime que para eles prevê o art. 749.º do Código Civil e o referido art. 157.º, n.º 2, do C.P.P.T., 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 sequência, 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 uma situação em que o desaparecimento jurídico do direito poderia ocorrer sem garantir a seu titular, através do chamamento ao processo, a possibilidade real de o fazer valer 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 colocam, 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 exequendo 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 e 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 dominante deste Supremo Tribunal Administrativo, que defende a possibilidade de reclamação de créditos que apenas gozem de privilégio geral.

Por outro lado, o facto de haver evidentes imprecisões na terminologia utilizada naqueles arts. 832.º, n.º 4, e 865.º, n.º 4, que vão ao ponto de se designarem os privilégios creditórios gerais como direitos reais de garantia, 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 justifica, 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 extingam 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 sobre a possibilidade de reclamação de créditos que apenas gozem de privilégio geral, 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 865.º do Código de Processo Civil diploma aplicável *ex vi* artigo 246.º do CPPT - só o credor que goze de garantia real sobre os bens penhorados pode reclamar, pelo produto destes, o pagamento dos respectivos créditos.

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

Do que vem de referir-se decorre resposta afirmativa à questão de que nos ocupamos, sendo que mal se compreenderia que apontando a lei (sobreditos preceitos do DL n.º 103/80) o lugar preferente (cfr. artigo 733.º 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 seqüela.

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 ⁽⁷⁾.

«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 seqüela, assumem a natureza de garantia real de cumprimento de obrigações. Todavia, nos que respeita aos privilégios mobiliários e imobiliários gerais, como, em razão da sua indeterminabilidade, não são envolvidos de seqüela, a qualificação que melhor lhes quadra é a de mera preferência de pagamento de determinados direitos de crédito.» ⁽⁸⁾.

⁽⁷⁾ O citado acórdão do S.T.J. limita-se a afirmar:

Na realidade, a lei confere ao crédito reclamado o privilégio creditório (Dec.-Lei n.º 103/80, de 9-5 - arts. 10º e 11º).

Em ordem à sua satisfação, goza dessa garantia real.

⁽⁸⁾ *O Concurso de Credores*, 2.ª edição, pp. 164-165.

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. Por outro lado, para a tese que defende a inadmissibilidade de reclamação de créditos que apenas gozem de privilégio creditório geral, não se trata de proibição de reclamação, mas sim de ela ocorrer quando para seu titular não goza, cumulativamente de uma garantia real, inclusivamente penhora ou arresto, e, ocorrendo a possibilidade de reclamação apenas nestas condições, o privilégio creditório geral não deixará de ser relevante, designadamente por dar preferência ao respectivo credor sobre os titulares de créditos que gozem de penhora ou arresto anterior.

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 662.º, n.º 2, e 822.º, 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 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 arrestante 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 arrestados, 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 arrestados (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 creditórios 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⁽⁹⁾.

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

⁽⁹⁾ Neste sentido, pode ver-se também Salvador Costa, *O Concurso de Credores*, 2.ª edição, p. 185, que refere, porém, a possibilidade de impugnação pauliana.

No entanto, a possibilidade de o titular do crédito que goza de privilégio geral poder impugnar o acto de transferência dos bens, se se verificarem os pressupostos previstos no 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.

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, como se referi, quando se fala de inadmissibilidade de reclamação de créditos que apenas gozem de privilégios gerais nunca se trata de impedimento absoluto a que esses os créditos sejam reclamados, mas sim a que possam ser reclamados quando não disponham, cumulativamente, de uma garantia real que, designadamente nos casos de imóveis e móveis sujeitos a registo, que são normalmente bens de maior valor e justificam maior preocupação garantística, 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 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 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; 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 quanto 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 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

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 saíam 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 imóveis 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 geral, como direito de preferência sobre os bens 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 extinguírem 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 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, 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 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 entrar reclamar ao abrigo do n.º 4 do mesmo artigo.

Por isso, embora a referida jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo que defende a possibilidade de reclamação de créditos que apenas gozem de privilégio geral seja, naturalmente, digna do maior respeito, a solução adoptada na sentença recorrida, 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, 7 de Julho de 2004. — *Jorge de Sousa* (relator por vencimento) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão* (vencido, por entender, tal como referi no Ac. de 16/6/04, Rec. 442/04, que os créditos em causa deviam ser admitidos ao concurso de credores, pois que, tal como se sustentou 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 7 de Julho de 2004.

Assunto:

Requisitos da decisão que aplica coima. Nulidade.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Segundo a alínea c) do n.º 1 do artigo 79.º do RGIT, a decisão que aplica a coima contém a coima e sanções acessórias, com indicação dos elementos que contribuíram para a sua fixação.*
- 2 — *A falta dos requisitos legais em decisão applicativa de coima constitui nulidade insuprível no processo de contra-ordenação tributário - artigo 63.º, n.º 1, al. d), do subredito regulamento.*
- 3 — *No caso da infracção prevista no artigo 29.º, n.º 1, do RJIFNA, mister é a precisa indicação do montante da prestação tributária de IVA não entregue nos cofres do Estado adentro do atinente prazo legal.*

Recurso n.º 658/04-30. Recorrente: Ministério Público. Recorrida: EMAQUE — Empresa de Manutenção de Máquinas, L.da. Relator: Ex.ºmº Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

O Ministério Público recorre da sentença do TAF de Sintra de fls. 58-64 que julgou “nula a decisão que aplicou a coima nos presentes autos, por violação do disposto na al. d) do art. 79.º do Regime Geral das Infracções Tributárias.”

Culmina a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

1 - Para além da sanção concretamente aplicada, contém a decisão que aplicou a coima os elementos que contribuíram para a sua fixação, como o são os que se referem à situação económica da arguida e à gravidade objectiva e subjectiva da infracção;

2 - O preenchimento do requisito da fundamentação a que se reporta o art. 79.º, n.º 1, al. c), do RGIT mais não exige do que a indicação na decisão sancionatória dos elementos que, em concreto, contribuíram para a determinação da medida da coima;

3 - A decisão de aplicação da coima não tem que obedecer às mesmas exigências de uma sentença criminal;

4 - Não enferma, pois, de nulidade insuprível a decisão que aplicou a coima, por alegada ofensa do disposto no art. 79.º, n.º 1, al. c), do RGIT.

5 - Ao decidir como decidiu, violou a M.ma Juíza *a quo*, põe erro de interpretação, o disposto nos arts. 63.º, n.º 1, al. d), e 79.º, n.º 1, al. c), ambos do RGIT.

Não houve contra-alegação.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

Como bem se realça na sentença recorrida, do despacho em foco, a fls. 9-10, sem data (talvez, 17.XII.2001), “não constam os elementos que contribuíram ao Decisor fixar a coima, no montante de 5 189,49, pois que não existe qualquer referência aos elementos que estão subjacentes à fixação do montante em questão.”

E mister era se indicasse a quanto ascende a prestação tributária de IVA não entregue nos cofres do Estado no prazo legal. É que, segundo o artigo 29.º, n.º 1, do RJIFNA, então aplicável, *à não entrega, total ou parcial, pelo período de 90 dias, ao credor tributário da prestação tributária deduzida nos termos da lei será aplicável coima variável entre o valor da prestação em falta e o dobro da mesma, sem que possa ultrapassar o limite máximo abstractamente estabelecido.*

Ora, segundo a alínea c) do n.º 1 do artigo 79.º do RGIT, sob a epígrafe “Requisitos da decisão que aplica a coima”, *a decisão que aplica a coima contém a coima e sanções acessórias, com indicação dos elementos que contribuíram para sua fixação.*

Sabido que, segundo o artigo 63.º, n.º 1, al. d), *a falta dos requisitos legais da decisão de aplicação das coimas* constitui nulidade insuprível no processo de contra-ordenação tributário, segue-se que se perfila, efectivamente, a proclamada nulidade.

Ela afecta não só a decisão applicativa da coima em causa, mas também os termos subsequentes do processo que dela dependem absolutamente, sem prejuízo do aproveitamento das peças úteis ao apuramento dos factos - n.º 3 do convocado artigo 63.º.

Decidindo neste pendor, bem andou, pois, a instância.

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

Sem custas artigo 2.º da Tabela das Custas no STA, aprovada pelo DL n.º 42 150, de 12.II.1959 (vide artigo 14.º, n.º 1, do DL n.º 324/2003, de 27 de Dezembro).

Lisboa, 7 de Julho de 2004. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

Acórdão de 7 de Julho de 2004.

Assunto:

Nulidade anterior à sentença. Suspensão da oposição.

Doutrina que dimana da decisão:

I — As nulidades anteriores à sentença de que o interessado só teve conhecimento com a notificação desta devem ser arguidas com o recurso da sentença, não podendo o juiz recorrido conhecer delas em reclamação para si deduzida.

II — A suspensão da oposição não implica como consequência a suspensão da execução se o interessado não prestou a necessária garantia.

Recurso n.º 701/04-30. Recorrente: José Valentim Cardoso Taveira da Mota; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.ºmº Juiz Cons.º Dr. Vítor Manuel Marques Meira.

Acordam, em conferência, na 1.ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo (STA):

José Valentim Cardoso Taveira da Mota interpôs para este Supremo Tribunal Administrativo dois recursos de igual número de decisões do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, sendo um relativo à sentença proferida sobre reclamação da decisão do chefe da repartição de finanças de Ílhavo - a fls. 153 a 172 - e outra sobre o indeferimento pelo respectivo Juiz de uma arguição de nulidade da sentença - a fls. 174 a 186. Apresentou as seguintes conclusões:

- Recurso de fls. 174 a 186:

1 - As nulidades de processo têm, em princípio, de ser arguidas perante o tribunal onde foram cometidas, no prazo geral previsto no art. 205.º do CPC, sendo a esse tribunal que compete, em primeira linha, delas conhecer, *ex vi* do disposto no art. 202.º do CPC.

2 - Tais nulidades de processo não podem ser conhecidas e decididas em sede de recurso da Sentença através da qual o Recorrente tomou conhecimento de que as mesmas haviam sido cometidas.

3 - Tendo a nulidade processual arguida pelo Recorrente ocorrido antes de ter sido proferida a Sentença (pelo que não se verificou a situação tipificada no art. 205.º, n.º 3, do CPC), e não tendo a mesma sido praticada a coberto de qualquer despacho judicial que autorizasse as formalidades preteridas, a forma adjectivamente correcta de reagir contra essa nulidade era aquela que foi adoptada

pelo Recorrente, ou seja, arguição dessa nulidade perante o tribunal *a quo*, nos termos do disposto nos arts. 201.º e 202.º do CC, e no prazo previsto no art. 205.º deste mesmo diploma.

4 - Contrariamente ao que o M.º Juiz do tribunal *a quo* parece pretender, ao conhecer e decidir da arguida nulidade processual, ele não estaria a apreciar da matéria da causa, mas antes a exercer as competências que a lei lhe confere expressamente a si (cfr. arts. 201.º, 202.º e 205.º do CPC), e não, como erradamente supôs, ao tribunal de recurso.

5 - Ao ter decidido que o seu “*poder jurisdicional ficou imediatamente esgotado quanto à matéria da causa*” e que o “*Requerente só por via de recurso é que poderá solicitar a apreciação da invocada nulidade*”, e, com esses fundamentos, ao não ter tomado conhecimento da arguida reclamação, a decisão recorrida, incorrendo em erro manifesto, violou o disposto nos arts. 201.º, 202.º e 205.º (que deveriam ser aplicados *ex vi* do disposto no art. 2.º, al. e, do CPPT), bem como o disposto nos arts. 666.º e 668.º daquele diploma.

6 - O sentido com que, no entender do Recorrente, as normas que constituem fundamento jurídico da decisão recorrida deveriam ter sido interpretadas e aplicadas, é o de que, salvo na situação prevista no art. 205.º, n.º 3, do CPC, bem como nos casos em que prática ou a omissão do acto ou da formalidade estejam a coberto de um despacho judicial que as tenha autorizado, as nulidades de processo devem ser arguidas perante o juiz do tribunal onde as mesmas tenham sido cometidas, devendo por este ser conhecidas e decididas, e não através de recurso para o tribunal superior.

7 - Pelo exposto, o tribunal *a quo* não devia ter aplicado as normas dos arts. 666.º, n.º 1, e 667.º a 669.º, mas sim as normas dos arts. 201.º, 202.º e 205.º do mesmo diploma, *ex vi* do disposto no art. 2.º, al. e), do CPPT.

- Recurso de fls. 153 a 172:

a) Em obediência ao que foi doutamente decidido no Acórdão proferido pelo STA em 31-10-2001, nos autos do Recurso n.º 26090 da 2ª Secção, o processo de execução fiscal pendente no Serviço de Finanças de Ílhavo (Proc.º n.º 100912.5/93), em que é Exequente a CGD, deveria ter ficado suspenso até que fosse julgada a acção ordinária que, sob o n.º 236/02, se encontra a correr termos no 2.º Juízo do Tribunal Judicial da Comarca de Aveiro.

b) É que se naquele douto Acórdão do STA foi decidido que deveria ficar “*suspensa a instância*”, uma tal decisão abrange tanto os actos do processo de execução fiscal que não têm natureza jurisdicional (e cuja prática a lei continua a atribuir à Administração Tributária) como os actos desse processo que têm natureza judicial.

c) Por tal motivo, não podia o Ex.º Senhor Chefe do Serviço de Finanças de Ílhavo, ao arrepio do que consta daquela douta decisão do STA, e, conseqüentemente com violação do caso julgado, determinar o prosseguimento do processo de execução fiscal pendente naquele Serviço de Finanças.

d) Perante as questões colocadas na reclamação interposta da decisão que ordenou o prosseguimento da execução, impunha-se que o tribunal *a quo* decidisse se o douto Acórdão proferido pelo 31-10-2001 determinou ou não a suspensão da instância no Processo de Execução Fiscal 100912.5/93 do Serviço de Finanças de Ílhavo.

e) Todavia, chamado a decidir essa concreta questão, o tribunal *a quo* não a decidiu.

f) Assim, não tendo o M.º Juiz do Tribunal *a quo* apreciado e decidido se o douto Acórdão do STA de 31-10-2001 determinou ou não a suspensão da execução, a sentença recorrida enferma da nulidade prevista no art. 668.º, n.º 1, al. c), do CPC, aplicável *ex vi* do disposto no art. 2.º/e do CPPT.

Sem conceder,

g) Contrariamente ao que resulta da sentença recorrida, não são apenas os casos especialmente tipificados no CPPT que determinam a suspensão da execução, mas também, designadamente, aqueles em que, como nos presentes autos, há necessidade de resolver uma questão prejudicial (cfr. arts. 4.º do E.T.A.F. e 7.º da L.P.T.A. nas redacções em vigor na data dos factos).

h) Ora, foi precisamente com fundamento nessa norma do art. 4.º, n.º 2, do E.T.A.F. que no referido douto Acórdão, veio a ser determinado que ficava “*suspensa a instância*”.

i) Assim, a decisão recorrida, ao ter interpretado e aplicado as normas do CPPT que cita no sentido de que neste diploma estão tipificadas todas as causas legais de suspensão da execução fiscal, excluindo dessa forma todas aquelas outras causas de suspensão da execução previstas em normas que aquele CPPT considera serem-lhe subsidiariamente aplicáveis, enferma de erro na interpretação e aplicação do direito aos factos.

j) Ao decidir que o processo de execução em epígrafe devia prosseguir os seus termos, a decisão do Ex.º Senhor Chefe do Serviço de Finanças de Ílhavo violou, pois, o doutamente decidido no referido douto Acórdão proferido pelo STA em 31-10-2001, pelo que a mesma enferma de nulidade insuprível por violação, designadamente, do disposto nos arts. 205.º, n.º 2, da CRP, 4.º, n.º 2, e 84.º, n.º 1, da Lei 3/99, de 13/01, 103.º da LGT, 13.º, n.º 1, e 151.º, n.º 1 do CPPT, 1.º, n.º 1, e 2.º do ETAF.

k) Por seu turno, a decisão recorrida, ao não censurar a decisão reclamada, enferma de ilegalidade por erro na aplicação do direito aos factos.

l) Com fundamento na nulidade insuprível decorrente da violação do decidido no douto Acórdão do STA proferido em 31-10-2001, sempre deverá a referida decisão reclamada ser revogada e declarar-se que, por força do decidido naquele douto Acórdão, a instância executiva se encontra suspensa, com a conseqüente anulação de todos os actos praticados na execução depois da data em que, por aquele mesmo Acórdão do STA, foi determinado que ficasse “*suspensa a instância*”.

m) Pelo exposto, a douta Sentença recorrida violou as normas dos arts. 205.º, n.º 2, da CRP, 4.º, n.º 2, e 8.º, n.º 1, da Lei 3/99, de 13/01, 103.º da LGT, 13.º, n.º 1, 85.º, 151.º, n.º 1, 169.º, 170.º e 212.º do CPPT, 1.º, n.º 1, 2.º e 4.º do ETAF e 668.º, n.º 1, al. c) do CPC, as quais deveriam ter sido interpretadas com o sentido constante das presentes conclusões:

a) Ser declarada a nulidade da sentença, porquanto o M.º Juiz do Tribunal *a quo* deixou de se pronunciar sobre uma questão que devia apreciar ou quando assim não se entenda;

b) Ser revogada a decisão recorrida, a qual deverá ser substituída por outra que, declarando procedente a reclamação, declare que a instância executiva se encontra suspensa por força do decidido no douto Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 31-10-2001, com a conseqüente anulação de todos os actos praticados na execução

depois da data em que, por esse mesmo duto Acórdão do S T A, foi determinado que ficasse “suspensa a instância”.

Não houve contra-alegações.

Pelo Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público neste Supremo Tribunal Administrativo foi emitido parecer no sentido da confirmação dos julgados, negando-se provimento aos recursos.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

Foram fixados na sentença os seguintes factos:

A) Foi instaurado, em 1993.04.26, no Serviço de Finanças de Ílhavo, contra José Valentim Cardoso Taveira da Mota e outros, o processo de execução fiscal n.º 0108-93/100912.5, tendo por base dívidas à C.G.D. - cfr. fls. 2, que aqui dou por reproduzida;

B) O Reclamante deduziu oposição n.º 58/93 contra a execução referida em A) a qual, em 1.^a Instância, terminou com decisão a julgar improcedente a oposição - cfr. fls. 45 a 51 dos autos, que aqui dou por reproduzidas;

C) Na execução referida em A) não foi prestada garantia, nem foi proferida decisão a isentar o Reclamante de tal prestação, cfr. docs. de fls. 95 a 97, entre outros que aqui dou por reproduzidos;

D) O Reclamante recorreu da decisão referida em B), dando o recurso origem ao Ac. do STA de 31-10-2001, onde em síntese se decidiu sobrestar a decisão da oposição até que nos meios comuns se decida a questão da legalidade da dívida exequenda, ou seja ordenou-se a suspensão da instância até à referida decisão nos meios comuns, de fls. 86 e 87 que aqui dou por reproduzido;

E) Na sequência do decidido no AC. do STA referido em D) o Reclamante instaurou no Tribunal Judicial de Aveiro, no 2.º Juízo Cível, Ac. Ordin. n.º 236/2002, a qual tem a audiência de discussão e julgamento agendada para o dia 2004-04-29 - cfr. doc. de fls. 62 a 93 que aqui dou por reproduzido;

F) O Reclamante, no dia 09.01.2004, dirigiu ao Ex.^{mo} Chefe do Serviço de Finanças de Ílhavo requerimento onde requereu, para além do mais: *“deverão ser anulados todos os actos praticados na execução depois da data em que, por duto Ac. do STA proferido em 31-10-2001, foi determinado que ficasse suspensa a instância”*, cfr. requerimento de fls. 39 a 43 que aqui se dá por reproduzido;

G) Em resposta ao requerimento referido em F) o requerido, em 2004-01-22, decidiu, na sequência de informação prestada pelo seu Adjunto (*“suspendendo-se a execução nos termos do art.º 169.º do CPPT, com a apresentação da Oposição e logo que garantida a dívida e acrescido, não poderá interpretar-se que a decisão sobre a “suspensão da instância” vise o próprio processo de execução fiscal, cuja suspensão decorre da apresentação da oposição logo que garantida a dívida e o acrescido. A presente execução não foi suspensa, por falta quer da prestação de garantia, quer da falta de bens penhoráveis”*) - *“Concordo pelo que o processo de execução fiscal só deve ficar suspenso após o cumprimento do artigo 169.º do CPPT”* - Cfr. doc. de fls. 97 que aqui dou por reproduzido;

H) A decisão referida em G) foi notificada ao Reclamante no dia 28-01-2004, cfr. AR e ofício de fls. 98, face e verso, que aqui se dá par reproduzido;

I) Este reclamou daquela através de PI apresentada em 09-02-2004, cfr. carimbo apostado na folha 1 da PI, ou seja folha 99 dos autos.

Começemos pelo recurso do despacho que não conheceu da nulidade relativa à não notificação do parecer do Ministério Público e da resposta da Fazenda Pública. O M.^{mo} Juiz recorrido entendeu que com a prolação da sentença estava esgotado o seu poder jurisdicional e que só por via do recurso poderia ser solicitada a apreciação da invocada nulidade. Diferentemente entende o recorrente, que sustenta que deveria ser o Juiz recorrido a apreciar tal nulidade. Vejamos. Está em causa uma eventual nulidade secundária anterior à sentença de que o recorrente diz só ter tido conhecimento com a notificação desta. Tal nulidade não é nenhuma das que vêm referidas nos artigos 193.º a 200.º do CPC pelo que deveria ser suscitada no recurso interposto da sentença porquanto, nos termos do art.º 666.º do CPC, com a prolação da sentença fica imediatamente esgotado o poder jurisdicional do juiz quanto à matéria da causa. Como se escreveu no acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 30 de Janeiro de 2002 (recurso 26653), que cita jurisprudência em sentido idêntico, “o recurso interposto da sentença é o meio adequado de reagir e de apreciar nulidades processuais anteriores à publicação daquela, que não a reclamação para o tribunal perante o qual as nulidades ocorreram”. E acrescenta ainda tal acórdão que “da reforma de 1961 surge o reforço do referido princípio do esgotamento do poder jurisdicional do juiz autor da decisão e da correlativa tese da ilicitude da anulação da sentença própria, em detrimento do princípio contrário de que o tribunal que julga a nulidade é o que a presencia, atento o disposto no art.º 668.º, n.º 3, do CPCivil”. Não há pois que fazer qualquer censura à decisão recorrida que entendeu dever ser a nulidade invocada no recurso da sentença por estar esgotado quanto à matéria da causa o seu poder jurisdicional. Não tendo a referida nulidade sido suscitada no recurso não pode também agora este Supremo dela conhecer. Não pode pois proceder este recurso.

Vejamos agora o recurso interposto da sentença. Neste, o recorrente invoca nulidade de omissão de pronúncia entendendo não se ter o julgador pronunciado sobre a suspensão da instância que diz ter sido decidida pelo Supremo Tribunal Administrativo e defende que a execução estava suspensa pelo que seriam ilegais os actos nela praticados. Há neste caso uma interpenetração entre a nulidade que se invoca e a decisão que se pretende questionar. É certo que a sentença recorrida não diz, na parte discursiva, se o Supremo Tribunal Administrativo suspendeu a execução ou não. Mas não tinha que dizê-lo expressamente. Por um lado refere-se na alínea D) do probatório que tal acórdão “decidiu sobrestar a decisão da oposição até que nos meios comuns se decida a questão da legalidade da dívida exequenda, ou seja ordenou-se a suspensão da instância até à referida decisão nos meios comuns”. Por outro lado, a apreciação de fundo que faz das relações entre a execução e a oposição explicitando a autonomia que existe entre a oposição e a execução com indicação das normas do CPPT relativas à oposição e à suspensão da execução e a subsequente manutenção do despacho do chefe da repartição de finanças, não podem deixar de ser entendidas como apreciação e interpretação do que foi decidido no acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 31.10.2001. Não há pois qualquer omissão de pronúncia quando da decisão resulta ter sido apreciado o aresto

invocado, não obstante a não referência explícita ao mesmo na parte discursiva da sentença.

A interpretação que o recorrente pretende extrair do acórdão do Supremo Tribunal Administrativo que entende ter sido violado pelo chefe da repartição de finanças cuja confirmação pela sentença enfezaria de ilegalidade por erro na aplicação do direito aos factos consiste em considerar que aquele acórdão declarou suspensa a instância executiva. Compulsando aquele acórdão que se encontra a fls. 53 a 61 dos autos, nele se diz o seguinte:

«Justifica-se, assim, o uso do preceituado no art.º 4.º, n.º 2, do E.T.A.F., sobrestando na decisão da oposição até que o tribunal competente se pronuncie sobre aquelas questões.»

Pretender, como faz o recorrente, que esta decisão é extensiva à execução é extravasar do que foi decidido. Poderia, em tese, a suspensão da oposição ser extensível à execução. Mas para tal teria a lei que dizê-lo. E não o faz. O que o artigo 212.º do CPPT diz quanto à suspensão da execução é que a mesma só ocorre nos termos do presente código. E o que neste se consigna é a necessidade de prestação de garantia para que a execução se suspenda, conforme prevê o artigo 169.º, em consonância com o artigo 52.º da LGT. Em parte alguma se diz que a suspensão da oposição, sem que tenha sido prestada garantia, suspende a execução. Não merece pois censura a sentença recorrida que, por isso, manteve o despacho do chefe da repartição de finanças que não considerou que a suspensão da oposição implicasse a suspensão da execução, não violando qualquer das normas que o recorrente invoca e nomeadamente o artigo 205.º n.º2 da CRP que atribui aos tribunais a defesa dos direitos e interesses legalmente protegidos dos cidadãos.

Em conformidade com tudo o que ficou exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento a ambos os recursos, assim mantendo o despacho e a sentença recorridos.

Custas pelo recorrente, fixando em 60% a procuradoria.

Lisboa, 7 de Julho de 2004. — Vítor Meira (relator) — António Pimão — Brandão de Pinho.

Acórdão de 7 de Julho de 2004.

Assunto:

IVA — art.º 20.º, n.º 1, al. a), do CIVA: Dedução e reembolso do imposto. Actividades de interesse para o turismo (DL n.º 256/86, de 27 de Agosto).

Doutrina que dimana da decisão:

I — A actividade turística a que se refere o DL n.º 256/86 tem natureza eminentemente familiar, sendo, por isso mesmo, legalmente essencial à prestação daquele serviço turístico a efectiva residência do proprietário e seus familiares no local da prestação da hospedagem.

II — Assim e face ao disposto no art.º 20.º, n.º 1, al. a), do CIVA, nada obsta à dedutibilidade e consequente reembolso deste imposto, antes liquidado e pago pelo sujeito passivo, relativamente a despesas com obras de reconstrução e remodelação do imóvel onde aquele serviço turístico é prestado, mesmo na parte daquele exclusivamente utilizada como residência do proprietário e seus familiares.

III — A administrativamente operada distinção entre esta parte e a supostamente destinada em exclusivo à prestação dos serviços de hospedagem, bem assim como a consequente fixação da respectiva percentagem para efeitos de tributação em sede de IVA, não tem qualquer suporte legal.

Recurso n.º 1784/03. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Daniel Domingues; Relator: Ex.ºmº Juiz Conselheiro Dr. Alfredo Mardureira.

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

Inconformada com a douta decisão do Tribunal Tributário Braga, que julgou procedente a impugnação judicial deduzida por Daniel Domingues, nos autos convenientemente identificado, contra a liquidação adicional de IVA, no montante de 1.563.580\$00, referente ao ano de 1996, dela interpôs recurso para esta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo o Ex.ºmº Representante da Fazenda Pública.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso e, pugnando pela revogação do decidido, formulou, a final, 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.º 20, n.º 1, al. a), do CIVA.

IV. Pelo que as liquidações em causa são legais, fundando-se nomeadamente no art.º 20.º, n.º 1, al. a), do CIVA.

Em tempo processualmente útil também contra alegou o Impugnante e ora recorrido sustentando a bondade e acerto da sindicada decisão, cuja integral confirmação também reclama, com a consequente improcedência do presente recurso jurisdicional, formulando, por sua vez e para tanto, o seguinte quadro conclusivo:

I - Louva-se o Recorrido no acerto e justeza da decisão do tribunal a quo pugnando pela sua manutenção, devendo improceder as conclusões do Recurso;

II - Tendo projectado e licenciado todo imobilizado a turismo de habitação, e sendo requisito a condição obrigatória desse licenciamento a residência de proprietário, todas as obras de remodelação e reconstrução

dos edifícios, incluindo as dos 2 quadros para residências 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.º, 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 1.º e 2.º trimestre de 1997 (que não do período de impugnação), respeitantes concretamente e in totum aos 2 quartos de habitação do proprietário, nunca por nunca seria de aplicar o critério propugnado pela Fazenda Pública, e jamais nos exercícios do 3.º e 4.º trimestre de 1996.

Por sua vez, o Ex.º Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal Administrativo emitiu depois mui douto e bem fundamentado parecer pronunciando-se pela procedência do recurso com base no acolhido entendimento de que a doutrina administrativa transmitida pela invocada circular n.º 33.130, de 02.04.93, estabelece o indispensável critério de repartição de imposto que o CIVA não consagra, assim discriminando, no que ao custo das obras de recuperação do imóvel concerne, a parte afecta à actividade turística e a afecta à habitação do Impugnante e sua família.

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

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

1. A 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. 16 a 19 dos autos (informação);

2. Segundo o projecto para afectação da Quinta do Pombal a turismo rural, prédio com a área total de 15 000m², as áreas cobertas afectas a turismo e à família seriam, respectivamente, de 276 m², 15 m², e 104,78 m² informação e fls.47.

E com base na apontada factualidade houve por bem julgar procedente a impugnação judicial que apreciava, assim e consequentemente anulando a respectiva liquidação, pois sufragou entendimento de que a questionada liquidação, fundamentada que vinha no invocado artigo 20.º, n.º 1, do CIVA, nele não encontrava o indispensável apoio ou cobertura legais, na medida em que, face ao probatório:

«O facto de o impugnante e, eventualmente, membros da sua família irem utilizar aquela área e/ou os equipamentos ali instalados é perfeitamente natural, desejável e quase obrigatório, tendo em conta o que dispõe o art.º 1.º do DL 256/86, de 27.08 (... prestação de hospedagem em casas que sirvam simultaneamente de residência aos seus donos ...) e o art.º 7.º, n.º 1, do DL 169/97, de 04.07 (... serviço de hospedagem prestado a turistas em casa rústicas particulares utilizadas simultaneamente como habitação do proprietário ...).»

Uma vez que, essa utilização como habitação particular, por si, não tem a virtualidade de retirar à respectiva área e aos equipamentos nela instalados a condição legal isentante "... de área destinada à prestação de serviços de que fala o citado normativo do CIVA".

E assim também porque, já no que respeita às obras de reconstrução dos quartos destinados ao uso familiar exclusivo do proprietário e

seus familiares, "... sendo a presença dos donos da casa um requisito do licenciamento deste tipo de unidades, ... cremos ter o impugnante razão quando pugna pelo direito de dedução do IVA gasto na recuperação desses quartos, pois que, sem eles, não estará a unidade em condições e prestar os serviços para prestação dos quais tem o direito à dedução do IVA gasto no apetrechamento da unidade onde eles são fornecidos".

E é contra o assim decidido que, com o apoio que entendeu em prestar-lhe também o Ex.º Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal, se insurge a Fazenda Pública, nos termos das transcritas conclusões do presente recurso jurisdicional.

Sem razão, porém, tal como bem proficientemente se demonstrou também em acórdão recente deste Supremo Tribunal Administrativo (ac. de 23 de Junho de 2004, proferido no processo n.º 1785), que aliás subscrevemos.

E onde, em recurso jurisdicional também de sentença do TT de 1ª Instância de Braga que ali julgara igualmente procedente idêntica impugnação judicial do aqui Impugnante e ora Recorrido, a Recorrente Fazenda Pública aduziu precisamente a mesma argumentação - são do mesmo teor as respectivas alegações e as mesmas as conclusões a final formuladas.

Daí que, aqui e agora, já perante o assim manifestamente aplicável artigo 8.º, n.º 3, do Código Civil, que ao julgador recomenda considere nas suas decisões o tratamento porventura dado pelos tribunais aos casos análogos, para destarte se alcançar a perseguida e desejável interpretação e aplicação uniformes do direito, outra não possa ser a decisão do presente recurso.

Na verdade, também aqui colhem as considerações e fundamentação de direito ali aduzidas e que, com vénia, ousamos invocar:

«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 em 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 art.º 1.º 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".

E que, por sua vez, "... o art.º 16.º dispõe que "o dono da casa é responsável pelo rigoroso exercício, por si e pelos seus 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". (sublinhado ousadamente nosso).

Porque assim, legalmente encarada e acolhida como unitária e indissociável aquela dualidade (residência do proprietário e seus familiares e prestação de serviço de hospedagem), já perante o invocado art.º 20, n.º 1, al. a) do CIVA, e ante a factualidade estabelecida na sindicada sentença, imperioso será também aqui de concluir que "... 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."

Tanto mais que, não deixou também de sublinhar-se, "... 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".

Pois que o estabelecimento daquelas percentagens mediante e através do ofício circular invocado (ofício n.º 33.130, de 02.04.1993, do Serviço do IVA), já perante a constatada e incontroversa ausência de correspondente e indispensável previsão legal, não só constitui manifesta violação do princípio da estrita legalidade que, em sede de incidência dos impostos, impera no nosso ordenamento jurídico.

Como sempre a invocação daquele ofício circular e das instruções que transmite apenas relevaria eficácia vinculativa no âmbito e domínio dos serviços hierarquicamente dependentes do seu autor, como aliás a própria Recorrente Fazenda Pública não pode deixar de reconhecer - cfr. artigo 14 das alegações juntas.

Improcede assim e em absoluto toda a argumentação subjacente ao presente recurso jurisdicional.

Termos em que, conseqüentemente, acordam os Juizes desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo em negar-lhe provimento, confirmando antes e integralmente a sentença com ele impugnada. Sem custas.

Lisboa, 7 de Julho de 2004. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 7 de Julho de 2004.

Recurso n.º 1839/03. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Imprensa Nacional — Casa da Moeda, SA; Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. Vítor Meira.

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

"Imprensa Nacional - Casa da Moeda, S.A." veio, na sequência de acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo que lhe indeferiu a arguição de nulidade por omissão de pronúncia, pedir a esclarecimento de tal acórdão quanto aos seguintes pontos:

a) a afirmação ínsita no Acórdão aclarando, transcrita supra na al. a) do n.º 4, que pretende traduzir a posição adoptada pela recorrente Fazenda Pública nas suas alegações de recurso, é compatível com o teor das referidas alegações, designadamente com os n.ºs 3/IV, V e VIII e conclusão IV (a fls. 74 e 75 dos autos)?

b) Na hipótese afirmativa, qual o sentido a atribuir à expressão "custo de exploração" inserta nas referidas alegações?

c) De acordo com a posição adoptada pelo Ministério Público que o douto Acórdão aclarando parece subscrever - não foi pela reclamante, ora requerente, interposto recurso subordinado. Não é claro para a requerente se, na verdade, o douto Acórdão em apreço acolhe aquela afirmação do Ministério Público: sendo assim, qual o alcance e efeitos que se atribui às contra-alegações produzidas pela ora requerente no âmbito do recurso deduzido pela Fazenda Pública?

Pelo Ex.º Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do indeferimento da esclarecimento por se não identificar qualquer passagem obscura, resultando apenas do requerimento a discordância do julgado.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

Nos termos do artigo 669.º do CPC pode qualquer das partes pedir ao tribunal que proferiu a decisão o esclarecimento de alguma obscuridade ou ambiguidade que ela contenha.

Como refere o Prof. Alberto dos Reis, uma sentença é obscura quando contém algum passo cujo sentido seja ininteligível e é ambígua quando alguma passagem se preste a interpretações diferentes.

Pretende a requerente, na questão a), ser esclarecida se o entendimento de que o âmbito do recurso é balizado pelas conclusões é compatível com as alíneas que indica das alegações da Fazenda Pública. Não há aqui qualquer obscuridade ou ambiguidade. As alíneas invocadas - IV, V e VIII - das alegações da Fazenda Pública limitaram-se a recapitular o que se dizia na sentença não constando o seu teor das conclusões. E são estas que balizam o recurso, sendo certo que aquela recapitulação nada questiona.

Na alínea b) pretende a requerente saber qual o sentido a atribuir à expressão "custo de exploração" inserta nas mesmas alegações. Ora o que está em causa no pedido de esclarecimento é o acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo e não as alegações da recorrente pelo que não cabe a este tribunal fazer quanto a este ponto qualquer esclarecimento.

Finalmente, na alínea c), pretende a requerente, face à afirmação de que não foi interposto recurso subordinado, saber qual o alcance e efeitos que se atribui às contra-alegações. Que recurso subordinado e contra-alegações são coisas diferentes parece uma evidência que não reveste qualquer carácter obscuro ou ambíguo.

Temos assim que o acórdão reclamado não sofre de quaisquer ambiguidades ou obscuridades. O que a requerente manifesta é, como refere o Ministério Público, discordância com o julgado. Como já referia o Prof. Alberto dos Reis, "já se tem feito uso do pedido de esclarecimento, não para se esclarecer obscuridade ou ambiguidade realmente existente, mas para se obter, por via oblíqua, a modificação do julgado. A título ou a pretexto de esclarecimento, o que na verdade se visa é a alteração da sentença". Mas essa não é a *ratio* do preceito nem a via adequada.

Face ao exposto, acorda-se, em conferência, neste Supremo Tribunal Administrativo em indeferir o pedido de esclarecimento.

Custas pela reclamante, fixando em 95 € a taxa de justiça.

Lisboa, 7 de Julho de 2004. — *Vítor Meira* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 21 de Julho de 2004.**Assunto:**

Processo executivo. Reclamação. Nulidade. Subida imediata. Prejuízo irreparável. Art. 278.º, n.º 3, do CPPT.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — A não notificação do parecer do MP à reclamante (parecer em que o MP defende que a reclamação não tem subida imediata), não constitui nulidade mas simples irregularidade, quando o objecto do recurso tem como questão fulcral a subida (imediata ou não) do recurso.*
- II — A enumeração do n.º 3 do art. 278.º do CPPT, não é taxativa.*
- III — Defendendo a reclamante que já pagou a dívida exequenda, pedindo a extinção da execução, a reclamação contra o acto de indeferimento de tal pretensão deve subir imediatamente, por ser susceptível de causar prejuízo irreparável à reclamante.*
- IV — Isto num quadro anómalo em que o processo executivo esteve vários anos parado, depois da citação, tendo posteriormente, segundo a alegação da reclamante, sido efectuada uma dação em pagamento.*

Recurso n.º 819/04-30. Recorrente: Imobiliária Construtora Grão-Pará, SA.; Recorrida: Câmara Municipal de Lisboa; Relator: Ex.ºmº Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1 - **IMOBILIÁRIA CONSTRUTORA GRÃO-PARÁ, SA**, com sede na Rua Castilho, 50, Lisboa, veio requerer, junto da Câmara Municipal de Lisboa, a extinção de um processo executivo por dívida de taxa de conservação de esgotos.

Alegou pagamento da dívida através de dação em pagamento. Tal requerimento foi indeferido.

A requerente foi notificada de que podia recorrer contenciosamente da decisão.

Interpôs recurso contencioso.

Por sentença de 14 de Outubro de 2003, o M.ºmº Juiz do 1.º Juízo do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa rejeitou liminarmente o recurso, por entender que o meio adequado para reagir contra uma tal decisão é a reclamação e não o recurso contencioso.

Então, a requerente apresentou a pertinente reclamação contra aquele indeferimento, pedindo a subida imediata da dita reclamação.

O M.ºmº Juiz do 2.º Juízo do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa indeferiu a subida imediata da reclamação, decidindo que a mesma só deve ser remetida a tribunal “quando se verificar o condicionalismo do n.º 1 do art. 278.º do CPPT”. Mais condenou a reclamante em 20 UC.

Inconformada com esta decisão, a reclamante interpôs recurso para este STA.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1 - No âmbito do processo de execução n. 19494/96, a correr termos pela Divisão de Execuções Fiscais da Câmara Municipal de Lisboa, a Recorrente requereu a extinção do processo, uma vez que a dívida exequenda se encontra paga ao abrigo das dações em pagamento efectuadas em 8 de Fevereiro de 2000.

2 - Este requerimento foi indeferido por despacho da senhora ve-readora e vice-presidente daquela autarquia.

3 - A Recorrente apresentou uma reclamação desse indeferimento, nos termos do disposto no art. 276.º do CPPT.

4 - Foi ouvida a Fazenda Pública e o Ministério Público.

5 - A Recorrente não foi notificada de qualquer articulado apresentado por estas entidades.

6 - Esta omissão de notificação consubstancia uma violação do princípio do contraditório e do princípio do processo equitativo arts. 20.º, n.º 4, da CRP e 3.º do CPC.

7 - Esta omissão corresponde, assim, a uma nulidade processual que afecta o exame e decisão da causa, devendo, em consequência, ser anulados todos os actos processados posteriormente incluindo a decisão ora recorrida.

8 - Sem prejuízo, e na hipótese meramente académica de assim não se entender, a Recorrente requereu a subida imediata da reclamação, com base em doutrina doutamente defendida pelo Venerando Juiz Conselheiro Jorge Lopes de Sousa, invocando com fundamento a inutilidade da decisão se proferida a final, bem como prejuízo irreparável.

9 - A não subida imediata da reclamação apresentada permitirá o prosseguimento dos autos de execução, com a consequente penhora e venda dos bens da Recorrente.

10 - Se isto se verificar, e a final venha a ser dada razão à Recorrente, esta decisão carecerá de total utilidade porquanto o seu património já terá sido alienado, tendo apenas a Recorrente direito ao reembolso do indevidamente pago.

11 - A decisão proferida a final, dando provimento ao peticionado pela Recorrente em sede de reclamação graciosa, não é fundamento para anulação da venda executiva e devolução dos bens penhorados e vendidos à Recorrente -cfr. arts. 257.º do CPPT e 909.º do CPC.

12 - A venda de bens em processo de execução é sempre feita por um valor bastante inferior ao valor real.

13 - Assim sendo, como é, a entidade exequente penhorará e venderá tantos bens quantos os que considere necessários para perfazer o montante supostamente em dívida.

14 - Isto leva a delapidação do património da Recorrente.

15 - Caso venha a ser dada razão à Recorrente, a final, esta será apenas reembolsada do indevidamente pago, que não corresponderá, necessariamente, ao valor dos bens vendidos.

16 - Há aqui um prejuízo irreparável, na medida em que é, até, impossível de quantificar.

17 - Ao não admitir o conhecimento imediato da reclamação em causa, o M.ºmº Juiz *a quo* violou o direito de acesso à justiça e o disposto no art.º 278.º do CPPT, em conjugação com os arts. 95.º e 103.º da LGT, bem como no art. 268.º, n.º 4, da CRP.

18 - O Regulamento das Custas nos Processos Tributários prevê, na presente situação, que as custas sejam fixadas em função da complexidade da causa e da situação económica da Recorrente - arts. 8.º, alínea b), e 5.º, alínea c).

19 - A complexidade da causa não tem relação directa com o volume do processo e o número de páginas do mesmo.

20 - A situação económica da recorrente não pode ser aferida em função da dívida exequenda, sobretudo quando essa dívida se reporta a 10 anos atrás.

21 - Com a fixação das custas em 20 UC, cuja decisão ora se recorre, o Meritíssimo Juiz *a quo* violou o previsto nos referidos arts. 8.º, alínea b), e 5.º, alínea c), do Regulamento das Custas nos Processos Tributários.

Contra-alegou a recorrida, Câmara Municipal de Lisboa, sustentando que o recurso deve improceder.

Neste STA, o EPGA defende que o recurso, na parte substantiva, não procede, defendendo, porém, que o montante da condenação em custas é excessivo.

Com dispensa dos vistos, vêm os autos à conferência.

Cumprido decidir.

2 - A primeira questão a apreciar tem a ver com a alegada nulidade praticada na instância.

Nulidade que, na tese da recorrente, tem a ver com a não notificação da resposta da recorrida e do parecer do MP junto da instância.

Será assim?

É óbvio que a recorrente deveria ter sido notificada da resposta da autoridade recorrida (art. 3.º do CPC), bem como do parecer do MP. Parecer que, no caso, defendia a não subida imediata dos autos, pelo que se impunha a sua notificação imediata ao recorrente (vide art. 113.º do CPPT, aqui aplicável, supletivamente).

Mas a nosso ver não se está perante a nulidade invocada, mas sim perante uma mera irregularidade que não influi no exame ou decisão da causa.

Isto por duas ordens de razões.

No tocante ao parecer do MP, porque a razão de ser da questão levantada por este Magistrado (e que constituiria a causa da alegada nulidade) acabou por se esgotar com o recurso, que tem como escopo essa mesma questão (subida imediata da reclamação).

No tocante à resposta da autoridade recorrida, por a mesma não suscitar qualquer questão prévia, a justificar e permitir resposta da recorrente.

Não estamos assim perante qualquer nulidade que imponha a anulação de qualquer acto, uma vez que a irregularidade em causa não é susceptível de influir no exame ou decisão da causa, isto para utilizar os termos do art. 201.º do CPC.

3 - A segunda questão tem a ver com a subida (imediata ou não) da dita reclamação.

Que dizer?

Vejam a lei.

Dispõe o art. 278.º do CPPT:

«1. O tribunal só conhecerá das reclamações quando, depois de realizadas a penhora e a venda, o processo lhe for remetido a final.

(...).

3. O disposto no n.º 1 não se aplica quando a reclamação se fundamentar em prejuízo irreparável causado por qualquer das seguintes ilegalidades:

a) Inadmissibilidade da penhora dos bens concretamente apreendidos ou da extensão com que foi realizada;

b) Imediata penhora dos bens que só subsidiariamente respondam pela dívida exequenda;

c) Incidência sobre bens que, não respondendo, nos termos de direito substantivo, pela dívida exequenda, não deviam ter sido abrangidos pela diligência;

d) Determinação da prestação de garantia indevida ou superior à devida.

(...).

É óbvio que não pode interpretar-se como taxativa a enumeração do n.º 3 do art. 278.º do CPPT, acima transcrito, sob pena de inconstitucionalidade. Admitem-se outras ilegalidades para além das descritas, desde que de igual magnitude, e susceptíveis de causar prejuízo irreparável ao interessado.

Ponto é determinar se o despacho de indeferimento em causa é de molde a causar prejuízo irreparável à recorrente.

Já vimos que a recorrente, notificada para pagar a dívida exequenda, veio requerer a extinção da execução fiscal, com o fundamento de que tal dívida se encontrava já paga.

A autoridade recorrida defende que não, que não houve qualquer pagamento, indeferindo por isso o pedido da recorrente.

Seguir-se-á daqui, como é óbvio, face a tal indeferimento, o prosseguimento da execução.

Será que tal decisão é susceptível de causar prejuízo irreparável à recorrente?

Entendemos que sim.

Na verdade, e como vimos, a recorrente defende que pagou a dívida exequenda.

Assim, impõe-se apreciar imediatamente esta questão, sob pena de, prosseguindo o processo, se proceder à penhora e venda dos bens. Sem que tal penhora, na hipótese de não estar inquinada de qualquer vício susceptível de reclamação com subida imediata, por não caber manifestamente na letra e no espírito daquele normativo que atrás se citou, terminar com a venda do bem.

A acontecer assim, a recorrente só veria a apreciação desta questão num momento em que estava já consumado a referida venda. Quando, como vimos, ela alega que já pagou a dívida.

Afigura-se-nos pois que uma situação como a presente (anómala, como facilmente se constatará) justifica um remédio extremo, como é o recurso com subida imediata.

E diz-se que se está perante uma situação anómala, pois que o pagamento é fundamento de oposição - art. 204.º, n.º 1, al. f), do CPPT. No caso, a ter acontecido esse pagamento, a oposição não seria possível, pois a citação para a execução ocorreu já muito tempo antes. Ora, o normal é que após a citação ocorra a penhora, e não a dilação temporal que se verifica no caso dos autos.

Diremos pois que a concreta e anómala situação justifica que se possa dizer que se está perante uma situação que potencia um prejuízo irreparável para a recorrente.

Daí que se imponha a subida imediata dos autos a Tribunal, a fim de que o Tribunal conheça do mérito da reclamação, se a tal nada mais obstar.

E nem se diga que está descoberto um meio fácil para um qualquer executado se furtar à penhora dos bens, ao considerar-se a reclamação impeditiva dessa penhora.

Na verdade, nada impedirá a exequente de socorrer-se de um meio cautelar (eventual arresto dos bens), na hipótese de estarem reunidos os pressupostos legais (vide arts. 136.º e 214.º do CPPT).

4 - Face ao exposto, acorda-se:

a) Julgar não verificada a invocada nulidade.

b) Conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, prosseguindo os autos para conhecimento imediato da reclamação, se a tal nada mais obstar.

Sem custas.

Lisboa, 21 de Julho de 2004. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Almeida Lopes* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 1 de Setembro de 2004.

Assunto:

Contencioso tributário. Providências cautelares. Suspensão de eficácia. Acto de indeferimento de pedido de dação em pagamento. Meio processual adequado. Reclamação no âmbito da execução fiscal.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Na falta de regime especial relativo à dação em pagamento, é-lhe aplicável o regime previsto no C.P.P.T.*
- 2 — *No regime do C.P.P.T., tanto nos casos em que o pedido é instaurado antes da execução fiscal como naqueles em que é posterior à sua instauração, o pedido de dação em pagamento dá origem à instauração de um procedimento tributário tendente à sua autorização, que, no caso de estar pendente execução fiscal, corre paralelamente a ela, nos termos dos n.ºs 2 e seguintes do art. 201.º daquele Código.*
- 3 — *No entanto, este procedimento para autorização da dação em pagamento na pendência de execução fiscal insere-se no âmbito desse processo, como decorre da inserção sistemática daquele art. 201.º no C.P.P.T., pelo que o meio processual adequado à impugnação para impugnação de decisões de indeferimento desses pedidos é a reclamação prevista nos arts. 103.º, n.º 2, da L.G.T. e 276.º do C.P.P.T., que abrange impugnação de decisões da administração tributária proferidas por órgãos distintos do órgão da execução fiscal.*

4 — *O processo de suspensão de eficácia previsto na L.P.T.A. apenas é aplicável como meio acessório de processo de recurso contencioso regulado por essa lei.*

5 — *No entanto, por força do disposto nos arts. 268.º, n.º 4, da C.R.P. e 147.º, n.º 6, do C.P.P.T., pode ser pedida a suspensão de eficácia de acto objecto de reclamação do tipo previsto naquele art. 276.º, pois são permitidas todas as medidas cautelares adequadas para assegurar a tutela judicial efectiva dos direitos dos obrigados tributários.*

6 — *São requisitos das providências referidas no art. 147.º, n.º 6, do C.P.P.T., o “fundado receio de uma lesão irreparável do requerente a causar pela actuação da administração tributária” e a indicação pelo interessado da providência que pretende ver adoptada, que terá de ser adequada a afastar a lesão invocada.*

7 — *Dependendo a autorização da dação em pagamento de uma decisão positiva da administração tributária nesse sentido, a suspensão de eficácia de acto que a indefere ou revoga decisão que a autorizara condicionalmente não tem idoneidade para afastar a possível lesão que resulte dessa não autorização, pois a suspensão de eficácia, não produz, por sua natureza, um efeito positivo e, por isso, ela não pode ser considerada uma medida cautelar adequada, na situação em causa.*

Recurso n.º 799/04. Recorrente: AUTO RALI, S. A.; Recorrido: Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Jorge de Sousa.

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

1 - AUTO RALI, S.A., por apenso a recurso contencioso que interpôs no Tribunal Central Administrativo, veio requerer a suspensão de eficácia do despacho do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais de 26.5.2003, que decidiu que “a decisão ministerial proferida em 06.05.03 só poderá ser tida como favorável em relação a dação em pagamento fora do âmbito do Dec.-Lei 248-A/02”.

O Tribunal Central Administrativo indeferiu o requerimento, por entender que a concessão da providência requerida deve ser apreciada à face do n.º 6 do art. 147.º do C.P.P.T. e que a Requerente não o invoca e “sobretudo, não se evidencia que há “fundado receio de uma lesão irreparável do requerente a causar pela actuação da administração tributária”.

Inconformada, a Requerente interpôs o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentou e, depois de convite, apresentou as seguintes conclusões:

A. *O presente recurso vem interposto do Acórdão de fls., proferido nos presentes autos de suspensão de eficácia, em 30 de Março de 2004, nos termos da qual o Tribunal a quo concedeu provimento à questão prévia suscitada pelo Requerido.*

B. *Da prova documental produzida no âmbito do presente processo é possível concluir que resultaram demonstrados factos relevantes para*

a boa decisão da causa para além daqueles que o Tribunal a quo considerou como assentes bem como que alguns dos factos dados como provados não se coadunam com essa prova documental.

C. Tendo em consideração os elementos probatórios constantes dos autos, a necessária precisão que deverá revestir a matéria de facto dada como provada, bem como os poderes de cognição desse Alto Tribunal (cfr. artigo 21.º do ETAF, na redacção anterior à Lei n.º 13/2002, de 19 de Fevereiro) e o disposto nos artigos 690.º-A, 734.º, n.º 1, alínea a), 1.ª parte, e 759.º, todos do Código de Processo Civil, aplicáveis ex vi do artigo 102.º da LPTA, a alínea e) da matéria de facto provada, deverá passar a ter o seguinte teor:

«Para pagamento de dívidas suas (as relacionadas nos processos executivos fiscais que são elencados a fls. 100 a 104 e cujo teor se dá por inteiramente reproduzido), a requerente, aderiu em 28.01.1997 ao D.L. 124/96, de 10 de Agosto, e por despacho de 06.02.2000, ao abrigo do Plano Mateus pediu ao Ministro do Trabalho e Solidariedade e ao Ministro das Finanças a dação em pagamento dos bens imóveis correspondentes ao prédio urbano inscrito na matriz predial da freguesia de Cascais sob o art. 2141 e da casa destinada a estação de serviço inscrita na matriz predial urbana da mesma freguesia sob o art. 2361, descritos na Conservatória do Registo Predial de Cascais com o n.º 06763 para pagamento das dívidas da Auto Rali e da sociedade Retic - Comércio de Automóveis, Lda., as quais foram assumidas por aquela sociedade.»

D. É que, conforme decorre da análise do teor do documento n.º 7, junto com o requerimento de suspensão de eficácia, o pedido de dação em pagamento, formulado em 9 de Fevereiro de 2000, abrangia, não apenas os montantes devidos ao abrigo do Plano Mateus por parte da Auto Rali, como também da Retic, na medida em que aquela sociedade assumiu as dívidas desta, sendo certo que tal facto não foi, em momento algum, impugnado.

E. Objectivamente, deverá ser eliminada a referência “mas sem êxito” da alínea f) da matéria de facto considerada como provada, na medida em que tal conclusão não se encontra perfeitamente demonstrada nos autos (cfr. artigo 21.º do ETAF, na redacção anterior à Lei n.º 13/2002, de 19 de Fevereiro e artigos 690.º-A, 734.º, n.º 1 alínea a), 1.ª parte, e 759.º, todos do Código de Processo Civil, aplicáveis ex vi do artigo 102.º da LPTA).

F. Isto porque resulta dos autos que a Administração Fiscal ainda não terá respondido directamente ao pedido de reapreciação formulado pela Auto Rali, em 7 de Junho de 2002, não sendo, por isso, possível concluir se o pedido de reapreciação em causa obteve êxito ou não.

G. Aliás, considerando o teor do despacho proferido em 6 de Maio de 2003 como abrangendo o pedido de dação em pagamento formulado ao abrigo do Plano Mateus e o que foi apresentado pela Auto Rali no âmbito do Decreto-Lei n.º 248-A/2002, de 14 de Novembro, dir-se-á que, não fora a decisão de natureza revogatória cuja suspensão constituiu o pedido dos presentes autos, tal pedido de reapreciação dever-se-ia considerar deferido.

H. Existem nos autos elementos probatórios suficientes para demonstrar, em concreto, os ónus que impendem sobre o bem imóvel dado em pagamento, e que não correspondem a “hipoteca legal a favor de terceiro” sendo que, consequentemente, a alínea h) dos factos dados

como provados deveria apresentar o seguinte teor (em consonância com o alegado pela Auto Rali no requerimento inicial de suspensão da eficácia, nos seus artigos 17.º a 19.º):

«O bem oferecido em pagamento encontrava-se, efectivamente, onerado com hipoteca legal a favor de um dos credores cujos créditos se encontravam abrangidos pelo Plano Mateus e pelo Decreto-Lei n.º 248-A/2002, de 14 de Novembro - o Centro Regional de Segurança Social de Lisboa e Vale do Tejo - e por hipoteca voluntária a favor da Sociedade Agrícola do Casal Ventoso, S.A.»

I. Tal decorre do confronto da certidão do registo predial referente ao imóvel dado em pagamento com o pedido de dação, de 9 de Fevereiro de 2000, concluindo-se que, sobre tal imóvel impende uma hipoteca legal, não a favor de um terceiro, mas sim da Segurança Social que é uma das entidades abrangidas pelos pedidos formulados pela Auto Rali ao abrigo do Plano Mateus e do Decreto-Lei n.º 248-A/2002, de 14 de Novembro.

J. Acresce que, da certidão do registo predial do mesmo prédio (cfr. aquela que se encontra junta ao procedimento administrativo n.º 4300086497 a fls.) resulta que a hipoteca voluntária constituída a favor das instituições bancárias CISF - Banco de Investimento, S. A., e União de Bancos Portugueses, S. A. foi transmitida para a Sociedade Agrícola do Casal Ventoso, S. A. (cfr. inscrição C-2 da referida certidão do registo predial).

K. Ao abrigo do disposto no artigo 21.º do ETAF e dos artigos 690.º-A, 737.º, n.º 1, alínea a), 1.ª parte, e 759.º, todos do Código de Processo Civil, aplicável por remissão do artigo 102.º do CPTA, requer a VV. Ex.^{as} a introdução como assente do seguinte facto, correspondente ao artigo 17.º da petição de suspensão da eficácia:

“Aquando da apresentação do pedido de dação em pagamento, a Auto Rali, desde logo, se comprometeu a obter com oportunidade o distrate das hipotecas existentes sobre o prédio, à excepção da hipoteca legal constituída a favor do Centro Regional de Segurança Social e Vale do Tejo.»

L. Isto porque, o valor do imóvel dado em pagamento demonstra a utilidade para o interesse público da manutenção do acto administrativo que corresponde ao despacho do Secretário de Estado para os Assuntos Fiscais, de 6 de Maio de 2003 e consequente suspensão de eficácia do acto da mesma entidade, de 26 de Maio de 2003.

M. O imóvel, ora em análise, foi avaliado pela própria Administração Fiscal como valendo Esc. 485 000 000\$00, equivalente a € 2 419 170 (dois milhões quatrocentos e dezanove mil cento e setenta euros).

N. A divergência essencial nas posições das partes prende-se com a inserção da dação em pagamento deferida pelo acto administrativo consubstanciado no despacho do Secretário de Estado para os Assuntos Fiscais, de 6 de Maio de 2003 num processo de execução fiscal ou fora de um processo dessa natureza, na medida em que a Administração Fiscal sustenta que a dação em pagamento solicitada pela Auto Rali apenas poderia ser admitida fora do âmbito de aplicação do Decreto-Lei n.º 248-A/2002, de 14 de Novembro.

O. Contudo, resulta claro da petição de suspensão de eficácia da ora Recorrente que a deliberação suspendenda se insere num procedimento administrativo fora do âmbito de uma acção executiva, na medida em que tal decisão foi proferida relativamente a um pedido de

dação em pagamento apresentado pela Auto Rali ao abrigo do Decreto-Lei n.º 248-A/2002, de 14 de Novembro, e aceite no âmbito do referido diploma, por despacho de 6 de Maio de 2003 (cuja revogação pretenderia o Recorrido - de forma ilegal - obter através da deliberação suspendenda).

P. O Decreto-Lei 248-A/2002, de 14 de Novembro, é aplicável aos pedidos apresentados até 3 de Janeiro de 2003, uma vez que foi prorrogada até essa data a possibilidade de adesão ao regime desse diploma (cfr. Despacho n.º 27834-B/2002, publicado no Diário da República, II Série, de 30 de Dezembro de 2002, emitido por Sua Excelência a Ministra de Estado e das Finanças).

Q. Não decorre do Decreto-Lei n.º 248-A/2002, de 14 de Novembro, qualquer restrição quanto ao meio de pagamento a apresentar pelos contribuintes tendo em vista beneficiarem do regime previsto nesse diploma, o que contraria o entendimento constante da informação n.º 2437/03, da Direcção de Serviços de Justiça Tributária que constitui a base do acto suspendendo e que se encontra reproduzida na alínea b) dos factos considerados provados pelo Tribunal a quo.

R. A interpretação no sentido da restrição dos meios de pagamento susceptíveis de serem enquadrados no âmbito do Decreto-Lei n.º 248-A/2002, de 14 de Novembro, viola o princípio de que, se o legislador não distingue não cabe ao aplicador do Direito distinguir e corresponde a uma interpretação ilegítima fundada num entendimento contra legem, violando o disposto nos artigos 9.º e seguintes do Código Civil, no artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 411/91, de 17 de Outubro, no artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 125/96, de 10 de Agosto, e nos artigos 87.º, 201.º e 202.º do CPPT.

S. O despacho cuja suspensão se requer é anulável, porquanto desconsidera a prorrogação do prazo para adesão ao referido Decreto-Lei 248-A/2002, de 14 de Novembro, e limita sem correspondência legal os meios de pagamento a apresentar pelo contribuinte para beneficiar do regime instituído pelo Decreto-Lei n.º 248-A/2002, de 14 de Novembro (cfr. artigo 135.º do Código do Procedimento Administrativo).

T. Caso se entenda que o pedido de dação em pagamento apresentado pela Auto Rali apenas se deverá considerar deferida fora do âmbito do Decreto-Lei n.º 248-A/2002, de 14 de Novembro - o que não se admite - sempre tal pedido deveria ter-se entendido como enquadrado no âmbito do Plano Mateus.

U. Ou se entende que ainda não houve resposta ao pedido formulado pela Auto Rali em 9 de Fevereiro de 2000, ou se entende que esse pedido foi respondido em 20 de Fevereiro de 2003, quando a Administração Fiscal decidiu acerca do pedido apresentado em 3 de Janeiro de 2003.

V. Verifica-se erro nos pressupostos de facto na revogação pela Administração Fiscal de uma decisão de aceitação de dação em pagamento ao abrigo do Decreto-Lei n.º 248-A/2002, de 14 de Novembro, com fundamento em que "(...) o 1.º pedido de dação é anterior à entrada em vigor do referido diploma (...)"; porquanto, naturalmente que o pedido formulado em 9 de Fevereiro de 2000 teve por base a aplicação do Plano Mateus.

W. Impõe-se, assim, concluir - contrariamente ao decidido no Acórdão proferido pelo Tribunal a quo - que o pedido de suspensão de eficácia foi apresentado fora do âmbito de uma execução fiscal, não procedendo a argumentação constante da questão prévia apresentada pelo Recorrido.

X. O prejuízo ou lesão irreparável é reconhecido pelo Tribunal a quo e pelo próprio Recorrido como tendo sido articulado e demonstrado na petição apresentada pela Auto Rali.

Y. Resulta expressamente alegado na petição de suspensão apresentada pela Auto Rali que é a execução do acto administrativo praticado pela Administração Tributária - in casu, pelo Secretário de Estado para os Assuntos Fiscais - que poderá causar à ora Recorrente os prejuízos de difícil reparação.

Z. Assim, é forçoso concluir que é por de mais evidente a aproximação entre o teor do n.º 6 do artigo 147.º do CPPT e o conteúdo da alínea a) do n.º 1 do artigo 76.º da LPTA, sendo que aquela disposição legal nada acrescenta de novo a esta, ficando, assim, demonstrado que, ainda que se entenda que deverá aplicar-se ao caso vertente o requisito constante do n.º 6 do artigo 147.º do CPPT, tal requisito encontra-se alegado e demonstrado pelo conteúdo da referida petição de suspensão jurisdicional da eficácia, ainda que não expressamente referida tal disposição.

AA. Atentando na sistematização do CPPT verifica-se que, nos presentes autos, não se trata de apreciar a suspensão de uma execução - matéria constante dos artigos 169.º e seguintes do CPPT - mas sim de um acto administrativo lesivo dos direitos do contribuinte, fora do âmbito executivo, ao qual são aplicáveis as regras estabelecidas para o efeito pela Lei Administrativa, in casu, pelo artigo 76.º da LPTA.

BB. Está em causa a possibilidade de utilização pela Auto Rali do meio processual acessório correspondente à suspensão de eficácia dos actos administrativos lesivos, para lá dos meios processuais acessórios directamente previstos nos artigos 146.º e 147.º, ambos do CPPT, e sem prestação de caução, tendo tal possibilidade fundamento e consagração constitucionais ainda para mais considerando que o acto administrativo cuja suspensão se requer não pode deixar de ser considerado como um acto lesivo e que a produção de efeitos do mesmo poderá, seguramente, acarretar prejuízos irreparáveis.

CC. É o princípio da tutela judicial efectiva, plasmado no artigo 268.º n.º 4 da Constituição da República Portuguesa, que impõe que os administrados tenham ao seu dispor medidas cautelares adequadas a assegurar os seus direitos e interesses legítimos, que possam ser perturbados pela produção de efeitos de actos administrativos lesivos.

DD. Quanto à alegada necessidade de prestação de caução, conforme resulta do disposto no n.º 2 do artigo 76.º da LPTA, tal pressuposto apenas é aplicável estando em causa o pagamento de uma quantia, o que não se verifica no presente caso.

EE. Não procedendo a questão prévia suscitada pelo Recorrido e perfilhada no Acórdão recorrido, requer a V. Exa. se digne conhecer do mérito do pedido de suspensão de eficácia formulado pela Auto Rali nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 76.º da LPTA (cfr. artigo 753.º do Código de Processo Civil, aplicável ex vi do artigo 102.º da LPTA), julgando o mesmo procedente, por - como reconhece o Recorrido, bem como o Tribunal a quo estarem demonstrados os pressupostos necessários para o efeito.

FF. A execução da decisão de revogação do despacho de 6 de Maio de 2003 nos termos acima expostos - e que constitui a decisão cuja suspensão ora se requer - equivale a determinar a obrigação de pagamento pela Auto Rali não só do capital em dívida como também dos juros de mora e juros compensatórios a ela respeitantes.

GG. À presente data, os juros alegadamente devidos pela Auto Rali e pela Retic respeitantes ao capital em dívida - de, aproximadamente, Esc. 405 946 224\$00, equivalente a € 2 024 851,22 (Auto Rali) e Esc. 44 415 837\$00, equivalente a € 2 21 545,26 (Retic) ao Fisco e à Segurança Social - ascendem a cerca de Esc. 450 000 000\$00, equivalente a € 2 244 590,53.

HH. Se a Auto Rali tem possibilidade de regularizar a situação dessa empresa por via da dação em pagamento através do imóvel sito em Cascais e acima descrito, liquidando dessa forma o montante do capital tal imóvel, conjuntamente com os restantes bens de que essa sociedade é titular provavelmente já não se mostrará suficiente para suportar o pagamento desse capital com os acréscimos devidos no caso de se manter a decisão cuja suspensão de eficácia ora se requer.

II. Em consequência, a execução da decisão suspendenda, com forte grau de probabilidade impossibilitará a Auto Rali de se manter em actividade, o que, naturalmente, acarreta elevados prejuízos de muito difícil reparação.

JJ. O acto administrativo cuja suspensão ora se requer consubstancia, assim, um acto definitivo e executório, imediatamente lesivo dos interesses do Recorrente e do interesse público.

KK. Acresce que é manifestamente do interesse público que a situação dos contribuintes face à Administração Fiscal e à Segurança Social se encontre regularizada, o que justifica que, para além do Plano Mateus, em 1996, tenha sido promulgado o Decreto-Lei n.º 248-A/2002, de 14 de Novembro, e justifica também a aceitação do pedido de dação, uma vez que o bem oferecido reveste valor suficiente para liquidar todas as dívidas da Auto Rali e da Retic ao Fisco e à Segurança Social, no que respeita ao capital e tal pagamento constituiria uma receita que entraria para os cofres do Estado como património imobiliário de enorme valor.

LL. Ao invés, a execução do acto suspendendo e a consequente necessidade de liquidação do capital em dívida ao Fisco e à Segurança Social com os respectivos juros de mora e juros compensatórios por via da execução fiscal em vez da aplicação do Decreto-Lei n.º 248-A/2002, de 14 de Novembro, acarretará prejuízos de elevado montante para o Estado, na medida em que, desde logo, encontrando-se o imóvel dado em pagamento onerado com uma hipoteca que prevalece sobre os créditos do Estado em análise, a Administração perderá o referido imóvel, de elevado valor, não sendo os seus direitos como credor ressarcidos.

MM. A Administração Fiscal verá os seus direitos frustrados em relação a tal imóvel, na medida em que os seus créditos apenas serão pagos após o crédito hipotecário da Sociedade Agrícola do Casal Ventoso.

NN. A possibilidade de pagamento das dívidas fiscais através da dação em pagamento do bem imóvel em causa nos autos, conduziria à liquidação dessas dívidas e, consequentemente, permitiria a continuação da actividade dessa empresa e da Retic, com a correspondente promoção do emprego pelo desenvolvimento de um negócio num ramo em que as mesmas têm elevado grau de experiência.

OO. Além de que, obviamente, o acréscimo de actividade das sociedades com a revitalização das mesmas gerará mais receitas e, consequentemente, conduzirá ao pagamento de mais impostos, isto é, conduzirá à entrada de mais receitas para os cofres do Estado.

PP. Pelo que, com a suspensão do presente acto administrativo, não só não se verifica qualquer prejuízo para o interesse público, como o mesmo sairá prejudicado com a execução de tal acto.

QQ. O acto administrativo suspendendo, consubstanciado no despacho de Sua Excelência o Secretário de Estado para os Assuntos Fiscais apresenta-se como um acto inovador, que afecta os direitos e interesses legítimos da contribuinte Auto Rali e cujo conteúdo se mostra incompatível com um acto anterior - in casu, com o despacho de 6 de Maio de 2003, encontrando-nos perante um acto administrativo que pretende revogar outro acto administrativo, sendo este último constitutivo de direitos.

RR. O acto administrativo em análise apresenta a natureza de acto revogatório de acto constitutivo de direitos que, por essa razão afecta os direitos e interesses legítimos da Auto Rali, o que permite concluir que tal acto é susceptível de recurso ao abrigo do citado artigo 25.º da LPTA.

SS. Assim sendo, o interessado irá retirar da anulação do acto sub júdice - a decisão proferida por Sua Excelência o Secretário de Estado para os Assuntos Fiscais, em 26 de Maio de 2003 - um benefício, que é o da manutenção na ordem jurídica de um acto que lhe é favorável e que lhe conferiu um direito.

Nestes termos, e sempre com o mui douto suprimento de VV. Ex.^{as}, deverá ser julgada improcedente a questão prévia suscitada nos presentes autos e revogado o douto Acórdão recorrido e, em sua substituição, decretada a suspensão de eficácia requerida, sob pena de violação do disposto no Plano Mateus, no Decreto-Lei n.º 248-A/2002, de 14 de Novembro, no artigo 135.º do CPA, no artigo 268.º, n.º 4, da Constituição da República Portuguesa, nos artigos 87.º, 96.º, 146.º, 147.º, n.º 6, 169.º e seguintes, 201.º e 202.º, todos do CPPT, no artigo 9.º do Código Civil, no artigo 8.º do Decreto-Lei n.º 411/91, de 17 de Outubro, no artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 124/96, de 10 de Agosto, nos artigos 25.º, 76.º e 102.º da LPTA e nos artigos 690.º-A, 712.º, 749.º e 753.º do Código de Processo Civil e no Despacho n.º 27834-B/2002, constante da II Série do Diário da República, de 30 de Dezembro de 2002.

A Autoridade Requerida contra-alegou, concluindo da seguinte forma:

1 - O douto acórdão fez correcta interpretação e aplicação da lei, pelo que deverá ser mantido;

2 - É inexplicável afirmar que se encontra violado a norma do artigo 87º do CPPT, cuja epígrafe é a dação em pagamento antes da execução fiscal -, como se apresenta no pedido final das conclusões, quando a matéria de facto dá como provada a existência de processos executivos fiscais que são elencados a fls. 100 a 104 e cujo teor se dá por inteiramente reproduzido;

3 - Correndo procedimento com a participação de órgãos da administração tributária na dação em pagamento, além de previsto no próprio CPPT e em leis extraordinárias (DL n.º. 124/96, de 10.08) sempre aquele procedimento estaria conectado com a execução fiscal, pela simples razão de nele estar inserido, não sendo adequado afirmar-se que o pedido de suspensão foi apresentado absolutamente fora do âmbito da execução fiscal;

4 - Qualquer que seja a norma ou diploma que preveja a dação em pagamento para as dívidas fiscais, e aí não se prevendo procedimento

próprio, sempre este teria de seguir o regulado nos artigos 201º e 202º do CPPT, por aí se definirem os requisitos, forma de acto, competência, prazos e demais formalidades, pelo que foi no quadro das dívidas em execução fiscal que foram solicitadas as várias dações em pagamento;

5 - O pedido de suspensão da eficácia solicitado pela recorrente não se pode desligar daquelas dívidas fiscais, que estão em cobrança coerciva, a qual é um processo judicial (art. 103º, nº. 1, da LGT);

6 - Correndo procedimento com a participação de órgãos da administração tributária na dação em pagamento, além de previsto no próprio CPPT e em leis extraordinárias (DL nº. 124/96, de 10.08) sempre estaria conectado com a execução fiscal, pela simples razão de nele estar inserido, não sendo adequado afirmar-se que o pedido de suspensão foi apresentado absolutamente fora do âmbito da execução fiscal;

7 - Com efeito, atente-se no disposto no nº. 12 do art. 201º do CPPT, que referindo-se à dação em pagamento no processo de execução fiscal, vem estabelecer que a referida dação depois de concluído o respectivo procedimento se efectua através de auto lavrado no processo executivo;

8 - Do mesmo artigo 201º se retira que quando requerida a dação em pagamento esta se efectua num procedimento próprio (ver n.ºs 2, 3, 4 e seguintes do mesmo artigo) com intervenções de órgãos da administração tributária tais como o Ministro, a Comissão de Avaliação, e outras entidades, mas nunca desligado do processo principal que é a própria execução, e o mesmo se passa com a dação em pagamento quer tenha sido requerida ao abrigo da “Lei Mateus”, quer de outro diploma ou norma;

9 - Não merece, assim, qualquer crítica, a afirmação do acórdão sob recurso quando afirma que a dação em pagamento está inserida no processo de execução fiscal, sendo esta a expressão ajustada para a circunstância;

10 - Não se apresenta lícito afirmar que foram violados os artigos 146º e o nº. 6 do artigo 147º do CPPT, quando toda a p.i. é articulada e orientada para os pressupostos da suspensão de eficácia dos actos administrativos constante das alíneas a), b) e c) do nº. 1 do art. 76º da LPTA;

11 - A eventual demonstração da não existência de grave lesão do interesse público, do prejuízo de difícil reparação e da não inexistência de fortes indícios de ilegalidade da interposição do recurso principal, como pressupostos da suspensão de eficácia dos actos não é confundível, em nenhum plano, por mais benevolente que se seja, com a demonstração - nunca efectuada, nem sequer tentada - do pressuposto da providência cautelar a que se refere o nº. 6 do art. 147º do CPPT, onde se deve invocar e provar o fundado receio de uma lesão irreparável do requerente a causar pela administração tributária;

12 - Realçar que é “forçoso concluir que é por demais evidente a aproximação entre o teor do nº. 6 do art. 147º do CPPT e o conteúdo da alínea a) do nº. 1 do art. 76º. da LPTA” é confundir os termos legais, pois o fundado receio de uma lesão irreparável é totalmente diferente de um provável prejuízo de difícil reparação: o irreparável é um conceito distinto, longínquo, de uma reparação difícil;

13 - Não foi a norma constitucional do art. 268º, nº 4, que foi violada, pois o meio processual adequado aí estava para garantir o direito em questão, mas foi, tão só, a escolha incorrecta que determinou o conteúdo do acórdão sob recurso, não podendo, pois, imputar-se à decisão judicial o que faltou em iniciativa processual;

14 - A suspensão do processo de execução, só pode ser obtido com a prestação de garantia e a utilização da impugnação ou oposição permitidos por lei, termos em que faz todo o sentido aludir à prestação de caução, pois está em causa o pagamento de quantia certa, líquida e exigível, em processo executivo, por estarem todas as dívidas da recorrente insertas nesta fase da cobrança coerciva, resultando, assim, incompreensível a alusão à violação do art. 169º e seguintes do CPPT;

15 - Também se apresenta desajustado falar em violação dos artigos 201º e 202º do CPPT, quando se articula o recurso com o argumento de que a dação em pagamento em causa se encontra fora do processo de execução, pois como já se demonstrou, a dação em pagamento, qualquer que fosse a lei que a permitisse sempre estaria inserta no processo de executivo, onde ainda continuam a ser exigidas à recorrente as dívidas da Auto Rali, SA;

16 - Está fora de contexto a violação do art. 8º do DL nº. 411/91, diploma restrito às dívidas à Segurança Social, quando o despacho sob recurso é o do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, membro do Governo que não tem a seu cargo a área da Segurança Social, tudo conforme o nº. 4 do mesmo art. 8º e art. 2º, nº. 2, do DL nº. 411/91;

17 - O objecto do recurso jurisdicional deve ter em conta o acórdão do TCA que se bastou na questão prévia suscitada para dirimir o litígio suscitado pela recorrente, assim, todos os artigos ditos violados pela recorrente que não se prendam com este âmbito são despropositados, pelo que nos abstermos de comentar as eventuais violações das normas dos artigos 9º do CC e do art. 1º do DL nº. 124/96;

18 - O mesmo se refira quanto à violação do art. 25º da LPTA, atenta a nossa consideração em sede de resposta à providência cautelar em como o despacho do SEAF cuja suspensão de eficácia se requereu é um acto interpretativo que fixa o sentido exacto de acto anterior e não constitui acto definitivo e executório susceptível de recurso contencioso próprio;

19 - Finalmente, abstemo-nos de contra-alegar o mérito do pedido de suspensão da eficácia, tão solicitada pela recorrente em sede de recurso jurisdicional, pois o acórdão sob recurso sobre essa matéria também não se pronunciou, sem prejuízo do que se reproduziu em sede de resposta à providência cautelar, quanto à ilegalidade da interposição do recurso, quanto à inexistência de grave lesão do interesse público e do prejuízo de difícil reparação para a requerente.

Improcedem, deste modo, todos os “vícios” alegados pela Recorrente, devendo, em conformidade confirmar-se o acórdão recorrido.

Nestes termos e nos demais de direito que VV. Ex.ªs doutamente suprirão deve ser negado provimento ao recurso e confirmado o duto acórdão recorrido.

O Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto emitiu duto parecer acompanhando a posição assumida pela Autoridade Requerida.

Pelo despacho de fls. 444 foi decidido que a Recorrente satisfaz adequadamente o ónus de apresentar conclusões.

Sem vistos, por se tratar de processo urgente, vêm os autos à conferência para decidir.

2 - No acórdão recorrido deu-se como assente a seguinte matéria de facto:

a) O acto administrativo cuja suspensão da eficácia se requer é o despacho nº. 1333/2003-XV, de 26.05.2003, do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, de concordância com o parecer do Sr.

Subdirector-Geral - em que é interessado o recorrente Auto Rali, S.A. - e que é do seguinte teor (teor do parecer):

«Considerando que o primeiro pedido de dação em pagamento data de 09.02.2000, o qual foi objecto de despacho de indeferimento notificado à requerente em 10 de Maio de 2002; e considerando que na sequência de pedido de reapreciação, só em 03.01.03 veio formalmente solicitar a apreciação do Dec.-Lei 248-A/02 relativamente ao seu anterior pedido de dação em pagamento, apesar de anteriores pedidos de reapreciação;

Julga-se que a decisão ministerial proferida em 06.05.2003 só poderá ser tida como favorável em relação à dação em pagamento fora do âmbito do Dec.-Lei 248-A/02, visto que o 1º pedido de dação é anterior à entrada em vigor do referido diploma e o de 03.01.03 é temporâneo.

A consideração de SESEAF.

2003.05.16.»

b) O despacho de concordância e o parecer transcrito em a), foram produzidos na sequência da Informação nº. 43000864/97 - processo 2437/03 da Direcção de Serviços de Justiça Tributária, de 14 de Maio de 2003, a qual refere:

«Relativamente ao requerimento da exponente identificado nos autos, que deu entrada nesta direcção de Serviços, em 03.04.15, pelo qual a mesma vem solicitar reapreciação do processo no tocante ao pedido de dação em pagamento apresentado em 03.01.03, ao abrigo do Dec.-Lei nº. 248-A/02, de 14/11, que veio a ser indeferido por falta de condicionalismos para o efeito, de que se releva, nomeadamente o facto dos bens oferecidos estarem hipotecados, e não obstante o Dec.-Lei nº. 248-A/02, de 14/11, não excluir à partida a dação em pagamento, o objectivo daquele diploma era a imediata arrecadação de receita, para os Cofres do Estado para aliviar o défice público, do ano de 2002.

Sobre o pedido de reapreciação recaiu a informação desta Direcção de Serviços nº. 2068/03, na qual foi exarado despacho revogando decisão anterior.

E dado que sobre tal despacho se pode criar a convicção, ao remeter para a petição do exponente, que requer a reapreciação do assunto ao abrigo do Dec.-Lei nº. 248-A/02, de 14/11, que o seu alcance poderá abranger a eventual aceitação da dação ao abrigo desse mesmo diploma legal, neste sentido e tendo em vista a aclaração do aludido despacho se submete o assunto à consideração superior»

c) Em parecer do Sr. Director de Serviços, de 14.05.03, exarado na mesma folha vem dizer-se: «Concordo que seja proferida decisão superior que dissipe as dúvidas que rodeiam o despacho a que se refere a informação que antecede.»

d) O parecer do Sr. Subdirector-Geral, que mereceu o Despacho de concordância do SEAF, nº. 1146/2003-XV, de 06.05.03, cuja suspensão de eficácia se requereu e produzido na sequência da informação nº. 2068 da Direcção de Serviços de Justiça Tributária é do seguinte teor:

«Reanalizando o processo e, particularmente, a última petição do executado de Março último e considerando que:

- a dívida exequenda para com a F. Nacional e a Segurança Social ascende respectivamente a € 1 001 138,06 e a € 927 816,32, a que acrescem juros e custas;

- o único bem imóvel relevante da empresa executada se encontra onerado por dívidas a diversas entidades, com hipotecas legais;

- a penhora efectuada pela F. Nacional é posterior àquelas garantias (conforme doc. juntos);

- 70% dos créditos sobre a executada pertencem à Sociedade Agrícola do Casal Ventoso, S. A., no total de cerca de € 4 484 200,00;

- A executada “se disponibiliza a desonerar o bem em causa” se a dação em pagamento for aceite (conforme petição de Março último).

Propõe-se superiormente que seja autorizada a dação em pagamento, no pressuposto de que o bem em causa seja entregue livre de ónus ou encargos - conforme se garante - determinando-se em consequência a avaliação do mesmo com encargos para o requerente, ao abrigo do art. 201º do CPPT, revogando-se a decisão de Março último, cumprido que seja o referido pressuposto.

A não se autorizar o requerido, será de proceder à venda imediata do bem penhorado, do que resultará a aplicação do produto da mesma nos créditos mais privilegiados do que a Fazenda Nacional.»

e) Para pagamento de dívidas suas (as relacionadas nos processos executivos fiscais que são elencados a fls. 100 a 104 e cujo teor aqui se dá por inteiramente reproduzido), a requerente, aderiu em 28.01.1997 ao D.L. 124/96, de 10 de Agosto, e por despacho de 06.02.1998 lhe foi deferido o pagamento em 150 prestações mensais e em 09.02.2000, ao abrigo do Plano Mateus pediu ao Ministro do Trabalho e Solidariedade e ao Ministro das Finanças a dação em pagamento dos bens imóveis correspondentes ao prédio urbano inscrito na matriz predial da freguesia de Cascais sob o art. 2141 e da casa destinada a estação de serviço inscrita na matriz predial urbana da mesma freguesia sob o art. 2361, descritos na Conservatória do Registo Predial de Cascais com o nº 06763.

f) Embora tivesse sido ordenada a avaliação dos bens pela Administração Fiscal através de despacho de 23.06.2000 o que determinou a avaliação em 16.10.2000 os pedidos de dação em pagamento foram indeferidos por despacho de 02.05.2002 de Sua Excelência o Sr. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, facto de que a requerente tomou conhecimento em 21 de Maio de 2002 e de que requereu a reapreciação em 07.06.2002 mas sem êxito.

g) Tal decisão da Administração fiscal teve como pressuposto que o bem oferecido não se encontrava livre de ónus ou encargos.

h) O bem oferecido encontrava-se, efectivamente, onerado com hipoteca legal a favor de terceiro.

i) Entretanto a requerente enquanto aguardava a decisão sobre a reapreciação que solicitara, face à possibilidade legal de aderir ao D.L. 248 A/2002 de 14 de Novembro, fê-la, em 03.01.2003, requerendo a dação em pagamento através do mesmo prédio urbano sito no cruzamento da Av. 25 de Abril com a Av. Adelino Amaro da Costa, em Cascais.

j) Após a formulação do pedido de dação em pagamento apresentado em 03.01.2003 foi notificada em 13.03.2003 da decisão de indeferimento de Sua Excelência o Sr. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais através de despacho de 20.02.2003.

l) Mas não se conformou com tal decisão e por isso em 13.05.2003 da mesma interpôs recurso contencioso que se encontra a correr termos na 2ª Secção do TCA (Sul) sob o nº 579/2003.

3 - Em primeiro lugar, a Recorrente pretende a alteração da matéria de facto fixada na alínea e) transcrita.

A Recorrente propõe a alteração da parte em que se refere «(...) por despacho de 06.02.1998 lhe foi deferido o pagamento em 150 prestações mensais e em 09.02.2000, ao abrigo do Plano Mateus pediu (...)

para

«por despacho de 06.02.2000, ao abrigo do Plano Mateus pediu» e o aditamento, à parte final, de

«para pagamento das dívidas da Auto Rali e da sociedade Retic Comércio de Automóveis, Lda., as quais foram assumidas por aquela sociedade.»

Relativamente à primeira alteração, não se vê qualquer fundamento para ela, pois a própria Recorrente afirma que foi em 6.2.1998 que foi deferido o pedido de pagamento das dívidas em 150 em prestações mensais ao abrigo do “Plano Mateus” e que foi em 9.2.2000 que requereu a dação em pagamento referida (arts. 7. e 12.º das alegações do presente recurso jurisdicional). Por outro lado, nem é indicado no processo qualquer despacho com a data de 6.2.2000.

Quanto ao aditamento, ele tem suporte no documento que consta de fls. 122, em que a AUTO RALI declara pretender assumir as dívidas de natureza fiscal da RETIC enquadradas no âmbito do Decreto-Lei n.º 124/96, pelo que não há obstáculo a se dê como provado, nesses termos.

Assim, a alínea e) do probatório passa a ter a seguinte redacção:

e) Para pagamento de dívidas suas (as relacionadas nos processos executivos fiscais que são elencados a fls. 100 a 104 e cujo teor aqui se dá por inteiramente reproduzido), a requerente, aderiu em 28/01/1997 ao D.L. 124/96, de 10 de Agosto, e por despacho de 06/02/1998 lhe foi deferido o pagamento em 150 prestações mensais e em 09/02/2000, ao abrigo do Plano Mateus pediu ao Ministro do Trabalho e Solidariedade e ao Ministro das Finanças a dação em pagamento dos bens imóveis correspondentes ao prédio urbano inscrito na matriz predial da freguesia de Cascais sob o art. 2141 e da casa destinada a estação de serviço inscrita na matriz predial urbana da mesma freguesia sob o art. 2361, descritos na Conservatória do Registo Predial de Cascais com o nº 06763 para pagamento das dívidas da Auto Rali e da sociedade Retic - Comércio de Automóveis, Lda., declarando pretender “assumir as dívidas da RETIC de natureza fiscal enquadradas no âmbito do diploma legal atrás citado”.

4 - A Recorrente discorda também da alínea f) da matéria de facto, na parte final, em que se afirma que não teve êxito o pedido de reapreciação formulado em 7-6-2002.

A Recorrente não afirma que teve êxito o pedido de reapreciação afirmando apenas que a falta de êxito não está perfeitamente demonstrada nos autos.

A afirmação feita naquela alínea f) não é inexacta uma vez que, enquanto não for deferido o pedido de reapreciação é correcto afirmar que ele não teve êxito, pois este só será atingido com o deferimento.

Por outro lado, a conclusão sobre o deferimento ou não pode depender de interpretação do despacho de 6-5-2003, como refere a Recorrente, pelo que não deve constar do elenco factual.

Assim, a referida alínea f) passa a ter a seguinte redacção:

«f) Embora tivesse sido ordenada a avaliação dos bens pela Administração Fiscal através de despacho de 23/06/2000 o que determinou

a avaliação em 16/10/2000 os pedidos de dação em pagamento foram indeferidos por despacho de 02/05/2002 de Sua Excelência o Sr. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, facto de que a requerente tomou conhecimento em 21 de Maio de 2002 e de que requereu a reapreciação em 07/06/2002.»

5 - A Recorrente pretende também a alteração da alínea h) da matéria de facto.

Refere-se aí que:

«O bem oferecido encontrava-se, efectivamente, onerado com hipoteca legal a favor de terceiro.»

A Recorrente pretende que seja referido que:

«O bem oferecido em pagamento encontrava-se, efectivamente, onerado com hipoteca legal a favor de um dos credores cujos créditos se encontravam abrangidos pelo Plano Mateus e pelo Decreto-Lei n.º 248-A/2002, de 14 de Novembro - o Centro Regional de Segurança Social de Lisboa e Vale do Tejo - e por hipoteca voluntária a favor da Sociedade Agrícola do Casal Ventoso, S. A.»

Das cópias da descrição e averbamentos constantes do registo predial relativos ao prédio indicado na alínea e) do probatório consta efectivamente uma hipoteca legal a favor do Centro Regional de Segurança Social de Lisboa e Vale do Tejo, mas consta também uma hipoteca voluntária a favor de CISF - Banco de Investimento, S. A., e União de Bancos Portugueses, S. A. (fls. 131 a 133).

A recorrente refere nas suas alegações que de uma certidão do registo predial que estará junta ao procedimento administrativo 430 008 6497 constará que o crédito a que se refere esta hipoteca voluntária foi transmitido à Sociedade Agrícola do Casal Ventoso, S. A. No entanto, o certo é que isso não consta das cópias de certidão que a própria Recorrente juntou com o pedido de suspensão, nem mesmo no presente recurso jurisdicional é apresentada qualquer prova de tal transmissão de crédito tenha ocorrido e tenha sido registada.

Assim, incumbindo ao requerente do pedido de suspensão de eficácia apresentar os documentos necessários para a sua decisão (art. 77.º, n.º 2, da L.P.T.A.), é à face dos que constam dos autos e não de quaisquer outros que o requerente diz que existem, mas que não juntou ao processo que tem de ser fixada a matéria de facto.

Por isso, não pode considerar-se assente, à face da prova produzida que tal transmissão tenha ocorrido.

De harmonia com o exposto, limitando a matéria de facto provada ao teor objectivo dos documentos juntos ao processo altera-se a redacção da alínea h) da matéria de facto que passara a ter o seguinte teor:

«h) Da cópia de certidão do registo predial relativa ao prédio referida em e), que a Requerente juntou aos autos com o pedido de suspensão de eficácia, consta que o bem oferecido em pagamento, referido em e), se encontrava onerado com hipoteca legal a favor do Centro Regional de Segurança Social de Lisboa e Vale do Tejo - e por hipoteca voluntária a favor de CISF - Banco de Investimento, SA, e União de Bancos Portugueses, S. A.»

6 - A Recorrente pretende ainda que se adite à matéria de facto uma nova alínea com o seguinte teor:

«Quando da apresentação do pedido de dação em pagamento, a Auto Rali, desde logo, se comprometeu a obter com oportunidade o

distrate das hipotecas existentes sobre o prédio, à excepção da hipoteca legal constituída a favor do Centro Regional de Segurança Social e Vale do Tejo.»

«Esta afirmação corresponde à realidade, como se vê pelo documento cuja cópia consta de fls. 123, com a ressalva de que afirmou comprometer-se apenas ao distrate das hipotecas legais, com excepção da constituída a favor do Centro Regional de Segurança Social e Vale do Tejo e não das voluntárias.

Assim, adita-se à matéria de facto a seguinte alínea:

«m) No requerimento de dação em pagamento referido na alínea e), a Requerente afirmou comprometer-se a “obter com oportunidade o distrate das hipotecas legais que oneravam o prédio em causa, à excepção da hipoteca legal constituída a favor do Centro Regional de Segurança Social e Vale do Tejo.»

7 - A divergência essencial da Recorrente com o acórdão recorrido é relativa ao entendimento neste manifestado de que a dação em pagamento em causa foi requerida no âmbito de um processo de execução fiscal.

Assim, antes de mais, importa precisar este ponto.

O Decreto-Lei n.º 124/96, de 10 de Agosto (Lei Mateus), que definiu as condições em que se podiam realizar-se as operações de recuperação de créditos fiscais e da segurança social previstas no artigo 59.º da Lei n.º 10-B/96, de 23 de Março, admitia expressamente a possibilidade de ser efectuada dação em pagamento, mas não estabelecia qualquer regime especial, remetendo para os “termos da legislação aplicável”. O regime da dação em pagamento antes da execução fiscal foi introduzido no C.P.T. (então em vigor) pelo Decreto-Lei n.º 125/96, também de 10 de Agosto, passando a constar do art. 109.º-A, paralelamente ao regime da dação em pagamento depois da instauração de execução fiscal que já constava do art. 284.º deste Código, a que foi aditado pelo mesmo Decreto-Lei um art. 284.º-A, relativo aos bens dados em pagamento.

O Decreto-Lei n.º 248-A/2002, de 14 de Novembro, que aprovou um novo regime excepcional de regularização de dívidas fiscais e à segurança social, não se refere expressamente à possibilidade de dação em pagamento.

No C.P.P.T. prevêem-se duas situações de dação em pagamento: antes da instauração de processo de execução fiscal (art. 87.º) e depois dessa instauração (arts 201.º e 202.º).

Assim, não havendo qualquer regime especial de dação em pagamento, a ser ela viável no caso em apreço o regime aplicável teria de ser o do C.P.P.T., uma vez que o requerimento foi apresentado em 2002, na sua vigência, e a vigência do C.P.T., mesmo para os procedimentos e processos instaurados à sua sombra, já tinha cessado, em face do disposto no art. 12.º da Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho.

No regime do C.P.P.T., tanto nos casos em que o pedido é instaurado antes da execução fiscal como naqueles em que posterior à sua instauração, o pedido de dação em pagamento dá origem à instauração de um procedimento tributário tendente à sua autorização, que, no caso de estar pendente execução fiscal, corre paralelamente a ela, como evidenciam os n.ºs 2 e seguintes do art. 201.º.

No entanto, este procedimento para autorização da dação em pagamento na pendência da execução fiscal insere-se no âmbito desse

processo, como decorre da inserção sistemática daquele art. 201.º no C.P.P.T.

Assim, no caso em apreço, em face da divisão dicotómica dos campos de aplicação dos referidos arts. 87.º e 201.º do C.P.P.T., estando já instaurado processo de execução fiscal visando a cobrança das dívidas a que se reporta a dação em pagamento, independentemente do regime de recuperação de dívidas fiscais à face do qual a Recorrente pretendesse concretizá-la, o regime aplicável terá de ser o previsto no C.P.P.T. para a dação em pagamento após a instauração de processo de execução fiscal.

Por isso, as decisões proferidas no âmbito desse procedimento que afectem os direitos do executado são impugnáveis contenciosamente através do meio impugnatório especial previsto nos arts. 103.º, n.º 2, da L.G.T. e 276.º do C.P.P.T. que é a (impropriamente) denominada reclamação para o juiz. Aliás, é por ser esta reclamação o meio processual adequado para impugnação de todos os actos materialmente administrativos inseridos no processo de execução fiscal e não apenas os praticados pelo órgão da execução fiscal, que naquele art. 276.º se faz referência, cumulativamente, às «*decisões proferidas pelo órgão da execução fiscal e outras autoridades da administração tributária*».

Assim, sendo o processo de suspensão de eficácia um meio cautelar acessório do processo de recurso contencioso, como evidenciam os próprios termos arts. 76.º, n.º 1, alíneas a) e c), 77.º, n.º 1, 78.º, n.º 1, e 79.º, n.º 2, tem de concluir-se que, não sendo este o meio processual adequado à impugnação do acto impugnado, não pode também ser aplicável aquele processo de suspensão de eficácia.

8 - O C.P.P.T., porém, prevê no art. 147.º, n.º 6, a possibilidade de serem adoptadas providências cautelares a favor dos obrigados tributários, pelo que não há qualquer obstáculo a que elas possam ser conexonadas com o meio impugnatório previsto no art. 276.º do C.P.P.T.

Aliás, trata-se de uma imposição constitucional genérica, no âmbito dos direitos de impugnação contenciosa de actos administrativos, assegurar a “*adopção de medidas cautelares adequadas*” (art. 268.º, n.º 4, da C.R.P., na redacção de 1997), pelo que não pode deixar de concluir-se que esta possibilidade tem de ser admitida generalizadamente no processo judicial tributário.

O facto de a Requerente ter pedido a suspensão de eficácia e ter instaurado um processo de recurso não será obstáculo à apreciação do pedido aqui formulado à face deste n.º 6 do art. 147.º, uma vez que o erro na forma de processo tem de ser oficiosamente corrigido, como impõem os arts. 97.º, n.º 3, da L.G.T. e 98.º, n.º 4, do C.P.P.T.

Naquele n.º 6 do art. 147.º estabelece-se, como único requisito necessário para adopção das medidas cautelares o “*fundado receio de uma lesão irreparável do requerente a causar pela actuação da administração tributária*” e impõe-se ao interessado o ónus de indicar “*a providência requerida*” (1).

No entanto, como é óbvio, as medidas cautelares a adoptar terão de ter idoneidade para afastar essa lesão, pois é princípio processual geral que não podem ser praticados actos processuais inúteis (art. 137.º do C.P.C.).

(1) Não é muito clara a redacção deste n.º 6 do art. 147.º, mas a referência final à “*providência requerida*” não pode deixar de ter insita a obrigação de requerer alguma providência.

Assim, importa apreciar, se demonstra fundado receio de lesão irreparável da Requerente derivada do acto impugnado e se a suspensão de eficácia do acto impugnado (*a providência requerida*) é idónea a afastar tal hipotética lesão.

9 - Como resulta da matéria de facto fixada, em 9-2-2000, a Requerente pediu autorização para dação em pagamento ao abrigo do Pleno Mateus - alínea e) da matéria de facto. Este pedido foi indeferido por despacho de 2-5-2002 - alínea f) da matéria de facto.

Em 7-6-2002 pediu a reapreciação desse pedido - alínea f) da matéria de facto.

Entretanto, em 3-1-2003, enquanto aguardava a reapreciação, a Requerente requereu novamente a autorização para dação em pagamento, tendo em vista aderir ao regime de regularização de dívidas previsto no Decreto-Lei n.º 248-A/2002 - alínea i) da matéria de facto.

Este pedido foi indeferido por despacho de 2-2-2003 - alínea j) da matéria de facto.

Não se conformando com esta decisão, em 13-5-2003, a Requerente interpôs recurso contencioso da mesma, que deu origem ao processo n.º 579/2003 da 2.ª Secção do Tribunal Central Administrativo (Sul) - alínea l) da matéria de facto.

Em 6-5-2003, como se refere na alínea d) da matéria de facto fixada, a Autoridade Requerida reapreciou um pedido de admissão de dação em pagamento, tendo decidido manter o indeferimento já anteriormente decidido, mas declarando-se que o pedido poderia vir a ser autorizado, ao abrigo do art. 201.º do C.P.P.T., no pressuposto de que o bem oferecido fosse entregue livre de ónus ou encargos, determinando-se a avaliação do bem caso a ora Requerente viesse manifestar vontade de fazer dação em pagamento nestas condições.

Este acto de 6-5-2003, como se vê pela sua fundamentação, reporta-se ao pedido de reapreciação e a um outro requerimento apresentado pela Requerente em 25-3-2003, cujo conteúdo não consta dos autos.

Neste despacho de 6-5-2003, não se faz qualquer referência ao Decreto-Lei n.º 248-A/2002 nem ao requerimento da Requerente de 3-1-2003 em que requereu a dação em conexão com este diploma.

Com o acto impugnado, de 26-5-2003, a Autoridade Requerida esclareceu que a decisão de 6-5-2003 só podia ser tida como favorável à dação em pagamento fora do âmbito do Decreto-Lei n.º 248-A/2002, por o 1.º pedido de dação ser anterior à sua vigência e o segundo ter sido formulado em 3-1-2003, fora do prazo previsto naquele diploma para regularização de dívidas fiscais.

O referido acto de 6-5-2003 não tem um alcance claro, à face do que consta dos autos, quanto ao ponto que importa à Requerente, que é o de saber se lhe reconheceria ou não o direito à dação em pagamento no âmbito do Decreto-Lei n.º 248-A/2002, se satisfizesse os requisitos aí exigidos, com a consequente possibilidade de usufruir dos benefícios aí previstos.

Por isso, à face do que consta do presente processo de suspensão de eficácia, ao acto de 26-5-2003 pode ser atribuída natureza meramente interpretativa, se o acto de 6-5-2003 puder ser interpretado como não admitindo tal possibilidade de dação no âmbito do Decreto-Lei n.º 248-A/2002, ou natureza revogatória, por substituição, se for de concluir que naquele primeiro acto tinha sido admitida tal possibilidade.

Se ao acto impugnado for de atribuir natureza interpretativa é manifesto que a suspensão de eficácia em nada beneficiaria a posição da Requerente, não podendo evitar qualquer lesão irreparável que pudesse resultar o primeiro acto, que já terá o mesmo alcance.

A ser atribuído carácter revogatório ao acto impugnado, a suspensão de eficácia teria como consequência que ele não produzisse efeitos imediatos, até poder considerar-se assente a sua legalidade por improcedência ou falta da sua impugnação.

Porém, dependendo a autorização da dação em pagamento de uma decisão positiva da administração tributária nesse sentido, tem de se concluir que a suspensão também em nada beneficiaria a Requerente, pois ela, só por si, não produziria qualquer conteúdo positivo, não assegurando à Requerente que a administração tributária lhe reconhecesse o direito à dação em pagamento no âmbito daquele diploma, que esta afirma não ter reconhecido.

Isto é, não aceitando a administração tributária que o acto de 6-5-2003 tivesse reconhecido à Requerente o direito à dação em pagamento no âmbito do Decreto-Lei n.º 248-A/2002, a mera suspensão de eficácia do acto que esclarece que é esse o entendimento da administração tributária, não tem a virtualidade de lhe assegurar na prática o direito a essa dação e à suspensão das execuções fiscais relativas às dívidas em causa.

Por isso, tem de concluir-se que a suspensão de eficácia não é uma medida cautelar com virtualidade para evitar eventuais prejuízos que para a Requerente possam derivar do acto de 26-5-2003.

Nestas condições, não sendo a suspensão de eficácia uma medida cautelar com qualquer utilidade para assegurar os interesses da Requerente, impõe-se a rejeição do requerimento de suspensão.

Obtida esta conclusão, fica prejudicado o conhecimento das restantes questões suscitadas no presente recurso jurisdicional.

Termos em que acordam em:

- negar provimento ao recurso jurisdicional;
- confirmar o acórdão recorrido com esta fundamentação;
- condenar a Recorrente em custas, com taxa de justiça e procuradoria de 50%.

lisboa, 1 de Setembro de 2004. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 15 de Setembro de 2004.

Assunto:

Prescrição da dívida exequenda.

Doutrina que dimana da decisão:

A prescrição da dívida exequenda é de conhecimento oficioso, nos termos do artº 259º do CPT.

Recurso nº 895/04. Recorrente: José Maria Ferreira Conceição; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons.^o. António Pimpão.

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

1. José Maria Ferreira Conceição recorre da sentença que, no Tribunal Administrativo e Fiscal - Lisboa 2 (Restelo), julgou totalmente improcedente a reclamação deduzida e, por isso, manteve o despacho reclamado datado de 12-11-2003 e que consta de fls. 78.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1. A Exequente dispõe, no processo de execução fiscal, da faculdade de demandar os responsáveis subsidiários, quando ao devedor originário não forem encontrados bens ou direitos, tomando este o lugar daquele e a figurar na execução fiscal revertida como partes;

2. Por conseguinte, o facto de terem deduzido incidentes de oposição à execução fiscal autónomos, há identidade de partes, de processo, de causa de pedir e de pedido, já que estes mais não são que meros incidentes do processo principal, e as decisões neles tomadas projectam naquele a sua força de caso julgado;

3. Sem embargo da regra geral, ser a eficácia *inter partes* do caso julgado, contudo o caso julgado material goza da susceptibilidade de expandir a sua força a processo distinto daquele em que foi proferido - art. 671º, n.º 1, do CPC;

4. Pelo que, aquele formado na oposição do outro sócio-gerente, em que se apreciou excepção peremptória, igualmente invocada aqui Recorrente, constitui caso julgado material, e por isso, dotado de vinculatividade na execução fiscal em que este é também parte;

5. Todavia, também, noutro sentido, o caso julgado pode aproveitar a terceiros que se encontrem numa posição de garantas da obrigação, *in casu*, de fiadores - art. 635º do CC;

6. Os responsáveis são também eles sujeitos passivos da obrigação tributária, seus fiadores legais, pois, garantem o respectivo pagamento, quando não o possa ser, em execução fiscal, obtido do contribuinte devedor, por insuficiência patrimonial - arts. 10º e 11º, n.º 1, do CPT;

7. Ora, como decorre do citado regime da fiança, o fiador pode, ele próprio, ou o devedor, prevalecerem-se do caso julgado formado em processo onde se conheça da dívida afiançada, nos termos do art.º 635º do CC;

8. Sob pena, de assim não ser entendido, lhe ser vedado o direito de regresso que sempre lhe assiste contra o devedor principal ou o co-obrigado subsidiário, este pelo excesso do que lhe competiria, atento também, que, entre si, vigora o regime da solidariedade art. 13º, n.º 1, do CPT;

Assim, ao decidir como decidiu a decisão recorrida equivocou-se quanto ao modo como entendeu o conceito de identidade de partes, porquanto tendo apenas tomado tal em sentido meramente formal, i. e., segundo o vertido no acórdão primeiramente transitado, onde não figurava o ora Recorrente, mas desconsiderou a sua qualidade jurídica de garante da obrigação tributária a que respeita o processo principal, e com isso violou o disposto no art. 498º, n.ºs 1 e 2, do CPC, e, em consequência, do previsto no art. 675º, n.º 1, do mesmo diploma, como também dele fez interpretação inconstitucional, por

ofensa ao disposto no art. 205º, n.º 2, da Constituição, normativo que estabelece a obrigatoriedade e a prevalência do caso julgado.

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

Constitui questão objecto do presente recurso jurisdicional saber se ocorre ou não a excepção peremptória de caso julgado invocada pelo recorrente, face ao teor dos acórdãos do TCA referenciados nos pontos 4 e 5 da factualidade considerada apurada na sentença recorrida.

Rebatendo o decidido, o recorrente vem sustentar nas suas alegações de recurso a verificação de todos os pressupostos da referida excepção, nomeadamente a existência de identidade de sujeitos, apesar de, reconhecidamente, as decisões em oposição terem sido proferidas no âmbito de distintos processos de oposição a execução fiscal deduzidos por diferentes executados.

Ao recorrente nenhuma razão assiste pois dúvidas se não suscitam a respeito da inexistência da alegada identidade, como bem resulta dos elementos constantes dos autos e a decisão recorrida evidência.

Mas, ainda que assim se não entendesse, não seria de acolher a pretensão do recorrente na medida em que, e retomando a posição já assumida pelo Ministério Público junto do tribunal recorrido (vide fls. 234 e vº), do confronto das certidões juntas a fls. 215 a 217 e a fls. 223 a 228 antes resulta que a decisão que primeiro transitou em julgado se pronunciou no sentido da não verificação da prescrição da dívida exequenda relativa a Dezembro de 1991, portanto em sentido contrário ao defendido pelo recorrente e a este claramente desfavorável.

2. A decisão recorrida fixou o seguinte quadro factual:

1 - Em 12/11/2003, no âmbito do processo de execução fiscal nº.1481-92/100496.4, o qual corre termos no Serviço de Finanças de Azambuja, o Chefe do Serviço de Finanças de Azambuja ordenou o prosseguimento do identificado processo executivo contra o executado e ora reclamante José Maria Ferreira Conceição, com vista à cobrança da dívida de I.V.A., relativa a Dezembro de 1991 e no montante de € 3.582,26, tudo conforme despacho que se encontra exarado a fls.78 dos autos e se dá aqui por integralmente reproduzido;

2. Em 27/11/2003, José Maria Ferreira Conceição deduziu reclamação do despacho identificado no nº. 1, a qual deu origem ao presente processo (cfr. documento junto a fls. 85 e seg. dos autos);

3 - Em 9/1/2004, o Chefe do Serviço de Finanças de Azambuja ordenou a remessa do processo executivo ao Tribunal com vista à apreciação da reclamação identificada no nº. 2 (cfr. despacho exarado a fls.159-verso dos autos);

4 - Em 27/5/2003, foi exarado acórdão pelo T.C.A., 2ª. Secção, no âmbito do processo de oposição nº.92/2001 que correu termos no 3º. Juízo, 2ª. Secção, do Tribunal Tributário de 1ª. Instância de Lisboa, tendo sido deduzida por António Luís Ferreira da Conceição, o qual já transitou em julgado, tudo conforme certidão junta a fls.189 a 196 dos presentes autos a qual se dá aqui por integralmente reproduzida;

5 - Em 17/6/2003, foi exarado acórdão pelo T.C.A., 2ª. Secção, no âmbito do processo de oposição nº.91/2001 que correu termos no 2º. Juízo, 1ª. Secção, do Tribunal Tributário de 1ª. Instância de Lisboa, tendo sido deduzida por José Maria Ferreira Conceição, o qual já transitou em julgado, tendo ordenado o prosseguimento da

execução 1481-92/100496.4, com vista à cobrança da dívida de I.V.A., relativa a Dezembro de 1991 e no montante de € 3.582,26, tudo conforme certidão junta a fls. 214 a 232 dos presentes autos a qual se dá aqui por integralmente reproduzida;

6 - Com base no acórdão identificado no n.º 5 é que foi proferido o despacho objecto da presente reclamação e referido no n.º 1.

3.1. Perante o quadro factual exposto a decisão recorrida julgou totalmente improcedente a reclamação deduzida e, por isso, manteve o despacho reclamado datado de 12-11-2003 e que consta de fls. 78 (cfr. fls. 240).

Para tanto começou por afirmar que, nos termos dos arts. 276 e segs. do C.P.P. Tributário, as decisões proferidas pelo órgão de execução fiscal e outras autoridades da administração fiscal que afectem os direitos e interesses legítimos do executado ou de terceiro directa e efectivamente prejudicados são susceptíveis de reclamação para o Tribunal Tributário de 1.ª Instância, a interpor no prazo de dez dias e após a sua notificação.

Acrescentou que a tramitação da reclamação prevista no art.º 276 e seg., 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 278.º, 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 97, 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 278.º, 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.

Referiu, ainda, que não é o caso dos autos, nem da argumentação do reclamante se pode retirar que o diferimento da apreciação jurisdicional da legalidade dos actos praticados pela A. Fiscal no âmbito do processo de execução fiscal n.º 1481-92/100496.4 que corre actualmente seus termos no Serviço de Finanças de Azambuja, possa causar um prejuízo irreparável ao mesmo ou faça perder utilidade à própria reclamação.

Concluiu, por isso, que deve entender-se que a presente reclamação padece do vício de extemporaneidade, excepção que implica, desde logo, a sua total improcedência.

3.2. Como a mesma decisão seguidamente refere e apreciando o mérito da reclamação entendeu que (cfr. fls. 240) *in casu* "todos estes pressupostos se verificam (cfr. n.ºs 5 e 6 da matéria de facto provada), pelo que se deve considerar procedente a excepção de caso julgado nesta reclamação.

O mesmo se não pode dizer face ao douto acórdão do T.C.A.-2ª Secção lavrado no âmbito do processo de oposição n.º 92/2001 e identificado no n.º 4 da matéria de facto provada, pois que face ao mesmo não existe identidade de partes, como muito bem refere o Digno R. F. Pública na sua resposta.

Atento o referido, sem necessidade de mais amplas considerações, é óbvia a conclusão de que o despacho reclamado deve ser confirmado por esta instância judicial de controle, assim não padecendo do vício que lhe é imputado pelo reclamante.

Julgou, por isso, totalmente improcedente a reclamação deduzida e manteve o despacho reclamado datado de 12-11-2003 e que consta de fls. 78.

3.3. A decisão recorrida na parte a que se refere o antecedente ponto 3.1 não vem questionada nas conclusões das alegações do presente recurso.

Daí que se pudesse concluir que não controverte a recorrente aquela parte da decisão quando afirma que a presente reclamação padece do vício de extemporaneidade, excepção que implica, desde logo, a sua total improcedência.

Não imputando o recorrente a tal segmento decisório qualquer vício nem afirmando que o mesmo incorre em erro de julgamento 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 na sentença recorrida.

Por isso o presente recurso jurisdicional estaria condenado ao insucesso não podendo deixar de se manter a decisão recorrida na parte ora em apreciação.

Concorda-se que, nos termos dos arts. 276 e segs. do C.P.P. Tributário, as decisões proferidas pelo órgão de execução fiscal e outras autoridades da administração fiscal que afectem os direitos e interesses legítimos do executado ou de terceiro directa e efectivamente prejudicados são susceptíveis de reclamação para o Tribunal Tributário de 1.ª Instância, a interpor no prazo de dez dias e após a sua notificação e que a tramitação de tal reclamação apenas prevê a subida diferida ao Tribunal do processo, após a realização da penhora e da venda [cfr. art.º 278, 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 97.º, n.º 1, al. n), do C.P.P. Tributário] e que 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 278.º, 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.

Concorda-se também com a afirmação da decisão recorrida de que este não é o caso dos autos e que nem da argumentação do reclamante se pode retirar que o diferimento da apreciação jurisdicional da legalidade dos actos praticados pela A. Fiscal no âmbito do processo de execução fiscal n.º 1481-92/100496.4 que corre actualmente seus termos no Serviço de Finanças de Azambuja, possa causar um prejuízo irreparável ao mesmo ou faça perder utilidade à própria reclamação.

Contudo a consequência a retirar de tal situação seria a subida mediata e não a improcedência da reclamação.

3.4. Contudo e como se referiu no ponto 3.2 a decisão recorrida apreciando o mérito da reclamação depois de afirmar que se verificavam todos os pressupostos acrescentou que se deve considerar procedente a excepção de caso julgado nesta reclamação quanto a um dos acórdãos o mesmo não se podendo dizer face ao acórdão do T.C.A., 2ª Secção, lavrado no âmbito do processo de oposição n.º 92/2001 e identificado no n.º 4 da matéria de facto provada, pois que face ao mesmo não existe identidade de partes.

E sem mais julgou improcedente a reclamação deduzida e manteve o despacho reclamado datado de 12-11-2003 e que consta de fls. 78.

É certo que o acórdão de fls. 190 e seguintes tinha como recorrente um outro oponente (António Luís Ferreira da Conceição) e neste foi declarada prescrita a dívida de IVA referente ao mês de Dezembro de 1991.

E tal prescrição não foi apreciada no acórdão de fls. 214 em que era oponente o ora reclamante.

Aquele acórdão, proferido em processo com outro oponente, em que o ora reclamante não teve intervenção, tem sujeitos diferentes porque diferentes são os oponentes.

Contudo uma vez que a prescrição é de conhecimento oficioso não podia deixar de ser apreciada pelo tribunal recorrido como não pode deixar de ser apreciada neste recurso se a mesma tiver ocorrido nos termos do artº 259º do CPT como do actual artº 175º do CPPT.

Como já se referiu nos presentes autos apenas se questiona a dívida de IVA referente ao mês de Dezembro de 1991.

E, por isso, de dez anos o prazo de prescrição de tal crédito nos termos do artigo 34º, n.º 1, do CPT. Por força do seu n.º 2 "o prazo de prescrição conta-se desde o início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário, salvo regime especial".

E tal prazo de direito substantivo conta-se seguidamente, nos termos do artigo 279º do Código Civil Contudo a instauração da execução 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, nos termos do n.º 3 do citado artigo 34º. Daí que tal hipótese se transmute em suspensão do prazo de prescrição que não corre durante esse período de um ano.

E na situação concreta dos presentes autos, como se escreveu no acórdão já referido que se pronunciou sobre a prescrição, cfr. fls. 194, a execução esteve parada mais de um ano por facto não imputável ao executado pois que o processo foi instaurado em 11-05-92 e esteve sem ser tramitado desde essa altura até 22-03-99.

Por isso o efeito interruptivo originado pela instauração da execução cessou na altura em que decorreu um ano sobre a referida paragem da instância ou seja em 11-05-93 e daí que deva somar-se ao tempo decorrido a partir daí o que já havia decorrido desde o início do ano seguinte àquele em que ocorreu o facto tributário até à autuação da execução.

De qualquer forma desde 11-05-93 até à presente data decorreu lapso de tempo superior ao indicado período de dez anos.

Daí que se imponha declarar prescrita a dívida em referência.

4. Termos em que se acorda em conceder provimento ao recurso, revogar a decisão recorrida e julgar extinta a execução contra José Maria Ferreira Conceição.

Sem custas.

Lisboa, 15 de Setembro de 2004. — *António Pimpão* (relator) — *Domingos Brandão de Pinho* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 22 de Setembro de 2004.

Assunto:

IRC. Art.º 57º do CIRC, na redacção anterior à que lhe foi introduzida pela Lei nº 30-G/00, de 29/12. Constitucionalidade. Correções à matéria colectável. Fundamentação (artº 80º do CPT).

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *O artº 57º do CIRC, na redacção anterior à Lei nº 30-G/00, de 29/12, na medida em que contém a necessária densificação dos pressupostos legais, que permitem ser tidos pelos seus destinatários como elementos suficientes para determinar os pressupostos da actuação da Administração e que simultaneamente habilitam os tribunais a proceder ao controlo da adequação e proporcionalidade da actividade administrativa assim desenvolvida, não viola o princípio da legalidade tributária consagrado no artº 103º, nº 2, da CRP.*

2 — *São pressupostos da aplicação do artº 57º do CIRC:*

- a) *existência de relações especiais entre contribuinte e outra pessoa;*
- b) *que entre ambos sejam estabelecidas condições diferentes das que seriam normalmente acordadas entre pessoas independentes;*
- c) *que tais relações sejam causa adequada das ditas condições;*
- d) *que aquelas conduzam a um lucro diverso do que se apuraria na sua ausência.*

3 — *No que diz respeito à correcção da matéria colectável prevista no citado artº 57º, a fundamentação dos respectivos actos tributários há-de obedecer às regras específicas fixadas no artº 80º do CPT.*

4 — *Assim, não se encontra devidamente fundamentado o acto que conduz a essas correções da matéria colectável se não se descreve as relações especiais que justificam essas alterações, os termos em que normalmente decorrem operações da mesma natureza entre pessoas em idênticas circunstâncias e independentes e nenhuma descrição e quantificação é feita, ainda que minimamente, dos montantes que serviram de fundamento à indicada correcção.*

Recurso n.º 119/04-30. Recorrente: Empresa Jornal de Notícias, SA.; Recorrido: Ministro das Finanças; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Pimenta do Vale.

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

1 - Empresa Jornal de Notícias, SA, com sede na Rua Gonçalo Cristóvão, 195-219, Porto, não se conformando com o acórdão do Tribunal Central Administrativo que lhe negou provimento ao recurso contencioso de anulação do despacho do Ministro das Finanças, que ratificou o despacho do SEAF, o qual lhe indeferiu o recurso hierárquico interposto da decisão da DGCI do Porto, que efectuou correções, de natureza quantitativa, ao lucro tributável de IRC, nos termos do artº 57º do CIRC, relativo aos exercícios de 1994 a 1996,

dele vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1. O despacho do Senhor MINISTRO DAS FINANÇAS, que ratificou, nos seus exactos termos, o despacho do Senhor SECRETÁRIO DE ESTADO DOS ASSUNTOS FISCAIS proferido em 11 de Outubro de 1999, padece de vício de forma por falta de fundamentação, uma vez que não exterioriza as razões de facto e de direito que levaram à aparente conclusão de que existiam *relações especiais* entre a JORNALGEST, SGPS, S.A., e a ora recorrente, nos termos exigidos pelo artigo 80.º, alínea a), do Código de Processo Tributário, tendo, por isso mesmo, decidido mal o Tribunal *a quo* ao sustentar a legalidade do acto impugnado.

2. O despacho do Senhor MINISTRO DAS FINANÇAS, que ratificou, nos seus exactos termos, o despacho do Senhor SECRETÁRIO DE ESTADO DOS ASSUNTOS FISCAIS proferido em 11 de Outubro de 1999, padece de vício de forma por falta de fundamentação, uma vez que não demonstra que a situação analisada traduz, efectivamente, a concessão de empréstimos nem demonstra, por outro lado, a forma como a mesma situação analisada se constituiria em situações designadas por normais, demonstração essa exigível nos termos do artigo 80.º, alínea b), do Código de Processo Tributário, tendo, por isso mesmo, decidido mal o Tribunal *a quo* ao sustentar a legalidade do acto impugnado.

3. O despacho do Senhor MINISTRO DAS FINANÇAS, que ratificou, nos seus exactos termos, o despacho do Senhor SECRETÁRIO DE ESTADO DOS ASSUNTOS FISCAIS proferido em 11 de Outubro de 1999, padece de vício de forma por falta de fundamentação, uma vez que não exterioriza, nos termos exigidos pelo artigo 80.º, alínea c), do Código de Processo Tributário, as razões de facto e de direito que levaram ao cálculo das correcções aprovadas, tendo, por isso mesmo, decidido mal o Tribunal *a quo* ao sustentar a legalidade do acto impugnado.

4. O Acórdão do TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO, ao admitir que o despacho do Senhor MINISTRO DAS FINANÇAS, que ratificou, nos seus exactos termos, o despacho do Senhor SECRETÁRIO DE ESTADO DOS ASSUNTOS FISCAIS, apresentava uma fundamentação por *remissão*, traduzida nas informações elaboradas pelos serviços da Administração Fiscal, ofende o disposto no artigo 125.º, nº 1, do Código do Procedimento Administrativo, uma vez que em nenhum dos referidos despachos se remete, directa ou indirectamente, para essas informações.

5. Mesmo que se admitisse a fundamentação por remissão, o despacho do Senhor MINISTRO DAS FINANÇAS, que ratificou, nos seus exactos termos, o despacho do Senhor SECRETÁRIO DE ESTADO DOS ASSUNTOS FISCAIS proferido em 11 de Outubro de 1999, padece de vício de forma por falta de fundamentação, uma vez que não exterioriza as razões de facto e de direito que levaram à aparente conclusão de que existiam *relações especiais* entre a JORNALGEST, SGPS, S.A., e a ora recorrente, nos termos exigidos pelo artigo 80.º, alínea a), do Código de Processo Tributário, tendo, por isso mesmo, decidido mal o Tribunal *a quo* ao sustentar a legalidade do acto impugnado.

6. Da mesma forma, mesmo que se admitisse a fundamentação por remissão, o despacho do Senhor MINISTRO DAS FINANÇAS, que ratificou, nos seus exactos termos, o despacho do Senhor SECRETÁRIO DE ESTADO DOS ASSUNTOS FISCAIS proferido em 11 de Outubro de 1999, padece de vício de forma por falta de fundamentação, uma vez que não demonstra que a situação analisada traduz, efectivamente, a concessão de empréstimos nem demonstra, por outro lado, a forma como a mesma situação analisada se constituiria em situações designadas por normais, demonstração essa exigível nos termos do artigo 80.º, alínea b), do Código de Processo Tributário, tendo, por isso mesmo, decidido mal o Tribunal *a quo* ao sustentar a legalidade do acto impugnado.

7. Da mesma forma, mesmo que se admitisse a fundamentação por remissão, o despacho do Senhor MINISTRO DAS FINANÇAS, que ratificou, nos seus exactos termos, o despacho do Senhor SECRETÁRIO DE ESTADO DOS ASSUNTOS FISCAIS proferido em 11 de Outubro de 1999, padece de vício de forma por falta de fundamentação, uma vez que não exterioriza, nos termos exigidos pelo artigo 80.º, alínea c), do Código de Processo Tributário, as razões de facto e de direito que levaram ao cálculo das correcções aprovadas, tendo, por isso mesmo, decidido mal o Tribunal *a quo* ao sustentar a legalidade do acto impugnado.

8. O despacho do Senhor MINISTRO DAS FINANÇAS, que ratificou, nos seus exactos termos, o despacho do Senhor SECRETÁRIO DE ESTADO DOS ASSUNTOS FISCAIS proferido em 11 de Outubro de 1999, caso se admitisse a fundamentação por remissão, padece de vício de violação de lei por erro nos pressupostos de facto, uma vez que assume que, durante os exercícios de 1994 e de 1995, a sociedade JORNALGEST, SGPS, S.A., detinha uma participação maioritária sobre a recorrente, quando, na verdade não tinha, tendo, por isso mesmo, decidido mal o Tribunal *a quo* ao sustentar a legalidade do acto impugnado.

9. O despacho do Senhor MINISTRO DAS FINANÇAS, que ratificou, nos seus exactos termos, o despacho do Senhor SECRETÁRIO DE ESTADO DOS ASSUNTOS FISCAIS proferido em 11 de Outubro de 1999, padece de vício de forma por falta de fundamentação, por incongruência da fundamentação, nos termos do artigo 125.º, nº 2, do Código do Procedimento Administrativo, uma vez que sustenta a existência de empréstimos concedidos pela recorrente à JORNALGEST, SGPS, S.A., apesar de assumir, também, que as mesmas importâncias foram consideradas na regularização da compra e venda de acções a que alude a recorrente, razão pela qual decidiu mal o Tribunal *a quo* ao sustentar a legalidade do acto impugnado.

10. Da mesma forma, o despacho do Senhor MINISTRO DAS FINANÇAS, que ratificou, nos seus exactos termos, o despacho do Senhor SECRETÁRIO DE ESTADO DOS ASSUNTOS FISCAIS proferido em 11 de Outubro de 1999, padece de vício de forma por falta de fundamentação, por incongruência da fundamentação, nos termos do artigo 125.º, nº 2, do Código do Procedimento Administrativo, uma vez que sustenta a aplicação de uma determinada taxa de juros - a correspondente ao valor de mercado - e, no final, aplica valores distintos, tendo, por isso mesmo, decidido mal o Tribunal *a quo* ao sustentar a legalidade do acto impugnado.

11. O despacho do Senhor MINISTRO DAS FINANÇAS, que ratificou, nos seus exactos termos, o despacho do Senhor SECRETÁRIO DE ESTADO DOS ASSUNTOS FISCAIS proferido em 11 de Outubro de 1999, padece de vício de violação de lei por ofensa ao disposto no artigo 57.º, n.º 1, do Código do IRC, uma vez que não estão reunidas as condições exigíveis para a sua aplicação, tendo, por isso mesmo, decidido mal o Tribunal *a quo* ao sustentar a legalidade do acto impugnado (recorrido).

12. O despacho do Senhor MINISTRO DAS FINANÇAS, que ratificou, nos seus exactos termos, o despacho do Senhor SECRETÁRIO DE ESTADO DOS ASSUNTOS FISCAIS proferido em 11 de Outubro de 1999, padece de vício de incompetência em razão do tempo, uma vez que foi proferido numa altura em que já não era admissível, por força da aplicação do prazo legal de caducidade do direito à liquidação, previsto no artigo 33.º do Código de Processo Tributário, tendo, por isso mesmo, decidido mal o Tribunal *a quo* ao sustentar a legalidade do acto impugnado.

13. O despacho do Senhor MINISTRO DAS FINANÇAS, que ratificou, nos seus exactos termos, o despacho do Senhor SECRETÁRIO DE ESTADO DOS ASSUNTOS FISCAIS proferido em 11 de Outubro de 1999, padece de vício de violação de lei nos termos do artigo 334.º do Código Civil, uma vez que foi proferido numa altura em que já não era admissível, por força da aplicação do prazo legal de caducidade do direito à liquidação, previsto no artigo 33.º do Código de Processo Tributário, traduzindo, por isso, um abuso do poder de ratificação dos actos administrativos anteriormente praticados, tendo, por isso mesmo, decidido mal o Tribunal *a quo* ao sustentar a legalidade do acto impugnado.

14. O despacho do Senhor MINISTRO DAS FINANÇAS, que ratificou, nos seus exactos termos, o despacho do Senhor SECRETÁRIO DE ESTADO DOS ASSUNTOS FISCAIS proferido em 11 de Outubro de 1999, padece de vício de violação de lei por ofensa ao princípio da não retroactividade do imposto, da segurança jurídica e da tutela da confiança, emergentes dos artigos 2.º, 17.º, 18.º, 103.º, n.ºs 2 e 3, e 266.º da Constituição da República, tendo, por isso mesmo, decidido mal o Tribunal *a quo* ao sustentar a legalidade do acto impugnado.

15. O Acórdão do TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO decidiu mal na matéria de facto, uma vez que não seleccionou para a matéria assente o facto alegado no artigo 19.º da petição de recurso contencioso de anulação, relacionado com a valorização das acções da DIÁRIO DE NOTÍCIAS, S.A., adquiridas pela sociedade recorrente, e documentalmente demonstrada com a junção aos autos de parte do balanço daquela sociedade nos exercícios em causa, designadamente que o valor das acções daquela sociedade evoluiu de 4 845\$ (quatro mil oitocentos e quarenta e cinco escudos), em 1994, para 7 912\$ (sete mil novecentos e doze escudos), em 1996.

16. O despacho do Senhor MINISTRO DAS FINANÇAS, que ratificou, nos seus exactos termos, o despacho do Senhor SECRETÁRIO DE ESTADO DOS ASSUNTOS FISCAIS proferido em 11 de Outubro de 1999, padece de vício de violação de lei por ofensa às regras de distribuição do ónus da prova, uma vez que, contra o

disposto nos artigos 76.º, 78.º e 80.º do Código de Processo Tributário, 74.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária, e 342.º, n.º 1, do Código Civil, não demonstrou nem provou os factos que permitem a aplicação do artigo 57.º do Código do IRC, limitando-se a presumir uma realidade que não conseguiu demonstrar, tendo, também por isso mesmo, decidido mal o Tribunal *a quo* ao sustentar a legalidade do acto impugnado.

17. Assim, o despacho do Senhor MINISTRO DAS FINANÇAS, que ratificou, nos seus exactos termos, o despacho do Senhor SECRETÁRIO DE ESTADO DOS ASSUNTOS FISCAIS proferido em 11 de Outubro de 1999, padece de vício de violação de lei por ofensa ao artigo 57.º, n.º 1, do Código do IRC, uma vez que, por um lado, manteve as correcções aprovadas pela Administração Fiscal sem que estivessem provados factos que permitissem a sua aplicação, e, por outro lado, porque manteve as correcções aprovadas pela Administração Fiscal sem previamente demonstrar que as importâncias entregues à JORNALGEST, SGPS, S.A., ao contrário do que referia a recorrente, não correspondiam a antecipação do pagamento de acções objecto de transmissão, tendo, deste modo, decidido mal o Tribunal *a quo* ao sustentar a legalidade do acto impugnado.

18. O TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO decidiu mal ao manter o acto impugnado, uma vez que, apesar de assumir a dúvida sobre o facto tributário, decidiu que, no caso concreto, não seria aplicável o regime previsto no artigo 121.º do Código de Processo Tributário, posição contrária, como se sabe, ao que tem sido sustentado, em casos idênticos, pelo Supremo Tribunal Administrativo.

19. O TRIBUNAL CENTRAL ADMINISTRATIVO decidiu mal ao não recusar a aplicação do artigo 57.º do Código do IRC com fundamento na sua *inconstitucionalidade*, por ofensa ao disposto no artigo 103º, n.º 2, da Constituição da República.

A Autoridade recorrida contra-alegou, concluindo da seguinte forma:

A) O douto acórdão recorrido ao ter negado provimento ao recuso contencioso e mantido o acto recorrido, fez uma correcta interpretação e aplicação da lei aos factos, motivo pelo qual deve ser mantido.

B) O acto recorrido não enferma de vício de forma, por falta de fundamentação.

C) Em primeiro lugar, o acto impugnado é um acto de ratificação-sanação que visou suprir o vício de incompetência de que padecia o acto ratificado - acto do SEAF de 11/10/99.

D) Ora, tal desiderato infere-se muito claramente face a circunstancialismo e aos termos em que foi proferido.

E) Por outro lado, o acto recorrido ao ter sanado, única e exclusivamente o vício de incompetência de que padecia o acto ratificado, assumiu como sua a fundamentação de tal acto.

F) E tal acto está devidamente fundamentado, por remissão, dado que é uma transcrição textual das conclusões do parecer/informação elaborada na sequência do processo de recurso hierárquico interposto pela recorrente das correcções à matéria colectável, sendo certo que também esse parecer/informação remete para o relatório da IGF, que determinou essas mesmas correcções.

G) Mas, o acto impugnado não se limita só a assumir como sua a fundamentação do acto ratificado, da simples leitura do mesmo

retira-se que este remete expressamente para o processo de recurso hierárquico em sede do qual foi proferido o acto do SEAF de 11/10/99, ao identificar esse acto como tendo sido proferido no âmbito desse recurso hierárquico e ao indicar o processo a que o mesmo recurso deu origem e a informação elaborada sobre ele.

H) Tendo todos estes elementos que constituem o processo instrutor, sido levados ao conhecimento da recorrente ficou a mesma em perfeitas condições de saber e de se opor eficazmente ao acto recorrido, como, aliás, o demonstrou no presente recurso contencioso.

I) O acórdão recorrido fez uma correcta interpretação e aplicação do art. 57º do CIRC, na redacção à data aplicável aos factos, e do art. 121º do CPT.

J) Existem entre a recorrente e a Jornalgeste, SGPS, SA, relações especiais, dado que a recorrente é participada maioritariamente e directa e indirectamente, no seu capital social, pela referida Jornalgeste.

K) Tais relações especiais levaram à concessão de crédito à Jornalgeste, pela recorrente, sem que relativamente ao mesmo tenha sido acordada qualquer remuneração.

L) Não tendo a recorrente sido capaz de provar que tais fluxos financeiros correspondiam ao pagamento adiantado e parcelar de compra de acções.

M) O ónus da prova foi bem distribuído no caso *sub judice*, uma vez que era à recorrente que cabia provar o por si alegado, de que os fluxos financeiros correspondiam ao pagamento adiantado e parcelar de compra de acções, tanto mais que a sua contabilidade não dispunha de elementos de suporte que sustentassem tal alegação.

N) Assim, foi bem afastada a aplicação do art. 121º do CPT, porquanto, a fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário não pode assentar na ausência de prova e de documentos contabilísticos que suportem o alegado pelo contribuinte.

O) Por outro lado, nos termos do regime legal que rege a referida ratificação-sanação, art. 137º, nº 4, do CPA, a mesma retroage os seus efeitos à data do acto a que respeita, pelo que, não se verifica qualquer caducidade do direito à liquidação ou retroactividade do imposto.

P) E nem qualquer inconstitucionalidade do artigo 57º do CIRC, na sua redacção anterior à Lei 30-G/2000, de 29/12.

Q) Na verdade, os pressupostos para a actuação da Administração Fiscal, em casos de correcção à matéria colectável, estão claramente definidos e delimitados por lei, ou seja, pelo artigo 57º do CIRC, não sendo legítimo à AF adoptar quaisquer outros para proceder às correcções.

O Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser concedido provimento ao recurso, uma vez que o despacho recorrido não se encontra devidamente fundamentado.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

A) Na sequência de relatório elaborado pela I.G. Finanças, em 19.05.30 (cfr. doc. junto ao proc. instrutor, que se dá por reproduzido), em resultado de exame à escrita da empresa, participante da recorrente, "JORNALGESTE - Soc. Gestora de Participações Sociais, SGPS, SA", foram efectuadas correcções ao lucro tributável da "Empresa JORNAL DE NOTÍCIAS, SA", com referência aos exercícios de 1994 a 1996, inclusive;

B) As correcções em questão foram efectuadas ao abrigo do artº 57º do CIRC e tiveram como pressuposto o entendimento da AF de que a recorrente, sendo participada maioritariamente pela "JORNALGESTE, SGPS, SA", estabeleceu com esta última relações especiais em situação distinta da que é normal estabelecer entre sujeitos independentes, e traduzidas na concessão de crédito, pela primeira à segunda, a título gratuito (cfr. referido relatório da IGF).

C) Notificada, a recorrente, através de ofício da DGCI, com data de saída de JUL.98, das mencionadas correcções, deduziu recurso hierárquico, ao abrigo dos artº 112º, n.ºs 2 e 3 e 57º nº 4, do CIRC, dirigido a S. Ex.^a o Sr. Ministro das Finanças, e a que coube o nº 1764/98, sustentando, no essencial, de que o que foi considerado pela AT como empréstimos não remunerados não consubstanciam, de facto, tal realidade, correspondendo a adiantamentos, a título de pagamentos antecipados, do preço de compra, pela recorrente à "JORNALGESTE, SGPS, SA", de 500.000 acções do "DIÁRIO DE NOTÍCIAS", pelo preço de 5 500\$00 por unidade, acordada em finais de 1993 e concretizada nos finais de 1996 (cfr. docs. juntos ao proc. apenso, para que se remete, bem como fls. 66 destes autos).

D) Em DEZ.96, foi enviado um FAX, encimado com os dizeres "LUSOMUNDO", por um Franquelim Alves para o BES, com o seguinte texto;

«Como combinado agradeço a realização da seguinte operação de balcão.

Jornalgeste SGPS vende 500.00 acções do Diário de Notícias pelo valor de 5 500\$ cada.

Empresa do Jornal de Notícias, SA adquire 500.000 acções do Diário de Notícias a 5 500\$ cada Agradeço que a liquidação financeira seja feita sem transferência de fundos, ou seja, por regularização directa entre os comitentes.» (cfr. proc. instrutor).

E) No procedimento do recurso hierárquico interposto pela recorrente foi elaborado um parecer, idf, sob a informação nº 733/99, no qual, além do mais, se formularam as seguintes conclusões;

«i) A ora recorrente em virtude das relações especiais que tem com a "JORNALGEST, SGPS, SA" concedeu a esta empresa financiamentos de elevado montante, sem que relativamente aos mesmos tenha sido acordada qualquer remuneração, situação que, obviamente, se afasta do que é normal suceder em relações de independência entre as partes;

ii) De facto, e ainda que se desse como válido o argumento de que os montantes em questão não revestem a natureza de empréstimos, uma vez que têm subjacentes transacções de acções e em que aqueles montantes apenas configuram a natureza de pagamentos antecipados, não deixariam os mesmos de ter a natureza de financiamentos não remunerados, se se atender ao lapso de tempo que mediou entre as datas em que os pagamentos foram efectuados (e a suposta data da negociação) e a data da concretização da transacção.

iii) Termos em que se conclui pela legitimidade de aplicação, à situação em concreto, do regime estabelecido no artigo 57º do Código do IRC, uma vez que a mesma reúne os pressupostos previstos na mesma norma, isto é: a) existência de relações especiais entre as partes envolvidas na operação; b) terem sido estabelecidas condições diferentes das que seriam normalmente acordadas entre pessoas independentes; e c) em consequência, os resultados apurados na con-

tabilidade foram diferentes dos que se apurariam na ausência dessas relações especiais;

iv) Em face do exposto anteriormente, conjugado, ainda, com o facto de que as correcções efectuadas se encontram devidamente fundamentadas, nos termos do artigo 80º do Código de Processo Tributário, encontrando-se cumpridos todos os requisitos estabelecidos, conclui-se pelo indeferimento do presente recurso hierárquico.» (cfr. fls. 66 a 77 dos autos) F) Por referência ao ponto ii) das conclusões do parecer a que se alude na antecedente alínea menciona-se nos pontos 6.1, 6.2 e 6.3 do mesmo que;

«6.1 Não foram apresentados quaisquer documentos comprovativos que demonstrem que, nas datas em que foram efectuados os pagamentos, a compra - que só veio a concretizar-se em Dezembro de 1996 bem como os ditos "pagamentos antecipados", já se encontravam acordados entre as duas empresas.

6.2 [...] o documento que a requerente apresenta como comprovativo da existência de tal acordo, consta de cópia de um "FAX" enviado ao "Banco Espírito Santo", datado de 31 de Dezembro de 1996, em que solicita a este Banco que o mesmo efectue a operação de venda pela "JORNALGEST" à ora recorrente de 500.000 acções da "Diário de Notícias" pelo valor unitário de Esc. 5 500 (sendo, portanto, o montante global da transacção de Esc. 2 750 000 e em que refere, ainda, que a *liquidação financeira será feita sem transferência de fundos, ou seja por regularização directa entre os comitentes.*

6.3 Trata-se, assim, de um documento que apenas prova a realização da transacção, sem que fique demonstrado que a mesma, bem como os ditos "pagamentos antecipados" já tenham sido acordados 3 anos antes, em Dezembro de 1993. Ou seja, não fica demonstrado que os valores cedidos pela ora recorrente à "JORNALGEST" não tinham a natureza de empréstimos não remunerados, uma vez que o facto de os montantes em questão terem sido considerados na regularização do valor da transacção acordado, não determina, por si só, que os mesmos não tivessem inicialmente a natureza de empréstimos e que, aquando da realização daquela, foram anulados por encontro de contas entre as duas empresas.»

G) Notificada, a recorrente, por ofício com data de saída de 99.08.02, em cumprimento do princípio de audiência prévia, no prazo estipulado de quinze dias, nada disse (cfr. fls. 78 dos autos).

H) Elaborado o projecto de despacho que constitui fls. 79 dos autos, veio a ser proferido pelo Sr. S.E.A. Fiscais, em 99.10.11, o despacho que constitui fls. 63 de teor rigorosamente igual às conclusões do parecer acima transcritas na alínea E), que nessa medida, aqui se dão por reproduzidas (cfr. doc. de fls. 63 dos autos).

I) A recorrente foi notificada da decisão mencionada na alínea que antecede através de ofício da DGCI, com data de saída de 99.10.28 (cfr. doc. de fls. 61 dos autos).

J) De tal decisão interpôs, a recorrente, recurso contencioso de anulação, para este Tribunal, a que coube o nº 3.153/00, o qual veio a ser julgado extinto por inutilidade superveniente da lide, por Ac. de 01.10.30.

K) O teor do artº 38º do articulado inicial de tal recurso era do seguinte teor;

«Acrece, a terminar, que a notificação e o despacho objecto do presente recurso, não indicam qualquer delegação de competência,

como exigiriam os artigos 64º, nº 2, do CPT, 62º da Lei Geral Tributária e 38º do Código de Procedimento Administrativo, pelo que há que presumir a sua inexistência, gerando vício de incompetência (...) atento o teor do nº 2 do artigo 112º do Código do IRC, que a atribui expressamente, ao Ministro das Finanças.»(cfr. fls. 59 dos autos).

L) Em 00.03.09, S. Ex.^a o Sr. Ministro das Finanças proferiu o despacho ora recorrido do seguinte teor;

«Ratifico, nos exactos termos em que foi proferido, o despacho de S. Ex.^a, o Sr. Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, de 11 de Outubro de 1999, em anexo, proferido no recurso hierárquico interposto por "EMPRESA JORNAL DE NOTÍCIAS, SA", nos termos do art. 112º do CIRC, relativamente às correcções da matéria colectável dos exercícios de 94, 95 e 96 efectuadas pela AF ao abrigo do disposto no art. 57º do CIRC (Proc. IRC nº 1764/98, informação nº 733/99.

M) A "JORNALGEST" e a recorrente, enquanto sociedade participada por aquela, são sociedades sujeitas a regimes de tributação diversos, estando, esta última, sujeita ao regime geral de tributação, e a primeira ao regime fiscal aplicável às SGPS (cfr. relatório da IGF, no proc. apenso).

N) O SEAF apenas tinha competência delegada pelo Sr. Ministro das Finanças para "...decidir os recursos hierárquicos previstos nos artigos 91º e 100º do CPT, com excepção dos previstos nos artigos 112º do Código do IRC e 132º do Código do IRS", nos termos do despacho daquela primeira entidade nº 5.751/98.03.19, publicado na II série do DR, de 98.04.07 (DR nº 82) (cfr. fls. 105/108 dos autos).

3 - Do que acima fica exposto, ressalta à evidência que são várias as questões suscitadas pela recorrente com o presente recurso.

Começaremos pela apreciação daquelas que se nos afiguram como prioritárias e prejudiciais, já que podem influenciar, de forma negativa, o conhecimento das demais (cfr. artº 124º, nº 1, do CPPT).

Assim e na conclusão nº 19 da sua motivação do recurso, argui a recorrente a inconstitucionalidade do artº 57º do CIRC por violação do princípio da legalidade tributária consagrado no artº 103º, nº 2, da CRP.

Todavia e como resulta da referida conclusão, não indica a recorrente os motivos por que entende que o citado arts. 57º afronta aquele princípio da legalidade tributária, assim se perfilhando alegação genérica que, por isso mesmo, é inidónea para sustentar alteração ou revogação do aresto recorrido.

E tanto bastaria para, nos termos do disposto nos arts. 684º e 690º do CPC, considerar improcedente a referida arguição.

Contudo, sempre acrescentaremos que tem sido jurisprudência pacífica e reiterada desta Secção do STA que o prérito artº 57º do CIRC não viola o referido princípio da legalidade tributária.

Com efeito, "quando a lei usa conceitos jurídicos indeterminados, embora daí resulte que a administração vem a beneficiar de uma certa margem de liberdade de apreciação, não haverá ofensa da Constituição desde que os dados legais contenham uma densificação tal que possam ser tidos pelos destinatários da norma como elementos suficientes para determinar os pressupostos de actuação da Administração e que simultaneamente habilitem os tribunais a proceder

ao controlo da adequação e proporcionalidade da actividade administrativa assim desenvolvida.

No caso do artº 57º do CIRC, na sua redacção anterior à Lei nº 30-G/00, de 29.XII, não se afigura que da imposição constitucional constante do princípio da legalidade tributária decorra que tais pressupostos de aplicação do mesmo normativo legalmente estabelecidos se mostram insuficientemente densificados, atentas as especificidades do domínio fiscal, onde frequentemente em sede de exercício dos poderes de controlo se terá de recorrer a conceitos indeterminados e ao contribuído de elementos de carácter técnico para fundar as decisões da Administração na prossecução do interesse público numa correcta tributação dos agentes económicos.

Como assim, o dito artigo 57º do CIRC não afronta o estatuído nos artigos 103º, nº 2, e 165º, nº 1, al. i), do Diploma Básico” (Acórdão do Pleno desta Secção de 19/3/03, *in rec.* nº 19.858).

No mesmo sentido, pode ver-se, ainda, os Acórdãos desta Secção de 6/6/01, *in rec.* nº 25.807; de 21/1/03, *in rec.* nº 21.240 e do Pleno de 4/2/04, *in rec.* nº 21.240, bem como Acórdãos do Tribunal Constitucional nº 756/95, *in DR II Série* de 27/3/96, e nº 233/94, *in DR II Série* de 27/8/94.

Pelo que e nesta parte, improcede o recurso.

4 - Posto isto, passemos então à apreciação das outras questões suscitadas pela recorrente, começando, porém, pelo questão, prévia em relação às restantes, da falta de fundamentação do despacho impugnado, também arguida, uma vez que, a proceder, prejudica o conhecimento das restantes.

Dispõe o artº 57º do CIRC, na redacção então vigente, que ”a Direcção-Geral das Contribuições e Impostos poderá efectuar as correcções que sejam necessárias para determinação do lucro tributável sempre que, em virtude das relações especiais entre o contribuinte e outra pessoa, sujeita ou não a IRC, tenham sido estabelecidas condições diferentes das que seriam normalmente acordadas entre pessoas independentes, conduzindo a que o lucro apurado com base na contabilidade seja diverso do que o que se apuraria na ausência dessas relações”.

Deste preceito legal resulta, assim, que são requisitos das referidas correcções a introduzir pela DGCI: a existência de relações especiais entre o contribuinte e outra pessoa; o estabelecimento entre ambos e por causa daquelas relações especiais, de condições diferentes das que seriam normalmente acordadas entre pessoas independentes e que o resultado obtido com base na contabilidade seja diverso do que o que se apuraria na ausência dessas relações.

Todavia, ”a doutrina e jurisprudência sempre notaram que a redacção do artigo 57º em apreço era vaga o bastante para gerar dúvidas quanto à verificação dos requisitos exigidos, e por isso mesmo terá contribuído para a alteração...introduzida pela Lei nº 30-G/2000, de 29 de Dezembro.

Também essa terá sido a razão por que o legislador sentiu necessidade de, quando esteja em causa a aplicação do falado artigo 57º, consagrar uma especial exigência em termos de fundamentação.

Na verdade, e para além das disposições de aplicação mais geral, entre elas, as dos artigos 1º, nº 2, do Decreto-Lei nº 256-A/77, de 17 de Junho, 125º, nº 1, do Código do Procedimento Administrativo (CPA), 21º, nº 1, e 82º do Código de Processo Tributário (CPT),

neste último diploma foi incluída uma regra específica sobre a fundamentação das correcções da matéria tributável, o artigo 80º, com este teor:

«Sempre que as leis tributárias permitam que a matéria tributável seja corrigida com base em relações especiais entre contribuinte e terceiro e verificando-se o estabelecimento de condições diferentes das que se verificariam sem a existência de tais relações, a fundamentação das correcções obedecerá aos seguintes requisitos:

- a) Descrição das relações especiais;
- b) Descrição dos termos em que normalmente decorrem as operações da mesma natureza entre pessoas independentes e em idênticas circunstâncias;
- c) Descrição e quantificação do montante efectivo que serviu de base à correcção.»

Esta regra geral reflecte o entendimento que a doutrina e a jurisprudência vêm afirmando sobre a fundamentação dos actos administrativos, ao afirmarem que a respectiva exigência é variável, designadamente, em função da natureza do acto e a situação concreta, as quais podem implicar maior ou menor grau de discurso fundamentador.

Ora, partindo o aplicado artigo 57º do CIRC, como parte, da possibilidade de existência, entre o contribuinte e outra pessoa, de relações normais e especiais, sem caracterizar umas e outras, impõem-se à Administração Fiscal, quando aplique a norma, invocando a existência destas últimas relações, fundamentar devidamente as razões por que conclui por tal existência, emitindo um juízo justificativo da prática do acto de correcção.

Este juízo não fica perfeito se não incluir a concretização e individualização da hipótese normativa contida naquele artigo 57º, hipótese essa que, é vaga e genérica, socorrendo-se o legislador do conceito vago e indeterminado de ”relações especiais”.

Definidos, deste modo, os pressupostos legais da actuação da Administração, com recurso a conceitos imprecisos, vagos e indeterminados, não pode ela, para explicar as razões justificativas da prática do acto, deixar de completar e preencher a dita hipótese, mediante a enunciação e aplicação ao caso concreto de padrões que a concretizem e individualizem” (acórdão do Pleno desta Secção de 25/12/02, *in rec.* nº 21.514).

Aliás, o referido direito à fundamentação, em relação aos actos que afectem direitos ou interesses legalmente protegidos, tem hoje consagração constitucional de natureza análoga aos direitos, liberdades e garantias consagrados no Título II da parte 1ª da CRP (artº 268º).

A doutrina e a jurisprudência vêm entendendo de forma uniforme, pacífica e reiterada que a fundamentação há-de ser expressa, através de uma 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 que a decisão constitua conclusão lógica e necessária dos motivos invocados como sua justificação, en-

volvendo entre eles um juízo de adequação, não podendo existir contradição entre os fundamentos e a decisão.

E é também aceite que a fundamentação possa ser feita por adesão ou remissão de anterior parecer, informação ou proposta que, neste caso, constituirão parte integrante do respectivo acto administrativo, já que este integra, nele próprio o parecer, informação ou proposta que, assim, em termos de legalidade, terão de satisfazer os mesmos requisitos da fundamentação autónoma.

É também pacificamente aceite que é equivalente à falta de fundamentação, a adopção de fundamentos que, por obscuridade, contradição ou insuficiência não esclareça, concretamente, a motivação do acto por forma a permitir ao seu destinatário a apreensão do iter volitivo e cognoscitivo que determinou a Administração a praticá-lo com o sentido decisório que lhe conferiu.

Neste sentido, vide, por todos, acórdãos desta Secção do STA de 14/2/01, *in rec.* n.º 21.514, e de 9/5/01, *in rec.* n.º 25.832.

5 - Feitas estas considerações, vejamos, então, se o acto recorrido se encontra ou não devidamente fundamentado.

Este acto é do seguinte teor:

«Ratifico nos exactos termos em que foi proferido, o Despacho de S. Ex.^a, o Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, de 11 de Outubro de 1999, em anexo, no recurso hierárquico interposto por "EMPRESA JORNAL DE NOTÍCIAS, SA" nos termos do artigo 112.º do CIRC, relativamente às correcções da matéria colectável dos exercícios de 94, 95 e 96 efectuadas pela AF ao abrigo do disposto no art. 57.º do CIRC (Proc. IRC 1764/98, Informação n.º 733/99).» (vide fls. 30).

Por sua vez, o despacho ratificado limitou-se a considerar apenas e expressamente que "a ora recorrente, em virtude das relações especiais que tem com a "JORNALGESTE, SGPS, SA" concedeu a esta empresa financiamentos de elevado montante, sem que relativamente aos mesmos tenha sido acordada qualquer remuneração, situação que, obviamente se afasta do que é normal suceder em relações de independência entre as partes" e acrescenta que "de facto, e ainda que se desse como válido o argumento de que os montantes em questão não revestem a natureza de empréstimos, uma vez que têm subjacentes transacções de acções e em que aqueles montantes apenas configuram a natureza de pagamentos antecipados, não deixariam os mesmos de ter a natureza de financiamentos não remunerados, se se atender ao lapso de tempo que mediou entre as datas em que os pagamentos foram efectuados (e a suposta data da negociação) e a data da concretização da transacção" [vide al. E) do probatório].

Ora, da análise destes actos resulta que nem o despacho agora contenciosamente impugnado, nem aquele para onde se remete, definem clara e objectivamente, ainda que de forma sumária, qual o tipo de relações especiais verificadas entre a recorrente e a empresa Jornalgeste, SGPS, SA, nem tão pouco enunciam os factos que levaram a tal conclusão.

Por outro lado, nada se diz, também de forma clara e objectiva, quanto ao tipo normal de relações entre empresas em idênticas circunstâncias e entre pessoas independentes, nomeadamente quanto à natureza dos citados "financiamentos", já que se limita apenas a

referir que a recorrente concedeu a esta empresa financiamentos de elevado montante sem que relativamente aos mesmos tenha sido acordada qualquer remuneração e que, mesmo que se entendesse que os montantes em causa não revestiam a natureza de empréstimos, pelas razões apontadas pela recorrente, nem por isso deixavam os mesmos de ter a natureza de "financiamentos não remunerados", se se atender ao lapso de tempo que mediou entre as datas em que os pagamentos foram efectuados e a data da concretização da transacção. Ora, tal alegação não preenche as exigências da referida al. b) do art.º 80º do CPT, nomeadamente se se atentar que estava em causa alegados "empréstimos/financiamentos" e que os mesmos "não foram remunerados", pelo que se impunha, assim, uma definição ou descrição dos termos em que normalmente ocorreria operação de tipo idêntico, nomeadamente, se a concessão de tais montantes, entre pessoas em iguais circunstâncias e independentes, davam ou não lugar a juros, o que, como se verifica, os despachos impugnados não operaram.

Por último, atente-se que os despachos *a quo* se se socorrem de conceitos indeterminados, v.g., "financiamentos de montante avultado", sem qualquer explicitação do que foi considerado como normal ou razoável e "pagamentos antecipados".

Nenhuma descrição e quantificação é feita, ainda que minimamente, dos montantes que serviram de fundamento à indicada correcção.

Com o que não se deu também cumprimento ao disposto no al. c) do citado art.º 80º.

6 - Finalmente e contrariamente ao que se diz no aresto recorrido, como bem anota o Exm.º Procurador-Geral-Adjunto no seu douto parecer, lendo-se os referidos despachos apura-se que o despacho sanado do Sr. SEAF não contém qualquer referência para o relatório dos serviços de Administração Fiscal ou qualquer parecer anterior, assim como também não o contém o despacho-sanação do Sr. Ministro das Finanças, "na medida em que se limita a ratificar "nos exactos termos em que foi proferido" o despacho do Sr. SEAF".

É certo que, neste despacho, se refere que "as correcções efectuadas se encontram devidamente fundamentadas, nos termos do artigo 80º do Código de Processo Tributário".

Mas não basta dizê-lo, era necessário que "se respigassem e identificassem os pontos ou os momentos concretos dos universos daquelas peças que se elegeram como possibilitadoras e justificadoras de deflagração da conclusão assumida" (Ac. do STA de 5/6/91, *in Apêndice ao DR*, de 30/9/93, pág. 653, citado pela recorrente).

7 - Sendo assim e do que fica exposto, resulta que o despacho recorrido não se mostra devida e suficientemente fundamentado, uma vez que não preenche os requisitos a que alude o art.º 80º do CPT.

Pelo que e na procedência desta questão, acorda-se em conceder provimento ao presente recurso e anular o despacho impugnado do Sr. Ministro das Finanças, ficando, assim, prejudicado o conhecimento do restante objecto do recurso.

Sem custas, por não serem devidas.

lisboa, 22 de Setembro de 2004. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*.

Acórdão de 22 de Setembro de 2004.

Assunto:

Recurso de actos jurisdicionais. Art. 12º da Lei nº 15/2001. C.P.P.T. Prazo para alegações.

Doutrina que dimana da decisão:

A impugnação judicial, instaurada em 1994, era, quando não estivesse finda, processo pendente à data da entrada em vigor da Lei 15/2001, de 5/6, sendo regulada pelo C.P.T. Por força do art. 12º desta Lei aos processos pendentes naquela data, regulados pelo C.P.T. passaram a aplicar-se as regras do C.P.P.T. Assim, nos termos do art. 282º, nº 3, do C.P.P.T. o prazo para apresentação de alegações de recurso é de 15 dias, contados da notificação do despacho que o admitir.

Recurso n.º 198/04-30. Recorrente: J. P. Leite L.^{da}.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons.^o. Dr. Fonseca Limão.

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

J. P. Leite, L.^{da}, interpôs recurso do acórdão do T.C.A. de 1/Julho/03, a fls 299 e seguintes, através de requerimento, de 9/Set/03, a fls. 311.

O recurso foi admitido por despacho de 28/10/03, a fls. 312, tendo sido notificado por carta expedida em 28/10/03 (v. fls. 313).

As respectivas alegações foram expedidas, pelo correio, em 2/12/03 (v. fls. 329).

O relator, por despacho de fls 338 propendeu a julgar deserto o recurso, por apresentação tardia das respectivas alegações, face ao art. 282º, nº 3, do C.P.P.T.

Notificadas as partes para, a este propósito, se pronunciarem, apenas o fez a recorrente, alegando, em síntese, que as alegações foram apresentadas no prazo de 30 dias, conforme se dispõe no art. 106º da L.P.T.A., aqui aplicável.

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

Este viria a julgar deserto o recurso, por apresentação tardia das respectivas alegações, por despacho de 19/4/04, a fls 348 e seguintes.

Deste despacho vem agora deduzida reclamação para a conferência, sustentando a recorrente, em síntese, que o prazo para a apresentação das alegações era o previsto no art. 106º da L.P.T.A., sendo de 30 dias, e, por isso, não ocorre a decretada deserção. A Fazenda Pública não se pronunciou.

O Ex.^{mo} Magistrado do M. P., junto deste S.T.A., pronunciou-se pela seguinte forma:

«O Ministério Público não intervém na tramitação das reclamações para a conferência [arts. 700º nº 3, do CPC e 2º, al c), do CPPT)]. Corridos os vistos, cumpre decidir.

A questão decidenda é a saber qual o prazo para apresentação de alegações no recurso interposto de decisão do T.C.A. para o S.T.A., em processo de impugnação instaurado na 1ª Instância em 1994, isto é, antes de 15/9/97.

Sustenta a recorrente, em síntese, que os presentes autos de impugnação judicial, no que respeita ao regime de recurso para o S.T.A., não era regulado pelo C.P.T. e, por isso, pode ser considerado processo pendente, para efeito do art. 12º da Lei 15/2001, daí resultando não lhe ser aplicável o C.P.P.T.

Não tem razão.

Dispõe o art. 12º da Lei 15/2001, de 5/6:

Os processos pendentes, regulados pelo C.P.T., passam a reger-se pelo C.P.P.T., sem prejuízo do aproveitamento dos actos já realizados.

Ora, os presentes autos, instaurados no domínio do C.P.T., aplicável às impugnações judiciais (v. art. 120º e seguintes) e apesar de revogado com a entrada em vigor do C.P.P.T., continuou a aplicar-se aos processos pendentes pois que este compêndio normativo é aplicável apenas aos processos instaurados a partir de 1/Janeiro/2000 (v. art. 2º, nº 1, e 4º da Lei 433/99, de 26/10).

Assim, em 5/Julho/2001, data da entrada em vigor da Lei 15/2001 (v. art. 14º), era, pois, um processo pendente regulado pelo C.P.T., muito embora o recurso para o S.T.A. previsto nos seus arts. 109º e 171º, nº 5, fossem tramitados de harmonia com o E.T.A.F., L.P.T.A. R S.T.A. e legislação subsidiária, e, assim, por força do citado artº 12º, passou a reger-se pelo C.P.P.T., o qual, no art. 282º, nº 3, fixa em 15 dias o prazo para apresentação das alegações do recorrente a contar da notificação do despacho que admitir o recurso, ainda que interposto do acórdão do T.C.A., em processo instaurado antes de 15/9/97, como é o caso.

De resto, o recurso de que ora se trata, foi interposto já no domínio da Lei 15/2001, e, por isso, como se salientou no Ac. deste S.T.A. de 5/6/02, rec. 371/02, não podem deixar de aplicar-se imediatamente as disposições processuais do CPPT e, entre elas, as que regulam os seus trâmites processuais, entre estas se contando o prazo para apresentação das alegações no recurso para este Supremo Tribunal, ainda que em terceiro grau de jurisdição (v., no mesmo sentido, o Ac. S.T.A. de 6/11/02, rec. 1191/02).

Refira-se, por último e a propósito do que vem alegado sob o nº 18 da reclamação, quanto à violação do art. 12º, nº 3, da L.G.T., bem como dos princípios da confiança e dos legítimos direitos adquiridos e de acesso aos tribunais, que o acórdão recorrido já foi proferido em 1/Julho/2003 e é a partir daí que surge o direito a dele interpor recurso e alegar.

Ora, nessa data, vigorava já o art. 282º, nº 3, do C.P.P.T., que fixava em 15 dias o prazo para apresentação de alegações, tal como se referiu no despacho reclamado.

Não se vê, pois, como poderia o despacho reclamado ter violado o art. 12º, nº 3, da L. G. T., pois que não prejudicou garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos da recorrente.

Por outro lado, o direito de acesso aos tribunais, nomeadamente, a este S.T.A., sempre esteve assegurado, como se demonstra pelo presente processo, no qual foram para aqui interpostos vários recursos, sempre com êxito. O que não pode pretender-se é que aquele direito de acesso aos tribunais dispense o rito processual aplicável em cada caso logo, nomeadamente, apresentando atempadamente as alegações

de recurso, o que não aconteceu no caso vertente, e, por isso, não se mostra violado o art. 20º da C.R.P.

Termos em que se acorda em desatender a reclamação.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em € 95.

Lisboa, 22 de Setembro de 2004. — *Fonseca Limão* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 22 de Setembro de 2004.

Assunto:

Recurso jurisdicional. Art. 280º, n.º 5, do CPPT. Sentenças proferidas em 1ª instância. Trânsito em julgado das decisões-fundamento.

Doutrina que dimana da decisão:

Para que seja admissível o recurso previsto no art. 280º, n.º 5, do CPPT, é condição necessária que as decisões-fundamento tenham transitado em julgado.

Recurso n.º 240/04-30. Recorrente: Predicomercial - Promoção Imobiliária, S.A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa.

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

1. PREDICOMERCIAL - Promoção Imobiliária, SA, com sede no lugar do Espido, Via Norte, Maia, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, a liquidação de participação emolumentar, no montante de € 867,81.

O M.º Juiz do 1º Juízo daquele Tribunal julgou a impugnação improcedente.

Inconformada, a impugnante interpôs recurso para este Supremo Tribunal, alegando que a referida decisão está em oposição com três sentenças de tribunais de 1ª Instância, que identificou. Fundamentou o recurso no art. 280º, n.º 5, do CPC.

O recurso foi admitido.

A recorrente apresentou as respectivas alegações.

Subiram os autos a este Supremo Tribunal.

Aqui, e após promoção do EPGA, foi a recorrente notificada para identificar expressamente os processos onde foram proferidas as sentenças em oposição, e juntar as respectivas certidões, com menção do respectivo trânsito em julgado.

A recorrente deu conta dos processos onde foram proferidas tais decisões, mas não referiu que as mesmas transitaram em julgado.

Face a isto, o EPGA defende que o recurso não deve ser admitido.

A recorrente discorda, defendendo que "não (é) requisito para o conhecimento do recurso a junção de certidões das sentenças em causa com menção do respectivo trânsito em julgado".

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. Está em causa nesta fase processual, a admissibilidade do recurso. Já vimos que o recurso foi admitido, por despacho do M.º Juiz *a quo*.

Mas tal despacho não vincula este Supremo Tribunal (art. 687º, n.º 4, do CPC).

Pois bem.

O recurso (por oposição de decisões) só será admissível se o trânsito em julgado das decisões alegadamente contrárias à decisão recorrida não constituir condição do mesmo recurso.

Prima facie, diremos que, numa perspectiva lógica, só se compreende o recurso por oposição de decisões se as decisões-fundamento tiverem transitado em julgado.

Na verdade, à míngua do trânsito em julgado das decisões-fundamento, não se pode falar em oposição de julgados, por isso que estas não são necessariamente a palavra final, bem podendo acontecer que, em recurso, se fixe solução idêntica à decisão recorrida.

E se isto é assim no plano lógico, diremos que este entendimento tem consagração legal (art. 763º, n.º 4, do CPC, ainda vigente na jurisdição fiscal) No sentido ora apontado pode ver-se Jorge de Sousa (*CPPT, Anotado*, 4ª edição, pp. 1120 e 1143).

Quer isto dizer que para que seja admissível o recurso previsto no art. 280º, n.º 5, do CPPT, é condição necessária que as decisões-fundamento tenham transitado em julgado.

Ora, questionada pelo MP a questão do trânsito em julgado das decisões em oposição à sentença recorrida, e não tendo a recorrente feito prova (nem sequer alegação) desse trânsito, não pode falar-se em presunção do trânsito em julgado das decisões-fundamento.

Não estão assim preenchidos os requisitos necessários ao recurso previsto no n.º 5 do art. 280º do CPPT.

O mesmo não é pois admissível.

3. Face ao exposto, acorda-se em julgar findo o recurso.

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

Lisboa, 22 de Setembro de 2004. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Fonseca Limão* — *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 22 de Setembro de 2004.

Assunto:

Acto de liquidação de emolumentos do notariado. Prazo de impugnação judicial. Revisão do acto tributário. Violação de normas de direito comunitário. Princípio da efectividade do direito comunitário. Dispensa de reenvio prejudicial. Teoria do «acto claro». Anterior apreciação de questão pelo T.J.C.E.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *As possibilidades de reacção dos particulares contra actos ilegais de liquidação de tributos, quando está em causa*

- a violação de normas de direito comunitário, não se esgotam na impugnação judicial, sendo admissíveis, no caso de não pagamento do tributo, a impugnação dentro do prazo de oposição à execução fiscal, ao abrigo do disposto na alínea a) do n.º 1 do art. 286.º do C.P.T., e a revisão do acto tributário, nas condições referidas nos arts. 94.º do C.P.T. e 78.º da L.G.T., seguida de eventual impugnação contenciosa de decisão de indeferimento.*
- 2 — *A compatibilidade do direito nacional com o direito comunitário, a nível dos meios facultados aos interessados para obterem a restituição de receitas tributárias ilegalmente cobradas com violação de normas comunitárias, tem de ser aferida em face da globalidade das possibilidades de reacção de que aqueles dispõem e não exclusivamente do processo de impugnação judicial.*
 - 3 — *Estando em causa a apreciação da compatibilidade de um prazo de caducidade com princípios de direito comunitário, matéria não regulada por qualquer disposição expressa e em cuja apreciação influem considerações de ordem subjectiva, não pode, fora de situações extremas, em que se possa considerar evidente uma resposta positiva ou negativa a essa questão, entender-se estar-se perante um «acto claro», para efeitos de dispensa do reenvio prejudicial imposto pelo art. 234.º (anterior art. 177.º) do Tratado de Roma.*
 - 4 — *É dispensado o reenvio prejudicial, quando o T.J.C.E. já tiver apreciado anteriormente a questão essencial que é objecto do processo, não sendo necessária uma completa identidade entre ela e a questão que foi objecto de anterior apreciação.*
 - 5 — *Tendo o T.J.C.E. decidido anteriormente que «na ausência de regulamentação comunitária em matéria de restituição de impostos nacionais indevidamente cobrados, compete à ordem jurídica interna de cada Estado membro designar os órgãos jurisdicionais competentes e regulamentar as modalidades processuais dos recursos jurisdicionais destinados a assegurar a protecção dos direitos que o direito comunitário garante aos particulares» e que «parece razoável» um prazo nacional de caducidade de três anos a contar da data do pagamento impugnado, desde que ele se aplique «indiferentemente aos recursos fundamentados na violação do direito comunitário e àqueles fundados na violação do direito interno, quando se trata do mesmo tipo de impostos ou taxas», deverá concluir-se que é compatível com o direito comunitário o regime nacional, que permite aos interessados obterem a restituição de quantias cobradas com fundamento em erro imputável aos serviços desde que o requeiram à administração tributária dentro de um prazo de 5 (actualmente 4) anos.*

Recurso n.º 280/04. Recorrente: Pingo Doce - Distribuição Alimentar, SA.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons.^o. Dr. Jorge de Sousa.

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

1 - PINGO DOCE - DISTRIBUIÇÃO ALIMENTAR, S.A., impugnou judicialmente no Tribunal Tributário de 1.^a Instância de Lisboa uma liquidação de emolumentos do Registo Nacional de Pessoas Colectivas efectuada em 27-2-1997, no montante de 3 125 750\$00.

A impugnação foi apresentada em 14-11-2001.

A impugnante requereu, na própria petição, a suspensão da instância para efeitos de reenvio prejudicial sobre a questão da compatibilidade com o direito comunitário de um regime de impugnação destinada a obter uma quantia cobrada com violação do direito comunitário que tem um prazo de caducidade de 90 dias.

O pedido de suspensão da instância, com tal objectivo, foi reafirmado em requerimento apresentado em 24-1-2002 (fls. 378).

Por sentença de 3-11-2003, foi julgada intempestiva a impugnação por caducidade do direito de acção.

A impugnante interpôs recurso desta sentença para este Supremo Tribunal Administrativo e, depois de admitido, apresentou alegações com as seguintes conclusões:

1 - *A liquidação de emolumentos de que foi alvo a recorrente viola frontalmente o direito comunitário;*

2 - *Com efeito, o art. 3.º, n.º 4, da «Tabela de Emolumentos» enferma do vício de contrariedade ao direito comunitário, na medida em que a receita que origina é proibida por força do art. 10.º, n.º 1, al. c), da Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17 de Julho de 1969 e não pode amparar-se no art. 12.º, n.º 1, al. e), por o seu montante aumentar directamente e sem limites na proporção do capital social;*

3 - *A circunstância de o Estado Português se ter apoderado, de forma ilegítima da quantia de 3 125 750\$00 a coberto do art. 3.º da Tabela, confere à recorrente o direito de ver anulado o acto de liquidação em causa e a ser reembolsada naquele mesmo montante, acrescido de juros legais, até efectivo e integral pagamento;*

4 - *Os Estados membros encontram-se obrigados a proceder à restituição das quantias que cobrem em violação do direito comunitário;*

5 - *As ordens jurídicas nacionais dos Estados-membros têm competência para disciplinar o regime processual das acções destinadas a assegurar o reembolso das quantias cobradas em violação do direito comunitário;*

6 - *O regime processual dessas acções tem de garantir o efectivo respeito pela aplicação do direito comunitário;*

7 - *O prazo previsto na Lei Portuguesa para a impugnação judicial não permite uma aplicação efectiva do direito comunitário na situação em apreço;*

8 - *A douta sentença recorrida violou, pois, por errada interpretação o princípio da efectividade do direito comunitário.*

9 - *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 Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias.*

10 - *O não reenvio da questão prejudicial para o TJCE configuraria, a verificar-se, uma inconstitucionalidade, referida à interpretação do art. 234.º do TCE, por violação do princípio do juiz legal, consagrado na*

Constituição da República Portuguesa, bem como entraria em contra-dição 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, tal como a prevista no art. 123º do C. P. T. ou no art. 102º do C. P. P. T., que aplica um prazo de caducidade de 90 dias corridos para a apresentação de uma impugnação judicial destinada a obter a restituição de uma quantia cobrada pelo mesmo Estado-Membro em violação do Direito Comunitário se, e 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.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido do não provimento do recurso, nos seguintes termos: «Recorrente: Pingo Doce - Distribuição Alimentar, S.A.

Objecto do recurso: sentença declaratória da improcedência da impugnação judicial contra liquidação de emolumentos registra no montante de esc. 3 125 750\$00.

FUNDAMENTAÇÃO:

1. Exprime-se em jurisprudência largamente consolidada do STA o entendimento de que o acto tributário praticado com violação de princípios ou normas constitucionais ou de normas de Direito Comunitário (originário ou derivado) não é nulo mas meramente anulável (acórdãos 31.10.2001, processos n.ºs 26 392 e 26 433; 12.12.2001, processo n.º 26 233; 16.01.2002, processo n.º 26 235; 30.01.2002, processo n.º 26 231; 6.02.2002, processo n.º 26 319; 20.03.2002, processo n.º 26 774).

Aquele acto tributário é susceptível de impugnação judicial no prazo de 90 dias (art. 102º n.º 1 CPPT); o interessado pode igualmente formular pedido de revisão do acto tributário no prazo de 4 anos, com possibilidade de impugnação contenciosa de eventual decisão desfavorável [arts. 78º, n.º 1, e 95º, n.ºs 1 e 2 al. d), LGT; arts. 97º, n.º 1 al. d), e 102º n.º 1, al. e), CPPT] A recorrente não questiona a caducidade do direito de dedução de impugnação judicial pelo decurso do prazo legal pre-remptório de 90 dias, fundamento da decisão de improcedência.

2. Sobre a adequação dos prazos citados a uma tutela administrativa e judicial efectiva dos direitos conferidos aos particulares pela ordem jurídica comunitária pronunciou-se o TJCE nos seguintes termos (acórdão 17.11.98 processo n.º C-228/96):

- «na ausência de regulamentação comunitária em matéria de restituição de impostos nacionais indevidamente cobrados, compete à ordem jurídica interna de cada Estado membro designar os órgãos jurisdicionais competentes e regulamentar as modalidades processuais dos recursos jurisdicionais destinados a assegurar a protecção dos direitos que o direito comunitário garante aos particulares»

- «parece razoável» um prazo nacional de caducidade de 3 anos a contar da data do pagamento impugnado, desde que se aplique «indiferentemente aos recursos fundados na violação do direito comunitário e àqueles fundados na violação do direito interno, quando se trata do mesmo tipo de impostos ou taxas» (esta doutrina fora anteriormente enunciada nos acórdãos do TJCE 15.09.98 processos n.ºs C-231/96 e C-260/96).

3. A citada doutrina do TJCE responde de forma clara e inequívoca à questão formulada pela recorrente (fls.487), dispensando a apresentação de novo recurso prejudicial (art. 234º Tratado de Roma).

CONCLUSÃO:

O recurso não merece provimento.

A sentença impugnada deve ser confirmada na ordem jurídica. Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - Na sentença recorrida deu-se como assente a seguinte matéria de facto:

a) Em 23 de Dezembro 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 19, que se dão por reproduzidos;

b) Em 27/02/1997, a ora impugnante fez inscrever na Conservatória de Registo Comercial de Lisboa o acto que se refere em a) que antecede, tendo aquela Conservatória liquidado a título de emolumentos registrais a quantia de 3 125 750\$00, a qual foi paga nessa data pela impugnante - cfr. fls. 20;

A presente acção foi intentada em 14/11/2001 - cfr. carimbo aposto no rosto da petição inicial a fls. 2.

3 - A questão essencial que é objecto do presente recurso jurisdicional é a de saber se é tempestiva a dedução de uma impugnação judicial de um acto de liquidação de emolumentos notariais, para além do prazo de 90 dias, previsto no art. 123.º do C.P.T. e no art. 102.º do C.P.P.T., (1), quando é invocado competência fundamento daquela violação de normas de direito comunitário.

A recorrente, no entanto, vem requerer que seja suspensa a instância para ser colocada ao T.J.C.E., através de reenvio prejudicial a efectuar neste processo, ou para se aguardar decisão do mesmo Tribunal sobre a matéria em reenvio já efectuado noutros processos, sobre a questão de saber se é compatível com os princípios do direito comunitário um prazo de caducidade de 90 dias para apresentação de uma acção destinada a obter restituição de uma quantia cobrada pelo mesmo Estado-Membro em violação do direito comunitário, «se, ou enquanto, nenhuma outra via processual interna for reconhecida e indisputavel-

(1) O referido prazo decorreu integralmente à face do C.P.T., que foi substituído, a partir de 1-1-2000, pelo C.P.P.T.

mente apropriada para o efeito, num prazo mais alargado de, nomeadamente, 4 anos.»

Esta questão da suspensão da instância para efeitos de reenvio prejudicial é logicamente prévia em relação à apreciação daquela questão essencial que é objecto do recurso, embora da sua solução, no caso de a resposta ser negativa, decorrer a decisão sobre a questão essencial referida.

De qualquer forma, em face dessa prioridade lógica, deverá começar-se por tomar posição sobre esta questão do reenvio prejudicial.

4 - No art. 234.º do Tratado de Roma (2) estabelece-se o seguinte:

«Artigo 234.º

Reenvio prejudicial

«O Tribunal de Justiça é competente para decidir, a título prejudicial:

- a) Sobre a interpretação do presente Tratado;
- b) Sobre a validade e a interpretação dos actos adoptados pelas Instituições da Comunidade e pelo BCE;
- c) Sobre a interpretação dos estatutos dos organismos criados por acto do Conselho, desde que estes estatutos o prevejam.

Sempre que uma questão desta natureza seja suscitada perante qualquer órgão jurisdicional de um dos Estados-Membros, esse órgão pode, se considerar que uma decisão Sobre essa questão é necessária ao julgamento da causa, pedir ao Tribunal de Justiça que sobre ela se pronuncie.

Sempre que uma questão desta natureza seja suscitada em processo pendente perante um órgão jurisdicional nacional cujas decisões não sejam susceptíveis de recurso judicial previsto no direito interno, esse órgão é obrigado a submeter a questão ao Tribunal de Justiça.»

Desta última parte deste art. 234.º resulta que, nos casos em que o Supremo Tribunal Administrativo decide em última instância, é obrigatório o reenvio prejudicial, o que é o caso dos autos.

No entanto, o T.J.C.E. tem vindo a entender que o Tribunal nacional está dispensado de efectuar o reenvio em algumas situações, designadamente, no que aqui pode interessar, nas seguintes(3):

- quando a decisão da questão de direito comunitário suscitada seja irrelevante para a decisão da causa(4);
- quando se tratar de “acto claro”, entendido como tratando-se de situação em que não houver qualquer dúvida razoável sobre a resolução da questão de direito comunitário suscitada, tendo em conta que este tem por base textos em várias línguas com idêntica relevância,

(2) Na redacção dada pelo Tratado de Amsterdão, a que corresponde o art. 177.º na redacção inicial.

(3) Sobre estas situações em que é dispensado o reenvio, podem ver-se:

- JOÃO MOTA DE CAMPOS, *Direito Comunitário*, II volume, pp. 372-377;

- MIGUEL ALMEIDA ANDRADE, *Guia Prático do Reenvio Prejudicial*, pp. 59-65.

Uma outra situação em que é admitida a dispensa é a da natureza do processo, que tem em vista os processos urgentes, o que não é o caso dos autos.

(4) Escreve-se no acórdão do T.J.C.E. de 6-10-82, proferido no processo n.º 283/81 (não disponível em língua portuguesa na base de dados de jurisprudência do T.J.C.E.):

Il découle du rapport entre les alinéas 2 et 3 de l'article 177 du traité que les juridictions visées par l'alinéa 3 jouissent du même pouvoir d'appréciation que toutes autres juridictions nationales en ce qui concerne le point de savoir si une décision sur un point de droit communautaire est nécessaire pour leur permettre de rendre leur décision. Ces juridictions ne sont, des lors, pas tenues de renvoyer une question d'interprétation de droit communautaire soulevée devant elles si la question n'est pas pertinente, c'est-à-dire dans les cas où la réponse a cette question, quelle qu'elle soit, ne pourrait avoir aucune influence sur la solution du litige. Par contre, si elles constatent que le recours au droit communautaire est nécessaire en vue d'aboutir à la solution d'un litige dont elles se trouvent saisies, l'article 177 leur impose l'obligation de saisir la cour de justice de toute question d'interprétation qui se pose.»

que ele utiliza uma terminologia própria e deve ser interpretado à luz do conjunto das suas disposições;(5)

- quando existir anterior decisão do T.J.C.E. sobre a matéria, entendendo-se que não é necessária uma completa identidade das questões discutidas(6).

5 - Apreciar-se-á, em primeiro lugar, se a questão de direito comunitário suscitada pela recorrente é irrelevante para a decisão da causa.

A questão que a recorrente pretende que seja colocada ao T.J.C.E., substanciando-se em saber se o prazo de 90 dias para impugnação judicial com vista a obter a restituição de quantia cobrada em violação do direito comunitário, é compatível com o respectivo ordenamento jurídico, parte do pressuposto de que é aquele o prazo legal de caducidade previsto na lei nacional para pretensões dos particulares que tenham em vista aquela restituição.

Sendo assim, terá de se apreciar, antes de mais, se aquele prazo de 90 dias, previsto no art. 102.º do C.P.P.T.(7), implica a preclusão do direito dos particulares de obterem a restituição de quantias cobradas ilegalmente, a título de tributos, com violação de normas comunitárias.

A resposta a esta questão é negativa.

Na verdade, as possibilidades de reacção dos particulares contra actos ilegais de liquidação de tributos, quando está em causa a violação de normas de direito comunitário não se esgotam na impugnação judicial.

Desde logo, nos casos em que as quantias não são pagas voluntariamente, as possibilidades legais de impugnação de actos de liquidação de tributos com fundamento em violação de normas comunitárias pode ser efectuada até ao termo do prazo de oposição

(5) Escreve-se no mesmo acórdão do T.J.C.E.:

L'article 177, alinéa 3, du traité doit être interprété en ce sens qu'une juridiction dont les décisions ne sont pas susceptibles d'un recours juridictionnel de droit interne est tenue, lorsqu'une question de droit communautaire se pose devant elle, de déférer à son obligation de saisine, à moins qu'elle n'ait constaté que l'application correcte du droit communautaire s'impose avec une telle évidence qu'elle ne laisse place à aucun doute raisonnable; l'existence d'une telle éventualité doit être évaluée en fonction des caractéristiques propres au droit communautaire, des difficultés particulières que présente son interprétation et du risque de divergences de jurisprudence à l'intérieur de la communauté.

Il faut d'abord tenir compte que les textes de droit communautaire sont rédigés en plusieurs langues et que les diverses versions linguistiques font également foi; une interprétation d'une disposition de droit communautaire implique ainsi une comparaison des versions linguistiques.

Il faut noter ensuite, même en cas de concordance exacte des versions linguistiques, que le droit communautaire utilise une terminologie qui lui est propre. Par ailleurs, il convient de souligner que les notions juridiques n'ont pas nécessairement le même contenu en droit communautaire et dans les différents droits nationaux.

Enfin, chaque disposition de droit communautaire doit être replacée dans son contexte et interprétée à la lumière de l'ensemble des dispositions de ce droit, de ses finalités, et de l'état de son évolution à la date à laquelle l'application de la disposition en cause doit être faite.

(6) Refere-se no citado acórdão do T.J.C.E.:

Si l'article 177, alinéa 3, du traité oblige sans aucune restriction les juridictions nationales dont les décisions ne sont pas susceptibles d'un recours juridictionnel de droit interne à soumettre à la cour toute question d'interprétation soulevée devant elles, l'autorité de l'interprétation donnée par celle-ci peut cependant priver cette obligation de sa cause et la vider ainsi de son contenu; il en est notamment ainsi quand la question soulevée est matériellement identique à une question ayant déjà fait l'objet d'une décision à titre préjudiciel dans une espèce analogue ou que le point de droit en cause a été résolu par une jurisprudence établie de la cour, quelle que soit la nature des procédures qui ont donné lieu à cette jurisprudence, même à défaut d'une stricte identité des questions en litige. Il reste cependant entendu que, dans toutes ces hypothèses, les juridictions nationales, y compris celles visées à l'alinéa 3 de l'article 177, conservent l'entière liberté de saisir la cour si elles l'estiment opportun.

(7) O art. 123.º do C.P.T., não é aplicável, por a impugnação ter sido deduzida na vigência do C.P.P.T.

à execução fiscal, como permitia o art. 286.º, n.º 1, alínea a), do C.P.T. e actualmente, permite o art. 204.º, n.º 1, alínea a), do C.P.P.T.

Com efeito, nestas alíneas a) previa-se, como fundamento de oposição à execução fiscal, a *“inexistência do imposto, taxa ou contribuição nas leis em vigor à data dos factos a que respeita a obrigação”*, norma esta que abrangia na sua previsão todos os casos de invalidade ou ineficácia da norma em que se baseou o acto de liquidação da dívida exequenda.

Na verdade, naquelas alíneas a) do n.º 1 do art. 286.º e do n.º 1 do art. 204.º *“está-se perante aquilo que se designa por ilegalidade abstracta da liquidação, por a ilegalidade não residir directamente no acto que faz aplicação da lei ao caso concreto, mas residir na própria lei cuja aplicação é feita, não sendo, por isso, a existência de vício dependente do circunstancialismo e condicionalismo em que o acto foi praticado. Cabem aqui todos os casos de normas que violam regras de hierarquia superior, designadamente, além das normas constitucionais, as de direito comunitárias ou internacionais vigentes em Portugal ou mesmo normas legislativas de direito ordinário quando é feita aplicação de normas regulamentares. A ilegalidade é abstracta porque, afectando a própria lei, não depende do acto que faz a sua aplicação em concreto”* (8).

Para além disso, as possibilidades de os interessados reaverem quantias indevidamente cobradas, a título de tributos, com violação de normas comunitárias, não se esgotam com as possibilidades de impugnação contenciosa directa dos actos tributários, em impugnação judicial ou oposição à execução fiscal.

Na verdade, era admitida, na alínea b) do art. 94.º do C.P.T., a revisão oficiosa dos actos tributário a favor dos contribuintes, dentro do prazo de cinco anos, com fundamento em erro imputável aos serviços.

Havendo um erro de direito na liquidação, por aplicação de normas nacionais que violem normas de direito comunitário, e sendo ela efectuada pelos serviços, é à administração tributária que é imputável esse erro, sempre que a errada aplicação da lei não tenha por base qualquer informação do contribuinte. Por outro lado, esta imputabilidade aos serviços é independente da demonstração da culpa de qualquer dos seus funcionários ao efectuar liquidação afectada por erro. Na verdade, a letra daquela alínea b) do art. 94.º, ao referir a imputabilidade do erro *«aos serviços»*, aponta manifestamente no sentido de poder servir de base à revisão oficiosa a falta do próprio serviço, globalmente considerado. Na verdade, a administração tributária está genericamente obrigada a actuar em conformidade com a lei (arts. 266.º, n.º 1, da C.R.P. e 55.º da L.G.T.), pelo que, independentemente da prova da culpa de qualquer das pessoas ou entidades que a integram, qualquer ilegalidade não resultante de uma actuação do sujeito passivo será imputável a culpa dos próprios serviços.

Esta possibilidade de revisão oficiosa, manteve-se após a revogação daquele art. 94.º do C.P.T. operada pelo art. 2.º do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, que aprovou a L.G.T.

Com efeito, a L.G.T., no seu art. 78.º, n.º 1, admite também a revisão dos actos tributários a favor dos contribuintes, dentro do prazo

(8) Transcrição de exerto do acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 24-11-99, proferido no recurso n.º 18911, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 491, página 146, e em *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 397, p. 445.

de 4 anos (9) a contar da liquidação, com fundamento em erro imputável aos serviços (10). Por outro lado, embora este n.º 1 do art. 78.º refira esta hipótese de revisão como sendo da *«iniciativa da administração tributária»*, conclui-se do n.º 6 do mesmo artigo, em que se fala de *«pedido do contribuinte» «para a realização»* da *«revisão oficiosa»*, que esta pode ser efectuada por iniciativa do contribuinte (11).

Embora a revisão do acto tributário a pedido do contribuinte, com fundamento em erro imputável aos serviços, se reconduza um meio administrativo, e não contencioso, que pode conduzir à restituição de quantias indevidamente cobradas através de actos tributários violadores de normas comunitárias, ele abrirá o acesso à via contenciosa, pois a decisão que recair sobre o pedido de revisão é directamente impugnável contenciosamente [arts. 95.º, n.ºs 1, e 2, alínea d), da L.G.T. e 118.º, n.º 3, do C.P.T. e, actualmente, os arts. 97.º, n.º 1, alínea d), e 102.º, n.º 1, alínea e), do C.P.P.T.].

Assim, é de concluir que as possibilidades de impugnação do acto através do qual foi liquidada a quantia cuja restituição a recorrente pretende obter não se limitavam à prevista no art. 123.º do C.P.T. e no art. 102.º do C.P.P.T.

Por isso, desde logo, será de afastar a possibilidade de ser colocada ao T.J.C.E. a questão que a recorrente refere, nos termos sugeridos, por não se verificar o pressuposto que lhe está subjacente de que o prazo de 90 dias previsto naqueles arts. 123.º do C.P.T. e 102.º do C.P.P.T. seja o um prazo geral de caducidade do direito de impugnação contenciosa de actos de liquidação de tributos com violação de normas comunitárias.

Na verdade, não se esgotando naqueles arts. 123.º e 102.º as possibilidades de impugnação contenciosa de actos deste tipo, não seria relevante para decidir pela tempestividade da impugnação uma eventual resposta negativa sobre a compatibilidade do prazo aí referido com o ordenamento jurídico comunitário, pois permaneceria em aberto a questão da compatibilidade à luz da globalidade do regime de impugnação contenciosa proporcionado pela lei nacional.

Assim, é de indeferir o reenvio prejudicial, nos termos requeridos.

6 - No entanto, esta conclusão sobre a irrelevância da questão suscitada pelo recorrente, não permite concluir, sem mais, pela não efectivação de reenvio prejudicial.

Com efeito, as questões de compatibilidade de normas de direito interno com o direito comunitário devem considerar-se como sendo de conhecimento oficioso, como vêm entendendo, uniformemente, a jurisprudência do T.J.C.E. e a doutrina (12).

(9) Por força do disposto no n.º 6 do art. 5.º do Decreto-Lei n.º 398/98, este prazo é aplicável apenas a factos tributários ocorridos a partir de 1-1-98, sendo aplicável aos anteriores, como é o caso do dos autos, o prazo anterior de cinco anos, previsto na alínea b) do art. 94.º do C.P.T.

(10) Para além de outros casos que aqui não interessam.

(11) A confirmação de que a revisão oficiosa pode ser levada a cabo na sequência de pedido do contribuinte encontra-se na alínea a) do n.º 4 do art. 86.º do C.P.P.T., em que expressamente se alude à apresentação de *«pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo com fundamento em erro imputável aos serviços»*.

(12) Neste sentido, podem ver-se:

JOÃO MOTA DE CAMPOS, *Direito Comunitário*, volume II, p. 382-383; e MIGUEL ALMEIDA ANDRADE, *Guia prático do reenvio prejudicial*, p. 72, citando CHEVALLIER-MAIDANI *Guide pratique: Article 177 CEE*, p. 51.

Neste sentido, decidiu já também este Supremo Tribunal Administrativo, no citado acórdão proferido no recurso n.º 18911, e no acórdão de 7-12-99, proferido no recurso n.º 21008.

Na verdade, embora a letra do art. 234.º do Tratado de Roma⁽¹³⁾, em que se prevê o reenvio prejudicial para o T.J.C.E. relativo a questões de interpretação de direito comunitário, se refira a questões *suscitadas* perante uma jurisdição nacional, as razões que estão na base do reenvio prejudicial não permitem outra conclusão que não seja a de que tal reenvio, com o consequente conhecimento oficioso das questões de direito comunitário, deve ter lugar sempre que o juiz tenha dúvidas sobre se deve ou não aplicar uma norma comunitária, com o consequente afastamento de uma norma nacional a ela contrária.

Por outro lado, como se refere no acórdão do T.J.C.E. de 16-6-1981, proferido no processo n.º 126/80:

«O art.º 177.º é uma disposição fundamental da *ordem jurídica comunitária*, já que visa assegurar a unidade do direito comunitário sem a qual não poderia falar-se em *direito comum a uma Comunidade de Estados*; ora, ao juiz não pode estar vedado, antes se lhe impõe, aplicar *ex officio* uma *norma de interesse e ordem pública*, como é o art. 177.º».

«O *facto de as partes no processo não terem invocado perante a jurisdição nacional um problema de direito comunitário não impede que o Tribunal possa ser demandado pela jurisdição nacional. Ao prever o reenvio prejudicial para o Tribunal, sempre que uma questão seja suscitada perante uma jurisdição nacional, o artigo 177.º, parágrafos segundo e terceiro do Tratado não o pretende limitar aos casos em que uma das partes no processo tenha tomado a iniciativa de suscitar uma questão de interpretação ou de validade do direito comunitário, cobrindo igualmente os casos em que uma tal questão seja suscitada pela própria jurisdição nacional, quando estima que uma decisão do Tribunal sobre um ponto seja necessária para proferir o seu julgamento.»*

Em sentido semelhante, pode ver-se PIERRE PESCATORE, que refere:

«*Sucedo igualmente, se bem que não seja sempre o procedimento mais oportuno, que o juiz levante oficiosamente uma questão prejudicial sem mesmo mandar notificar as partes. Todas estas possibilidades entram no quadro do artigo 177.º, nos termos do qual é possível suscitar a questão perante o Tribunal sempre que uma questão relacionada com o direito comunitário «é levantada perante uma jurisdição dos Estados membros.»*

O Tribunal tem sempre entendido esta disposição como tendo um sentido objectivo, no sentido de que o recurso prejudicial é possível desde o momento em que uma questão relativa ao direito comunitário se põe perante uma jurisdição nacional, pouco importando que tenha surgido primeiro no espírito de uma das partes ou no espírito do juiz⁽¹⁴⁾.

Assim, sendo de conhecimento oficioso as questões de direito comunitário, não há obstáculo a que este Supremo Tribunal Administrativo possa apreciar e colocar ao T.J.C.E. questão diferente da sugerida pela recorrente, designadamente a que poderia ter relevância no presente recurso que seria a da compatibilidade com o direito comunitário da globalidade do regime previsto no direito nacional que permite aos interessados obterem contenciosamente a restituição de quantias cobradas a título de tributos, com violação de normas comunitárias.

⁽¹³⁾ Anterior art. 177.º.

⁽¹⁴⁾ O Recurso Prejudicial do art. 177.º do *Tratado CEE e a Cooperação do Tribunal com as Jurisdições Nacionais*, tradução portuguesa, p. 13.

Por isso, quanto a esta questão de compatibilidade, distinta da sugerida pela recorrente, não se pode afastar o dever de reenvio com fundamento na irrelevância da sua apreciação para a decisão do presente recurso.

Consequentemente, há que averiguar se se verifica alguma das outras situações em que é lícito concluir pela dispensa do dever de reenvio quanto a esta questão da compatibilidade referida.

7 - A segunda hipótese referida de dispensa de reenvio é a de se estar perante um «*acto claro*», isto é, uma situação em que não haja qualquer dúvida razoável sobre a resolução da questão de direito comunitário que importa apreciar.

Independentemente da verificação dos requisitos exigidos pelo T.J.C.E. para esta situação de dispensa de reenvio, designadamente a nível do conhecimento da generalidade dos textos legais nas suas várias versões, deve entender-se que não se está perante uma situação desse tipo.

Na verdade, não se está perante a interpretação de qualquer norma de direito comunitário cujo alcance se possa determinar com precisão, mas sim apurar a compatibilidade com os princípios gerais de direito comunitário, designadamente o da efectividade das suas normas, que exige que os meios processuais destinados a salvaguarda dos direitos que decorrem para os cidadãos do direito comunitário não tornem praticamente impossível ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária⁽¹⁵⁾.

Ora, esta matéria da compatibilidade de um prazo legal para exercício de um direito com princípios de direito comunitário não é regulada por qualquer disposição expressa e, por isso, fora de situações extremas, em que se possa considerar manifesta uma resposta positiva ou negativa a essa questão da compatibilidade, tratar-se-á de matéria que não está imunizada relativamente a ponderação de factores de cariz subjectivo, exigindo primacialmente a aplicação da sensibilidade jurídica dos julgadores, baseada em critérios de sensatez e razoabilidade.

A possibilidade de a decisão dessa questão ser influenciada por factores de ordem subjectiva é, naturalmente, um obstáculo a que se possa concluir, em termos objectivos, pela clareza da solução, pelo que a satisfação do desígnio de uniforme aplicação do direito comunitário que está subjacente ao reenvio prejudicial, não permite dispensá-lo com fundamento na «teoria do acto claro».

No caso em apreço, particularmente no que concerne ao prazo de caducidade de 90 dias previsto na lei nacional para impugnação judicial, está-se manifestamente perante uma situação em que não se pode considerar evidente a sua compatibilidade com o princípio da efectividade do direito comunitário⁽¹⁶⁾, designadamente porque

⁽¹⁵⁾ Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos do T.J.C.E.:

-de 10-7-97, proferido no processo n.º C-261/95, publicado em *Colectânea de Jurisprudência*, 1997, p. I-4025;

-de 15-9-98, proferido no processo n.º C-260/96, publicado em *Colectânea de Jurisprudência*, 1998, p. I-4997;

-de 17-11-98, proferido no processo n.º C-228/96, publicado em *Colectânea de Jurisprudência*, 1998, p. I-7141;

- de 9-2-99, proferido no processo n.º C-343/96, publicado em *Colectânea de Jurisprudência*, 1999, p. I-0579.

⁽¹⁶⁾ Este princípio exige que os meios processuais destinados a salvaguarda dos direitos que decorrem para os cidadãos do direito comunitário não tornem praticamente impossível ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária.

a Directiva comunitária de que decorre a eventual ilegalidade da liquidação nem sequer foi transposta para o direito interno, como deveria ter sido, e, por isso, não foi concedida aos particulares a possibilidade de informação acrescida que a transposição visa proporcionar e que é pressuposta por lei ao fixar aquele curto prazo de caducidade.

Por isso, a «teoria do acto claro» não poderá, razoavelmente, suportar uma decisão de dispensa de reenvio, pelo menos em relação àquele prazo de 90 dias.

8 - A última situação de dispensa de reenvio atrás indicada é a de existir anterior decisão do T.J.C.E. sobre a matéria, entendendo-se que não é necessária uma completa identidade das questões discutidas.

No acórdão do T.J.C.E. de 17-11-98, proferido no processo n.º C-228/96⁽¹⁷⁾, diz-se o seguinte:

«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 de restituição de impostos ou taxas cobrados em violação do direito comunitário, o seu regime de restituição mais favorável. Assim, o direito comunitário não se opõe a que a legislação de um Estado membro contenha, ao lado de um prazo de prescrição de direito comum aplicável às acções de repetição do indevido entre particulares, modalidades particulares de reclamação e de recurso 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 em matéria aduaneira, um prazo especial de prescrição, de cinco e depois de três anos, ao prazo ordinário de prescrição de dez anos previsto para a acção da repetição do indevido, uma vez

⁽¹⁷⁾ Publicado em *Colectânea de Jurisprudência*, 1998, p. 1-7141.

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.

A situação apreciada neste acórdão do T.J.C.E. é fundamentalmente a que está em causa no presente processo.

Na verdade, este acórdão versa sobre «restituição de impostos nacionais indevidamente cobrados»⁽¹⁸⁾, designadamente «restituição de impostos ou taxas cobrados em violação do direito comunitário»⁽¹⁹⁾, o que é precisamente a questão que é colocada pela impugnante no presente processo.

Por outro lado, a posição adoptada pelo T.J.C.E. é aplicável mesmo se «o Estado membro não modificou as suas regras nacionais para as tornar compatíveis com» as disposições de direito comunitárias⁽²⁰⁾.

Por isso, há identidade essencial entre a situação apreciada neste acórdão do T.J.C.E. e a que é objecto do presente processo.

Neste acórdão do T.J.C.E. considera-se que, em situações deste tipo, «na ausência de regulamentação comunitária em matéria de restituição de impostos nacionais indevidamente cobrados, compete à ordem jurídica interna de cada Estado-Membro designar os órgãos jurisdicionais competentes e regulamentar as modalidades processuais dos recursos jurisdicionais destinados a assegurar a protecção dos direitos que o direito comunitário garante aos particulares» e que «parece razoável» um prazo nacional de caducidade de três anos a contar da data do pagamento impugnado, desde que ele se aplique «indiferentemente aos recursos fundamentados na violação do direito comunitário e àqueles fundados na violação do direito interno, quando se trata do mesmo tipo de impostos ou taxas».

Neste acórdão, toma-se posição apenas sobre o prazo de caducidade de três anos, o que não permite concluir que se possa considerar razoável, na mesma situação, um prazo de 90 dias (10 vezes inferior). Aliás, o tom dubitativo em que o T.J.C.E. formula o seu juízo sobre a razoabilidade do prazo de três anos («parece razoável»), deixa mesmo entrever que serão maiores as dúvidas em relação a prazos inferiores, pelo que não pode deixar de entender-se que a questão da compatibilidade daquele prazo de 90 dias com as exigências do princípio da efectividade do direito comunitário não é implicitamente decidida no acórdão referido e, por outro lado, não é de solução clara, pelo menos no sentido afirmativo.

⁽¹⁸⁾ Primeiro parágrafo do ponto 1.

⁽¹⁹⁾ Terceiro parágrafo do ponto 1.

⁽²⁰⁾ Ponto 2.

No entanto, é diferente a conclusão a retirar do referido acórdão do T.J.C.E. no que concerne à globalidade do regime de impugnação dos actos de liquidação de receitas tributárias violando normas de direito comunitário.

Com efeito, deste acórdão retira-se com segurança que o T.J.C.E. considera que é aceitável, à face dos princípios da efectividade e da equivalência que enuncia, um prazo de caducidade de *três anos* para a impugnação de actos de liquidação de tributos que violem normas de directivas comunitárias não transpostas para o direito interno dos Estados-membros, desde que tal prazo não seja menos favorável para os recursos fundados no direito comunitário que para os recursos fundados no direito interno.

Ora, por um lado, o direito interno nacional não estabelece um regime menos favorável para a impugnação de actos tributários que violam normas de direito comunitário do que o que vigora para os actos que violam normas de direito interno, pelo que não há incompatibilidade à luz do princípio da equivalência.

Por outro lado, como se referiu, considerado na plenitude dos meios administrativos e contenciosos colocados à disposição dos interessados para obterem a restituição de quantias indevidamente cobradas, o regime nacional de impugnação de actos tributários com fundamento em erro imputável aos serviços (categoria de vício em que se enquadram as situações de violação de normas de direito comunitário), permite o acesso a meios judiciais de restituição de quantias indevidamente cobradas desde que tal direito seja exercido previamente por via administrativa dentro do prazo de quatro anos (art. 78.º, n.º 1, da L.G.T.), prazo esse que era de cinco anos no momento em que foi praticado o acto ilegal [art. 94.º, alínea b), do C.P.T.].

Por isso, entendendo-se no acórdão referido que um prazo de três anos é suficiente para assegurar a satisfação das exigências do princípio da efectividade do direito comunitário, tem de concluir-se forçosamente que o regime nacional é compatível com o direito comunitário⁽²¹⁾.

Nestes termos, tem de concluir-se que é dispensável o reenvio, por a questão essencial de direito comunitário a apreciar já ter sido decidida no referido acórdão do T.J.C.E.

9 - Assim, conclui-se que, no caso em apreço, o interessado tinha à sua disposição meios que lhe permitiam a restituição da quantia que entende ter sido ilegalmente cobrada com violação de normas de direito comunitário.

No entanto, no caso, estando efectuado o pagamento e esgotado o prazo de 90 dias em que a lei permite a impugnação com fundamento em qualquer ilegalidade, apenas poderia obter a quantia pretendida através de revisão do acto tributário, com um dos fundamentos legalmente admissíveis para esta e, eventualmente, impugnação contenciosa de decisão que indeferisse a sua pretensão.

Não há possibilidade de convalidação da petição de impugnação para qualquer outro meio contencioso, uma vez que, esgotado o prazo de impugnação judicial e tendo sido efectuado o pagamento, o acesso aos meios contenciosos apenas seria possível na sequência de prévia

⁽²¹⁾ A idêntica conclusão se chegaria se se entendesse, que era viável a utilização de acção para reconhecimento de um direito, pois o prazo a sua instauração era de 5 anos no domínio de vigência do C.P.T. (art. 165.º, n.º 1), sendo de 4 anos à face do C.P.P.T. (art. 145.º, n.º 2).

decisão administrativa proferida em procedimento de revisão do acto tributário.

Por isso, tendo a impugnação judicial sido deduzida para além do prazo de 90 dias a contar do termo do prazo de pagamento voluntário e não havendo incompatibilidade entre este prazo e o direito comunitário, ela tinha de ser considerada intempestiva, como foi, em consonância com o preceituado no art. 123.º, n.º 1, alínea a) do C.P.T. e no art. 102.º, n.º 1, alínea a), do C.P.P.T.

Termos em que acordam em negar provimento ao recurso e em confirmar, com esta fundamentação, a decisão recorrida.

Custas pela recorrente, com 50% de procuradoria.

Lisboa, 22 de Setembro de 2004. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Vitor Meira*.

Acórdão de 22 de Setembro de 2004.

Assunto:

Recurso contencioso. Falta de alegações. Art.º 67.º do RSTA. Remissão para a petição inicial. Deserção do recurso.

Doutrina que dimana da decisão:

I — A falta de alegações determina a deserção do recurso contencioso, art.º 67.º, § único, do RSTA.

II — Tal ónus de alegar consubstancia a necessidade de apresentação de uma peça processual autónoma, com os requisitos formais previstos no art.º 690º do CPC pelo que não é de considerar como alegação, para o efeito, a mera remissão para o conteúdo da petição, para mais omissa de conclusões.

III — Tal remissão pura e simples é de equivaler à falta de alegações, consequenciando a deserção do recurso contencioso.

Recurso n.º 464/04-30; Recorrente: Dourogás - Companhia Produtores e Distribuidora de Gás, S. A; Recorrido: Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais; 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 Dourogás Companhia Produtores e Distribuidores de Gás, S. A., do acórdão TCA proferido em 23/09/2003 que julgou deserto, por falta de alegações, o recurso contencioso de anulação que a mesma interpusera contra o despacho do SEAF que lhe indeferia recurso hierárquico de decisão do Director de Finanças de Vila Real, de 25/10/2001.

Fundamentou-se a decisão no carácter obrigatório de tais alegações, nos termos do art. 67.º, § único, do RSTA, já que, nelas, o recorrente

pode abandonar vícios que tenha referido na petição e arguir novas ilegalidades desde que ali não tenha podido invocá-las.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

«I - No entender da recorrente a posição por si assumida no recurso contencioso de anulação acima assinalado, designadamente aquando da sua notificação para produção de alegações, não pode configurar a deserção do recurso tal qual foi entendido pelo Tribunal recorrido.

II - Quando notificada para produzir alegações esta, por via do articulado apresentado em 31.01.2003, veio requerer o prosseguimento do recurso por considerar que as questões de facto e de direito já estavam suficientemente alegadas na sua petição de recurso onde deixou indicados os vícios que, no seu entender, enfermavam o acto recorrido e as razões que justificavam o provimento do recurso.

III - De forma inequívoca para ela remeteu em tudo aquilo que respeitava ao objecto e à finalidade do recurso, assim não se furtando à sua obrigação de alegar.

IV - No recurso contencioso de anulação o pedido e a causa de pedir têm necessariamente de constar da petição inicial, sendo também certo que esta não pode ser alterada nas alegações a produzir posteriormente.

V - Por consequência, na petição inicial deverão constar todos os elementos de facto e de direito necessários à decisão a proferir.

VI - Assim, no recurso contencioso, ao contrário do que sucede no recurso jurisdicional onde são as alegações e não a petição de recurso que delimitam o seu objecto, as alegações finais são uma peça processual que, em regra, nada adianta ao que já foi aduzido na petição inicial.

VII - Só assim não será, quando haja a possibilidade de arguir novos vícios cujo conhecimento adveio após a interposição do recurso ou aquando da junção do processo administrativo.

VIII - No caso em apreço não ocorreu nenhuma das situações enunciadas.

IX - A questão que se discutia no recurso consistia em se determinar se determinados custos com deslocações e estadas de administradores ou colaboradores de nível superior da recorrente, deveriam ou não concorrer para o prejuízo fiscal referente ao exercício do ano de 1996 e nele serem englobados.

X - Mais concretamente, em causa estava a não consideração da importância de 35.469,77 como custo do exercício de 1996, decorrente da errada interpretação e aplicação do artº 23º do CIRC.

XI - Isto porque, no entender da Administração Fiscal, o custo com aqueles deslocações e estadas encontrava-se indevidamente documentado, facto que determinou a não aceitação deste valor como custo do exercício de 1996 e, subsequentemente, a correcção oficiosa da declaração-mod. 22 de IRC apresentada pela recorrente com a consequente rectificação do prejuízo fiscal declarado de € 85.015,41 para € 3.502,52.

XII - Conforme se extrai dos autos, os argumentos invocados e expendidos pela recorrente em ordem a demonstrar a sua razão no recurso contencioso são exactamente iguais àqueles que invocou na reclamação graciosa e no recurso hierárquico que o antecederam.

XIII - Idêntica similitude de argumentos verifica-se do lado contrário, designadamente nas decisões proferidas no âmbito da reclamação graciosa e do recurso hierárquico, bem como na resposta apresentada pelo Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais.

XIX - Trata-se pois de uma questão sobre a qual nada de novo havia a dizer, que não o reiterar dos argumentos até então dirimidos.

XX - Nesta medida, as alegações a produzir mais não seriam que nova repetição dos mesmos argumentos por ambas as partes, entendendo-se por isso injusta e desproporcionada a deserção por falta de alegações quando do processo constam todos os elementos necessários à prolação da decisão.

XXI - Em bom rigor, a finalidade de tais alegações não é a de sobrecarregar o julgador com uma fastidiosa repetição de argumentos já desenvolvidos ao longo da petição de recurso, mas antes de, após o conhecimento da resposta da entidade recorrida, impor ao recorrente o ónus de vir ao processo revelar se ainda mantém interesse na continuação do recurso e se o respectivo objecto continua ou não a ser balizado nos mesmos termos.

XXII - Tal ónus foi inquestionavelmente cumprido pela recorrente.

Termos em que, dando-se provimento ao recurso, deve a sentença recorrida vir a ser revogada por forma a que, em sua substituição, seja proferida decisão de mérito sobre o objecto do recurso, determinando-se para esse efeito, a remessa dos autos ao Tribunal recorrido.»

E contra-alegou a autoridade recorrida pugnando pelo acerto da decisão.

O Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, já que, “no recurso contencioso, as alegações constituem uma peça processual com significado próprio distinto da petição inicial e efeito útil, na medida em que permite ao recorrente:

- a renúncia à imputação ao acto administrativo de vícios arguidos na petição inicial;

- a arguição de novos que vícios que não tenha podido invocar na petição inicial em virtude de o seu conhecimento ser superveniente, por via da consulta do processo administrativo a remeter ao tribunal com a resposta da autoridade recorrida (artº 46º LPTA aprovada pelo D.L. nº 267/85, de 16 de Julho)”.

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

Segundo se mostra dos autos, a recorrente, notificada “para alegações” no presente recurso contencioso, veio “declarar que prescinde de tal faculdade considerando que as questões de facto e de direito estão já suficientemente alegadas na sua petição de recurso”.

Ora, tal requerimento não pode, a nosso ver, interpretar-se como de mera “renúncia” à apresentação da dita peça processual mas, antes e também, como de remissão para a petição inicial.

O que a recorrente quer significar é que, de momento, nada mais se lhe oferecia dizer face ao que consta da petição inicial pois que aí considera “suficientemente alegadas” as respectivas “questões de facto e de direito”.

De modo que a questão dos autos não é tanto a deserção do recurso por falta de alegações mas, sobretudo, a da insuficiência processual de tal remissão, isto é, se naquelas é legalmente suficiente a remissão pura e simples para a petição inicial.

Questão que deve ter resposta negativa.

Os arts. 34º e 67º do RSTA obrigam à apresentação de alegações e o parágrafo único deste último manda aplicar à sua falta o disposto nos arts. 292º (leia-se, ora, art. 291º) e 690º do CPC onde ela é cominada com a deserção do recurso.

A recorrente tem, assim, “o ónus de alegar, apresentando uma peça autónoma, com os requisitos formais previstos no art. 690º do CPC, pelo que não é de considerar como alegação uma mera remissão para o conteúdo da parte da petição em que se produzem considerações sobre a matéria da causa”, devendo ainda conter conclusões nos termos do nº 2 do mesmo normativo.

Cfr. Jorge de Sousa, *CPPT Anotado*, 4ª edição, 2003, pág. 422.

Na verdade, aquele artº. 67º exige a produção de alegações e, na sua ratio, está, sobretudo, uma concretização do princípio do contraditório.

Tal peça processual, a ter lugar após a resposta da autoridade recorrida, da apresentação, por esta, do processo instrutor e de concluída a instrução do recurso contencioso, não se destina meramente à apresentação do feito em juízo - para isso serve a petição inicial - antes tem finalidades próprias, de um repensar da situação face à conclusão da fase instrutora do processo.

Aí tem a recorrente de apreciar aquela resposta onde naturalmente se discreta sobre a inexistência dos vícios ou ilegalidades por aquela invocadas - e, bem assim, o processo instrutor de onde resulta, passo a passo, o conhecimento pleno do procedimento administrativo que culminou na concretização do acto contenciosamente impugnado.

A petição inicial e as alegações situam-se, pois, num plano axiológico-jurídico completamente distinto por modo que se complementam, não se auto-substituem.

Logo por aí, pois, a petição inicial não pode nunca substituir a dita alegação; a petição funciona como uma apresentação do caso em juízo, as alegações como um exame crítico da posição adversa e da prova produzida.

Nem, ainda em tal aspecto, será despicando lembrar, num processo, ora, senão total pelo menos essencialmente subjectivo, de partes, o dever de estas contribuírem, de modo decisivo, para o próprio julgamento e decisão do tribunal.

A nosso ver, é essencial tal contraditório, mesmo em sentido formal, seja, no plano legal, do direito constituído.

Certo que pode a recorrente postar-se processualmente no mesmo plano do petição inicial, sem qualquer sentido crítico ou sem considerar o desenvolvimento processual mas, aí, trata-se de um débito relacionado com o mérito, que já não contende com o dever alegatório formal.

É justamente a preponderância do elemento racional de interpretação, nos termos expostos, “entendido em termos de um referente axiológico-fundamentante sempre actual na vida da norma”, que postula a solução aqui defendida.

Nem a reforma do processo civil de 95/96 como nem a reforma do contencioso administrativo ora em vigor, suprimem as alegações, apesar da pretendida “atenuação da excessiva rigidez de certos efeitos cominatórios ou preclusivos”.

Por outro lado, longe vão os tempos da chamada *justice retenue* ou *délégué*, do século XIX e princípios do século XX.

E não é aí que se encontra o fundamento da norma processual em causa.

Esta tem que ser entendida no contexto supra, de concretização de deveres processuais plenamente actuais em termos de realização da justiça em que as partes têm papel preponderante.

Nem se vê, por outro lado, como o dito art. 67º, entendido nos presentes termos, possa ter-se como prejudicial à garantia constitucional fundamental do acesso ao direito.

Cfr. o Ac. do TC de 09/10/2002, proc. nº 496/01, in *DR*, II série, de 16/12/2002, pág. 2051.

Pelo contrário parece que é este a postulá-lo e exigi-lo com acento na cooperação das partes com o tribunal, seja, como administração da justiça.

Certo que até se pode reconhecer que, em tese, a petição conterá elementos bastantes para servir de base a uma alegação mas isto só em sentido formal que não substancial ou funcional, nos aludidos termos.

Na versão da recorrente, despreza-se tudo o exposto, acabando por se exigir apenas um articulado verdadeiro e próprio: a petição.

Aí, as alegações são pura fictio juris, são pura remissão para uma peça que essencial e intrinsecamente não pode, logo por natureza, satisfazer a exigência legal.

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso, confirmando-se o aresto recorrido.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 250 e a procuradoria em 50%.

Lisboa, 22 de Setembro de 2004. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Jorge de Sousa* (vencido nos termos da declaração junta).

Voto de vencido

Uma vez que a questão que é objecto do presente recurso jurisdicional já foi decidida em sentido contrário pelo Plenário deste STA no processo nº 21240, proferido em 30.1.2002, decidiria neste sentido, por entender que em questões processuais é valor prioritário a uniformidade de decisões.

Jorge de Sousa.

Acórdão de 22 de Setembro de 2004.

Assunto:

Reclamação de créditos. Créditos emergentes de contrato individual de trabalho. Deficiente enquadramento legal pelo reclamante.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *Conhecendo o juiz o direito, e não estando vinculado ao alegado pelas partes, não deve rejeitar a reclamação de um crédito que o reclamante afirma resultar de salários em atraso, invocando o privilégio creditório atribuído pela Lei nº 17/86, de 14 de Junho, mas se constata emergir, antes, da cessação unilateral de contrato individual de trabalho.*

2 — *O facto de o crédito não beneficiar daquele privilégio não permite excluí-lo da graduação, pois goza do privilégio concedido pelo artigo 737º, nº 1, alínea d), do Código Civil.*

Recurso n.º 515/04; Recorrente: Maria Guilhermina Tinoco Ferreira; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.ºmº Juiz Cons.º Dr. Baeta de Queiroz.

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

1.1. MARIA GUILHERMINA TINOCO FERREIRA, residente no Porto, recorre da sentença do M.ºmº Juiz da 1ª Secção do 1º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto que não graduou o crédito por si reclamado na execução fiscal instaurada contra Maria Helena Leitão Pereira Castanheira.

Formula as seguintes conclusões:

«1ª

Os créditos laborais reclamados pela Recorrente têm de ser reconhecidos e graduados em conformidade com o disposto no artº 4º da Lei 96/2001, de 20 de Agosto.

2ª

Tais créditos são emergentes de contrato individual de trabalho e resultam da sua violação.

3ª

Nos termos do nº 1 do artº 4º da mencionada Lei 96/2001, de 20 de Agosto, “Os créditos emergentes de contrato de trabalho ou da sua violação não abrangidos pela Lei nº 17/86, de 14 de Junho, gozam dos seguintes privilégios:

- a) Privilégio mobiliário geral;
- b) Privilégio imobiliário geral”.

4ª

O crédito reclamado pela Recorrente goza de privilégio mobiliário geral sobre os bens móveis penhorados.

5ª

Tal crédito ser reconhecido e graduado no lugar que, pela sua preferência lhe competir, para ser pago produto da venda dos bens móveis penhorados.

6ª

A sentença recorrida violou o artº 4º da Lei 96/2001, de 20 de Agosto e os arts. 868º, nº 2, e 747º do Código de Processo Civil.

Assim sendo, deve ser concedido provimento ao presente recurso, revogando-se a sentença recorrida, em conformidade com o que vem pedido, devendo o crédito reclamado pela Recorrente ser reconhecido e graduado no lugar que, pela sua preferência lhe competir, para ser pago pelo produto da venda dos bens móveis penhorados, com todas as consequências legais (...).”

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Ex.ºmº Procurador-Geral-Adjunto junto deste tribunal, louvando-se nas razões invocadas pela recorrente, entende que o recurso deve merecer provimento.

1.4. O processo tem os vistos dos Ex.ºmºs Juizes-Adjuntos.

2. A sentença recorrida estabeleceu a seguinte base factual:

«a) Contra Maria Helena Leitão Pereira Castanheira, foi instaurada a execução fiscal supra-identificada para cobrança de IVA - cfr. títulos executivos constantes da cópia da execução apensa;

b) Naquela execução foi penhorado em 2000-11-29 os bens móveis descritos no auto de fls. 6 a 8 da cópia do processo executivo apenso, o qual aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais.

c) Na acção de processo comum que correu temos sob o nº 452/1999 da 1ª Secção do 1º Juízo do Tribunal de Trabalho do Porto, por sentença transitada em julgado, a aqui executada e ali Ré foi condenada a pagar a Maria Guilhermina Tinoco Ferreira os pedidos por esta formulados e que constam da cópia da p. i. junta de fls. 9 a 17 e que aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais.»

3.1. Ponderou a sentença sob recurso que o crédito reclamado pela ora recorrente “é emergente de contrato individual de trabalho e resulta de acção instaurada pela reclamante em que pedia que o despedimento fosse considerado ilícito. Contudo, seja da petição inicial, seja da sentença condenatória, em momento algum resulta que o direito aos créditos reconhecido à reclamante resulta de salários em atraso”, “mas sim de quantias que não lhe foram pagas e às quais tinha direito, entre elas retribuições”, situação que “não se confunde com a dos salários em atraso, a qual (...) motivou” “o artº 12º da Lei nº 17/86 de 14-06”. E, “assim sendo, não goza o crédito reclamado (...) de privilégio creditório, pelo que, não beneficiando de qualquer outra garantia não podia ter sido reclamado por se tratar de crédito comum e como tal não poder ser graduado”.

Contrapõe a recorrente que o seu crédito goza do privilégio mobiliário geral que lhe é atribuído pela alínea a) do nº 1 do artigo 4º da Lei nº 96/2001, de 20 de Agosto, enquanto emergente de contrato individual de trabalho e resultante da sua violação.

É coisa não inteiramente coincidente com o que invocara na petição mediante a qual reclamou o seu crédito: aí, afirmou que ele “advém de salários em atraso”, gozando do privilégio consagrado no artigo 12º da Lei n.º 17/86, de 14 de Junho.

O modo como reclamou o seu crédito, querendo enquadrá-lo num regime legal que agora reconhece inaplicável - face à falta de prova de que o crédito emergia de salários em atraso, ao contrário do que alegava - terá propiciado que o M.ºmº Juiz se tenha limitado à consideração do quadro legal invocado e, concluindo pela sua inadequação ao caso, tenha decidido pela ausência de privilégio que lhe permitisse graduá-lo.

Porém, o juiz conhece do direito e, como afirma o Ex.ºmº Procurador-Geral-Adjunto, “não está vinculado ao direito alegado”, não podendo, pois, deixar de atender às normas legais aplicáveis à situação que se lhe depara, mesmo que elas não tenham sido invocadas pelo peticionante - cfr. o artigo 664º do Código de Processo Civil.

É certo que, no caso, a reclamante não só terá evocado mal o direito (referindo-se à Lei nº 17/86, quando agora defende que a que lhe aproveitava é, antes, a nº 96/2001), como afirmou uma factualidade que viria a revelar-se inexata, ao dizer que o seu crédito

“advém de salários em atraso” - artigos 9º e 10º da petição de reclamação.

Mas tal é irrelevante, pois também alegou, abundantemente - artigos 1º a 3º da mesma peça - que o crédito reclamado fora declarado por sentença judicial de que juntou cópia, reproduzindo os pedidos em que obtivera condenação, e a respectiva emergência. Não pode, pois, afirmar-se que omitiu a alegação de factos bastantes para suportar a sua pretensão, pois a sua petição, conjugada com a sentença de que juntou certidão e que deu por reproduzida, fez o juiz senhor dos factos relevantes para decidir da reclamação, como, aliás, revela a sentença que proferiu, cabendo-lhe enquadrá-los juridicamente, elegendo o direito conveniente, e aplicando-o.

3.2. A orientação seguida pelo M.^{mo} Juiz, ao julgar que os créditos emergentes de indemnização devida pela cessação de contrato de trabalho não gozam dos privilégios creditórios gerais atribuídos pela Lei nº 17/86, só deles beneficiando os créditos correspondentes a retribuições resultantes do pagamento de salários em atraso, pode, hoje, ter-se por pacífica, na nossa jurisprudência - veja-se, por todos, in *COLECTÁNEA DE JURISPRUDÊNCIA, ACÓRDÃOS DO SUPREMO TRIBUNAL DE JUSTIÇA*, ano X, tomo III-2002, pág. 89, o acórdão de 8 de Outubro de 2002 do Supremo Tribunal de Justiça, proferido no recurso nº 2618/02, e os aí citados.

De resto, é a própria recorrente a aceitar esse entendimento, ao não contestar a decisão judicial recorrida, na medida em que assim decidiu, atacando-a, só, por não ter considerado o privilégio mobiliário geral resultante da Lei nº 96/2001, de 20 de Agosto.

A sentença não merece, pois, censura, no segmento em que entendeu não ser aplicável ao crédito da reclamante o regime da Lei nº 17/86.

3.3. Mas, acontece que, nos termos do artigo 4º, nº 1, da Lei nº 96/2001, de 20 de Agosto, “os créditos emergentes de contrato de trabalho ou da sua violação não abrangidos pela Lei nº 17/86, de 14 de Junho [lei dos salários em atraso], gozam dos seguintes privilégios:

- a) Privilégio mobiliário geral; (...).”

No tocante à sua graduação (nº 4 do artigo), “far-se-á pela ordem seguinte:

- a) Quanto ao privilégio mobiliário geral, antes dos créditos referidos no nº 1 do artigo 747º do Código Civil, mas pela ordem dos créditos enunciados no artigo 737º do mesmo Código;

(...)”, sendo que, nos termos do nº 5, “ao crédito de juros de mora é aplicável o regime previsto no número anterior”.

Parece, pois, que a recorrente tem razão, ao querer, no recurso jurisdicional, colocar o seu crédito sob a protecção da Lei nº 96/2001.

Mas não é assim, já que o nº 1 do artigo 1º da mesma lei evidencia que o privilégio mobiliário geral atribuído pelo artigo 4º, nº 1, alínea a), não releva fora do processo especial de recuperação de empresas e de falência. Dispõe aquela norma que a Lei nº 96/2001 estatui “em processos instaurados ao abrigo do Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência”.

Assim, estando nós perante um processo de verificação e graduação de créditos por apenso a uma execução fiscal, o crédito da recorrente não beneficia, aqui, nem do privilégio mobiliário geral atribuído pela Lei nº 17/86, nem do mesmo privilégio concedido pela Lei nº 96/2001.

3.4. Não obstante, frui do privilégio mobiliário geral referido na alínea d) do nº 1 do artigo 737º do Código Civil, segundo o qual “gozam de privilégio geral sobre os móveis os créditos emergentes do contrato de trabalho, ou da violação ou cessação deste contrato, pertencentes ao trabalhador e relativos aos últimos seis meses”.

Deste modo, procedendo as conclusões das alegações de recurso, além de se revogar a sentença recorrida, no segmento em que recusou graduar o crédito da recorrente, importa, face aos artigos 737º, n.ºs 1, alínea d), e 2, e 747º, nº 1, alíneas a) e f), ambos do Código Civil, e 10º, nº 2, do Decreto-Lei nº 103/89, de 9 de Maio, inseri-lo na graduação a que procedeu a mesma sentença, a qual passará a ser como segue:

1º - Os créditos exequendos e reclamados de IVA e respectivos juros de mora estes referentes apenas a três anos;

2º - Os créditos reclamados do CRSS e respectivos juros de mora.

3º - Os créditos reclamados por Maria Guilhermina Tinoco Ferreira, relativos aos últimos seis meses contados a partir do pedido de pagamento, e juros de mora.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, concedendo provimento ao recurso, revogar a sentença impugnada, admitindo o crédito reclamado pela recorrente, e graduando os créditos pela forma que se consignou no ponto 3.4., supra. Sem custas.

Lisboa, 22 de Setembro de 2004. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 22 de Setembro de 2004.

Assunto:

Processo de contra-ordenação fiscal. Nulidade insuprível. Remessa do processo à autoridade tributária (AT).

Doutrina que dimana da decisão:

Decretada, em processo judicial de contra-ordenação tributária, a nulidade insuprível decorrente da falta de descrição sumária dos factos respectivos, não há lugar à absolvição da instância mas, antes, à baixa dos autos à AT, para eventual sanção da mesma e renovação do acto sancionatório.

Recurso nº 531/04-30. Recorrente: Ministério Público; Recorrida: Tratólixo - Tratamento de Resíduos Sólidos, S. A.; Relator: Ex.^{mo} Juiz Consº. Dr. Brandão de Pinho.

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

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pelo MINISTÉRIO PÚBLICO, da sentença do então Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, proferida em 18/12/2003, que absolveu da instância a arguida TRATOLIXO - TRATAMENTO DE RESÍDUOS SÓLIDOS, S. A., não conhecendo do mérito da causa.

Fundamentou-se o decidido, no que ora interessa, em que, sendo insuprivelmente nula a decisão de aplicação da coima, por falta de descrição sumária dos factos respectivos, valendo tal decisão como acusação e gozando tanto a Fazenda Pública como o Ministério Público - este antes da apresentação dos autos ao juiz -, da possibilidade de apreciar e sanar eventuais nulidades, não o fazendo “o tribunal deve das mesmas conhecer através de despacho, abstendo-se do conhecimento do mérito da causa e absolvendo o arguido da instância”, na medida em que tais nulidades inquinam a acusação.

O Ministério Público recorrente formulou as seguintes acusações: «1 - As nulidades previstas no art. 63º do R. G. I. T. têm como efeito a anulação dos termos subsequentes do processo que deles dependam absolutamente, devendo aproveitar-se as peças úteis ao apuramento dos factos;

2 - Não são, pois, susceptíveis de constituir excepção dilatória determinante da absolvição da instância,

3 - Deste modo, não deveria a M.^{ma} Juíza *a quo* decidir como decidiu absolvendo a arguida da instância, ao fazê-lo, violou o disposto no art. 63º do R.G.I.T. por erro de interpretação.

4 - Nestes termos, e nos demais de direito, que V.^{as} Exas. superiormente suprirão, deve ser dado provimento ao presente recurso, julgando-se a dita sentença sem efeito, devendo ser substituída por outra em que se dê cumprimento ao disposto no art. 63º, n.º 3, do R.G.I.T. anulação dos termos subsequentes do processo que deles dependam absolutamente, devendo aproveitar-se as peças úteis ao apuramento dos factos e determinar-se a remessa dos autos à autoridade administrativa competente para os efeitos devidos.»

Não houve contra-alegações.

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

A questão dos autos é a de saber quais as consequências da nulidade insuprível da ausência dos requisitos essenciais da decisão administrativa que aplica a coima fiscal - no caso, a falta de descrição sumária dos factos pertinentes.

O art. 63º, n.º 1, al. d), do RGIT preceitua constituir nulidade insuprível, no processo de contra-ordenação tributário, “a falta dos requisitos legais da decisão de aplicação das coimas” - os previstos no seu art. 79º -, a qual tem por efeito - n.º 3 - “a anulação dos termos subsequentes do processo que deles dependam absolutamente, devendo, porém, aproveitar-se as peças úteis ao apuramento dos factos”.

Tal nulidade - n.º 5 - é de conhecimento oficioso, podendo ser arguida “até a decisão se tornar definitiva”.

A qualificação como insuprível não significa que ela não possa ser sanada, mas antes, que o decurso do tempo não tem esse efeito.

Pelo que a sanação respectiva só pode concretizar-se com a supressão da deficiência ou irregularidade, designadamente com a prática, de acordo com a lei, do acto omitido ou da irregularidade praticada.

Assim, e designadamente, “a nulidade por falta dos requisitos legais da decisão de aplicação de coima ... não impede que venha a ser proferida nova decisão em substituição da anulada”.

E, tal conhecimento pode ocorrer “até ao trânsito em julgado da decisão final”, tanto na fase administrativa como na judicial e nesta tanto na 1ª instância como no tribunal *ad quem*.

O próprio art. 19º do CPPT estabelece que o tribunal ou entidade para onde subir um processo administrativo tributário deverá tomar a iniciativa de sanar ou mandar suprir qualquer deficiência ou irregularidade.

Cfr. Jorge de Sousa e Simas Santos, *RGIT Anotado*, 2ª edição, págs. 403/05.

O dito n.º 3 é, pois, expreso: apenas são anulados os actos processuais consequentes dos que conformam a nulidade, aproveitando-se as peças úteis ao apuramento dos factos.

E o limite temporal não é o momento em que os autos são tornados presentes ao juiz, ainda que tal apresentação valha como acusação - art. 62º, n.º 1, do RGCO - mas a definitividade da decisão que aplica a coima - dito n.º 5 - seja, o seu trânsito em julgado que apenas se verifica quando aquela deixa de ser impugnável por via de reclamação ou recurso ordinário - art. 677º do CPC.

Não pode, por outro lado, esquecer-se que, em rigor, a decisão que aplica a coima constitui, substancialmente, um acto administrativo, embora de conteúdo sancionatório, como decisão autoritária de um órgão da Administração, que, ao abrigo de normas de direito público, visa produzir efeitos jurídicos numa situação individual e concreta, cuja apreciação jurisdicional só não cabe exclusivamente aos tribunais administrativos e fiscais por razões de praticabilidade.

Cfr. art. 120º do CPA, o preâmbulo do D.L. n.º 232/79, de 24 de Julho e ainda Faria da Costa in *Boletim da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra* n.º 62, 1986, pág. 166.

De modo que não pode impedir-se a Administração de renovar o acto anulado por vícios procedimentais, como é o caso.

Assim, decretada, em processo judicial de contra-ordenação tributária, a nulidade insuprível decorrente da falta de descrição sumária dos factos respectivos, não há lugar à absolvição da instância mas, antes, à baixa dos autos à AF para eventual sanação da mesma e renovação do acto sancionatório.

Cfr., aliás, no sentido exposto, os Ac. deste STA, de 06/11/2002, Rec. 1507/02, e 18/02/2004, Rec. 1747/03.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a decisão recorrida na medida em que absolveu a arguida da instância, baixando os autos à autoridade tributária para os efeitos referidos.

Sem custas.

Lisboa, 22 de Setembro de 2004. — *Brandão de Pinho* — (relator)
Lúcio Barbosa — *Jorge de Sousa*.

Acórdão de 22 de Setembro de 2004.**Assunto:**

Artigo 22º do CPT.

Doutrina que dimana da decisão:

Se a notificação de um acto tributário não continha os requisitos exigidos pelas leis tributárias tinha o recorrente à sua disposição a possibilidade de requerer a notificação da fundamentação ou dos requisitos exigíveis, nos termos do artigo 22º do CPT (hoje artigo 57º do CPPT), ou de requerer a passagem de certidão gratuita, interrompendo-se o prazo para reclamar ou impugnar. Se o contribuinte, no caso vertente, não usou tal possibilidade não pode vir depois pretender que o acto é nulo por falta de fundamentação da notificação, nem daí resulta qualquer violação constitucional.

Recurso nº 577/04; Recorrente: Município de Matosinhos - Serviços Municipalizados de Água e Saneamento; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons.^o Dr. Vítor Meira.

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

O Município de Matosinhos impugnou no Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto a liquidação de IVA e juros compensatórios liquidados pela repartição de finanças daquele concelho aos seus Serviços Municipalizados de Água e Saneamento.

Por sentença da M.^{ma} Juíza daquele Tribunal foi julgada verificada a excepção de caducidade do direito de impugnar, absolvendo-se a Fazenda Pública do pedido.

Não se conformando com tal decisão, dela recorreu a impugnante para o então Tribunal Tributário de 2ª Instância que negou provimento ao recurso, tendo o Supremo Tribunal Administrativo, em recurso interposto de tal decisão, determinado a ampliação da matéria de facto.

No cumprimento de tal determinação veio o Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto a julgar a impugnação procedente, anulando as liquidações efectuadas.

Veio então a Fazenda Pública recorrer para este Supremo Tribunal Administrativo de tal decisão, tendo-se este declarado incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, tendo, pelo Tribunal Central Administrativo para onde os autos foram remetidos, sido concedido parcial provimento ao recurso.

É desta decisão que vem interposto o presente recurso por parte do Município de Matosinhos que formulou as seguintes conclusões:

1ª - Nos precisos termos da douda decisão recorrida, constam dos autos documentos, cujo teor o recorrente desconhece por não lhe ter sido notificada a respectiva junção.

2ª - A falta de notificação ao recorrente de documentos juntos aos autos viola o princípio do contraditório consagrado no art. 3º

do CPC e acarreta a nulidade cominada no art. 201º do mesmo diploma, por virtude de tal omissão ser susceptível de influir na decisão da causa.

3ª - Não tendo reconhecido e declarado tal falta, o doudo acórdão recorrido violou as normas legais citadas.

4ª - Tendo o doudo acórdão recorrido baseado a decisão proferida em documentos autênticos, utilizou na sua justificação discursiva apenas parte do conteúdo de tais documentos, silenciando a parte restante desse conteúdo, enquanto, por outro lado, aduziu fundamentos que a contrariavam.

5ª - Violou-se, deste modo, o disposto no art. 659º, n.ºs 2 e 3, do CPC.

6ª - Face às notificações das liquidações e ao seu teor, a diligência que o recorrente empreendeu de solicitar, pessoal e verbalmente, por intermédio de funcionário credenciado, a fundamentação dos actos tributários e o exemplar das respectivas Notas de Liquidação, satisfaz o disposto no art. 22º do CPT.

7ª - Ao decidir de modo diverso, o doudo acórdão recorrido violou o referido preceito legal.

8ª - A notificação dos actos tributários acompanhados da respectiva fundamentação constitui um direito fundamental dos cidadãos (contribuintes), a que corresponde por banda da Administração Fiscal o dever correlativo, e confere-lhes também um direito de resistência fiscal contra a violação desse dever, consagrado no art. 103º, nº 3, da CRP.

9ª - O art. 22º do CPT não cria um ónus, mas uma mera faculdade jurídica, pelo que, o entendimento contrário perfilhado pelo doudo acórdão recorrido atenta contra o disposto nos arts 29º, al. b), 21º, 22º e 64º do CPT, e envolve interpretação antagónica ao disposto nos arts. 268º, nº 3, e 103º, nº 3, da CRP, que assim foram violados.

10ª - A Fazenda Pública não fez prova de que o relatório dos serviços de fiscalização junto a fls. 26/34 dos autos tivesse servido de base às liquidações impugnadas, para além de que não pode dar-se por seguro que tal relatório existisse e tivesse servido para tal fim ou que ele seja precisamente aquele que de facto existia.

Por outro lado,

11ª - No Serviço de Finanças de Matosinhos onde era suposto estar arquivado o dito relatório, este não se encontrava aí, conforme informação prestada ao recorrente após recebimento das notas de liquidação.

12ª - A dúvida sobre a existência da fundamentação constante do aludido relatório só pode desfavorecer a Administração Fiscal e não o recorrente.

13ª - Deste modo, ao considerar as liquidações impugnadas devidamente fundamentadas, o doudo acórdão recorrido violou o disposto nos citados arts. 19º, al. b), 21º e 64º do CPT e 268º, nº 3, da CRP.

Não houve contra-alegações.

Pelo Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do não provimento do recurso por as três primeiras conclusões versarem questão nova, as 4ª, 10ª, 11ª e 12ª serem críticas ao probatório e as restantes não procederem por o tribunal *a quo* ter feito boa interpretação da lei.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

No acórdão recorrido vêm dados como provados os seguintes factos:

A) No seguimento de correcções técnicas efectuadas pela administração fiscal foi liquidado imposto de IVA referente aos meses de Dezembro de 1988, Dezembro de 1989, Dezembro de 1990 e Dezembro de 1991 nos valores, respectivamente, de 3.874.891\$00, 3.078.661\$00, 4.358.574\$00 e 7.081.504\$00 (cfr. informação de fls. 44).

B) De tais liquidações foi a impugnante notificada em 6.7.93, para no prazo de 15 dias efectuar o respectivo pagamento eventual (cfr. mesma informação).

C) Não tendo sido efectuado tal pagamento procedeu-se em 24 de Setembro de 1993 ao inerente débito - receita eventual convertida em virtual (cfr. mesma informação).

D) Igualmente a impugnante não efectuou o pagamento eventual dos juros compensatórios respectivos que haviam sido liquidados no valor global de 8.419.852\$00, pelo que, em 22 de Setembro de 1993 procedeu-se ao inerente débito ao tesoureiro - receita eventual convertida em virtual (cfr. mesma informação fls. 45).

E) Esta impugnação foi apresentada na repartição de finanças respectiva em 23.12.93 (cfr. fls. 2).

F) A impugnante foi notificada das liquidações do imposto e dos juros compensatórios nos seguintes termos:

«Fica V. Ex.^a notificado para, no prazo de 15 dias a contar da presente notificação, efectuar, na Tesouraria da Fazenda Pública, mediante título de cobrança a solicitar na Repartição de Finanças competente o pagamento eventual da importância referenciada, cuja fundamentação se encontra desenvolvida na nota de liquidação enviada para a mesma Repartição de Finanças. Findo aquele prazo, sem que se mostre efectuado o pagamento, proceder-se-á à cobrança virtual, de harmonia com o disposto no art. 27º do Código do Imposto sobre o valor acrescentado.» (cfr. docs. de fls. 12 a 24).

G) No seguimento de tais notificações a testemunha Humberto Rodrigues, funcionário da impugnante, deslocou-se à Repartição de Finanças respectiva, para saber a que períodos respeitavam os impostos liquidados e bem assim, qual o motivo pelo qual foi efectuada a liquidação, sendo que, nessa repartição o informaram de que aí não existiam quaisquer elementos respeitantes a essas liquidações (cfr. depoimentos de fls. 141 e 142).

H) As liquidações do IVA a que se referem as notificações de fls. 12 a 15 foram efectuadas nos termos e com a fundamentação constante de fls. 26 a 34 (doc. de fls. 26 a 34 cujo conteúdo se dá aqui por reproduzido).

I)- As liquidações dos juros compensatórios a que se referem as notificações de fls. 16 a 24 foram efectuadas de acordo com as notas de liquidação constantes de fls. 35 a 43 (doc. de fls. 35 a 43 cujo conteúdo se dá aqui por reproduzido).

Assentes tais factos apreciemos o recurso.

São várias as questões que vêm colocadas nas alegações de recurso. Nas três primeiras vem o recorrente referir que constam dos autos documentos cujo teor desconhece e dos quais não foi notificado. Trata-se, como refere o Ministério Público, de questões não apreciadas pelo Tribunal recorrido e só as decisões deste podem ser apreciadas no recurso, salvo se forem de conhecimento officioso, o que não é o caso. De qualquer modo, como se vê de fls. 51 dos autos, o recorrente

foi notificado, nos termos do artigo 134º do CPT, da junção das informações e de que poderia alegar a respectiva falsidade. Não se conhece pois tais conclusões.

Nas 4ª, 10ª, 11ª e 12ª conclusões vem o recorrente questionar a matéria de facto considerada provada pelo tribunal recorrido. Ora nos processos iniciados nos tribunais de 1ª instância este Supremo Tribunal Administrativo, apenas conhece de matéria exclusivamente de direito, aplicando, como tribunal de revista, o regime jurídico que julgue adequado aos factos materiais fixados pelo tribunal recorrido, nos termos do artigo 729º, nº 1, do CPC. Não pode por isso igualmente tomar conhecimento de tais conclusões.

Apreciemos agora as demais conclusões que se reportam às notificações e ao entendimento a dar ao artigo 22º do CPT. Prescreve este artigo, corolário do direito à fundamentação consagrado no artigo anterior, que se a comunicação da decisão em matéria tributária não contiver a fundamentação legal ou outros requisitos exigidos pelas leis tributárias pode o interessado em 30 dias ou no prazo da reclamação, recurso ou impugnação, requerer a notificação do que lhe tenha sido omitido ou a passagem de certidão que contenha tais elementos, isenta de pagamento, diferindo-se nesse caso o prazo para a reclamação ou impugnação. É óbvio que é o contribuinte quem sabe quais os elementos que pretende para os fins que tiver em vista. Mas se não requereu, no caso vertente, a notificação nem a certidão não pode queixar-se desse facto nem pretender que se considerem nulos os actos de liquidação praticados. Como se dizia em recente acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo - recurso nº 2007/03, de 31 de Março de 2004 - se o notificado, precisamente porque lhe não é imposto solicitar uma notificação completa, nada requerer, satisfazendo-se com a que, embora imperfeita, o fez ciente do acto mantém-se o prazo legalmente previsto para reclamar ou impugnar. Se o legislador não tivesse querido atribuir quaisquer efeitos à notificação incompleta teria esta de considerar-se ineficaz, o que, como se vê, não foi querido por ele. Como se diz naquele acórdão, não há qualquer obstáculo constitucional à aplicação daquele artigo 22º, porquanto "O regime consagrado, quer pelo CPT, quer pela LPTA, e, pelo CPPT e pelo CPTA, não esvazia de conteúdo o direito à notificação constitucionalmente garantido: por um lado, porque não exonera a Administração de notificar integralmente o acto (antes reforça, de certo modo, essa obrigação, permitindo ao particular exigir o seu cumprimento); por outro, porque disponibiliza um meio que garante a integral satisfação desse direito antes da reacção graciosa ou contenciosa contra o acto notificado; por último, porque se limita a dispor sobre a consequência, no que concerne à caducidade do direito à impugnação, da inércia do notificado, perante uma notificação incompleta, sem lhe retirar ou limitar o direito à notificação.»

No caso vertente o recorrente foi notificado das notas de liquidação. Se entendia que o teor das mesmas era insuficiente a si cabia pedir a notificação completa ou a certidão a que se refere o artigo 22º do CPT. Não o tendo feito, não pode agora vir pretender anular os actos tributários por falta de fundamentação, não se registando qualquer violação constitucional por parte do acórdão recorrido, nomeadamente o artigo 268º, nº 3, da CRP.

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

Fixam-se custas na 1ª instância e no Tribunal Central Administrativo em 5 e 7 UC, respectivamente, com 50% de procuradoria em ambos. Custas neste Supremo Tribunal Administrativo com 50% de procuradoria.

Lisboa, 22 de Setembro de 2004. — *Vítor Meira* (relator) — *António Pimpão* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão de 22 de Setembro de 2004.

Recurso n.º 580/04; Recorrente: Manuel António Ferreira Matinhas; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. Fonseca Limão.

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

Manuel António Ferreira Matinhas, inconformado com o acórdão do T.C.A., a fls 143 e seguinte, dele interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

1 — Foi considerado como única prova a sentença do Tribunal de Círculo de Lamego.

2 — Tal prova não podia ser considerada porque o procedimento fiscal é que pode servir de prova ao procedimento criminal e não o inverso.

3 — O recorrente tem pendentes dois recursos, similares, com iguais fundamentos e iguais provas, sendo que nestes foi decidido que não foi valorada a prova do Tribunal de Círculo de Lamego, ao contrário do presente.

4 — Não foi tida em conta, nem elaborada, qualquer outra prova, designadamente as alegadas no recurso.

5 — Houve violação do disposto no art.º 121º CPT (ao tempo) e nos arts. 392º e 393º do CC.

Não foram apresentadas contra-alegações.

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

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

Do quadro conclusivo traçado pelo recorrente resulta a sua inconformação com o probatório fixado na decisão recorrida, quer porque, alega, apenas se apoiou numa sentença do Tribunal de Círculo de Lamego, quer porque não foi tida em conta qualquer outra prova.

Ora, nos termos dos arts. 21º, n.º 4, e 32º, n.º 1, al. b), do anterior E.T.A.F., este S.T.A., na situação vertente, vê os seus poderes de cognição circunscritos à matéria do direito.

Por outro lado, de harmonia com o disposto no art.º 722º, n.º 2, do C.P. Civil, “o erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa não pode ser objecto do recurso de revista, salvo havendo ofensa de uma disposição expressa de lei que exija

certa espécie de prova para a existência do facto que fixe a força de determinado meio de prova”.

Resulta do exposto que este S.T.A., funcionando como tribunal de revista, como no caso acontece, não sindic a matéria de facto, afora os casos acima referidos e que, na situação vertente, não ocorrem.

Refira-se, por último e a propósito da conclusão 5, onde se afirma terem sido violados os arts. 121º do C.P.T. e 392º e 393º do C. Civil, que a questão de saber se da prova produzida resulta fundada dúvida sobre a existência e quantificação do facto tributário logra enquadramento no plano dos factos e, por isso, como vimos, está subtraída aos poderes de cognição deste STA (v. Jorge Lopes de Sousa, *C.P.P.T.*, 4ª ed., p. 449, e o Ac. S.T.A. de 13/11/02, rec. 1015/02-30, entre muitos); por outro lado, a força probatória dos depoimentos das testemunhas é apreciada livremente pelo tribunal (v. arts. 396º do C. Civil e 665º, n.º 1, do C.P. Civil).

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso. Custas pelo recorrente, fixando-se a procuradoria em 50%.

Lisboa, 22 de Setembro de 2004. — *Fonseca Limão* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 22 de Setembro de 2004.

Assunto:

Fixação da matéria tributável em IVA. Falta de acordo na comissão de revisão. Despacho do director distrital de finanças confirmando a legalidade de acordo inexistente.

Doutrina que dimana da decisão:

1 — *Na falta de acordo entre os vogais da comissão de revisão, cabe ao respectivo presidente estabelecer o valor que há-de servir de base à liquidação, e ao director distrital de finanças (ou ao chefe da repartição de finanças) confirmar a legalidade dessa decisão.*

2 — *Se, na falta de acordo, e tendo o presidente da comissão aderido ao laudo do vogal da Fazenda, o director distrital de finanças profere despacho no qual, em lugar de se referir ao despacho do presidente da comissão, confirma a legalidade do inexistente acordo, tal não configura vício de preterição de formalidade legal essencial, que inquine de ilegalidade a sequente liquidação.*

3 — *O contexto em que o director distrital de finanças profere aquele seu despacho denuncia haver evidente lapso na expressão da vontade real, cuja única consequência é a sua rectificação, nos termos do artigo 148º do Código do Procedimento Administrativo.*

Recurso n.º 618/04. Recorrente: Fazenda Pública. Recorrida: Sapatilha — Artigos Desportivos, L.ª. Relator, Ex.º 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 do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que julgou procedente a impugnação judicial, deduzida por SAPATILHA - ARTIGOS DESPORTIVOS, LDA., com sede no Porto, da liquidação de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) relativo aos anos de 1995 a 1997.

Formula as seguintes conclusões:

«A.

Considerou a dita sentença ter ocorrido preterição de formalidade legal essencial no acto de confirmação da legalidade, por não se referir à decisão do Presidente da Comissão de Revisão, facto que vicia as liquidações adicionais de IVA e respectivos juros compensatórios, dos anos de 1995, 1996 e 1997, no montante de 23.062.368\$00, conduzindo à sua anulação.

B.

Não se conforma a Fazenda Pública com a dita sentença recorrida, na medida em que o lapso verificado - utilização das expressões “acordo entre os vogais” e “acordo”, quando pretendia dizer-se “decisão do Presidente” e “decisão” - não ser apto a provocar a inexistência do acto de confirmação da legalidade, como se entendeu no douto aresto, por se tratar de um mero erro de escrita.

C.

Verificou-se uma divergência entre a vontade real e a vontade declarada. Contudo trata-se de um erro manifesto, patente, ostensivo e evidente, tendo em conta o próprio contexto do acto e as circunstâncias em que o mesmo se insere, sem que, no entanto tenha, o Senhor Director Distrital de Finanças através de delegado, deixado de apreciar o cumprimento das formalidades legais inerentes à conclusão emergente da reunião da Comissão de Revisão.

D.

O erro de escrita confere o direito à sua rectificação pelo órgão competente para a revogação do acto, a todo o tempo e com efeitos retroactivos, oficiosamente ou a pedido dos interessados e respeitando-se a forma e a publicidade do acto rectificado (como resulta da conjugação dos arts. 249º do CC e 148º do CPA), tal bastando para preservar os princípios da boa fé, da proporcionalidade e da justiça na relação entre o impugnante e a Administração Tributária, pelo que não pode culminar na anulação da liquidação.

E.

O destinatário médio estava apto a aperceber-se imediatamente do lapso cometido, dado que, a Comissão de Revisão, enquanto órgão colegial, exige a presença do contribuinte através de um vogal que o representa e, no caso concreto, o impugnante teve conhecimento das posições divergentes dos vogais (que inviabilizavam o acordo) e da decisão do Presidente da Comissão, tendo manifestado conhecer bem o contexto e as circunstâncias subjacentes ao lapso, como decorre da descrição que dele faz na Petição Inicial.

F.

Assim, somos levados a concluir que ocorreu preterição de formalidade legal não essencial, por o erro de escrita não ter, por si só, impedido a aferição da legalidade da decisão do Presidente da Comissão, que ocorreu em cumprimento do n.º 4 do Art.º 87º do

CPT, nem obstaculizado ao recurso a meios jurisdicionais de tutela dos interesses do impugnante, por o erro não contender com a perfeição do acto, na medida em que é rectificável nos moldes supra referidos.

G.

O acto de confirmação da legalidade praticado com erro material (manifesto, ostensivo, patente e evidente) deve ser interpretado à luz das circunstâncias que o rodeiam e do contexto em que foi proferido - que eram do integral conhecimento do impugnante - por dever presumir-se que as autoridades administrativas decidem em conformidade com os motivos que representam, não podendo isolar-se a decisão da fundamentação que a sustenta.

H.

A actuação da Administração Fiscal foi conforme à lei, justificando-se a manutenção da liquidação efectuada, por se demonstrar a sua validade e justeza, visto que estamos perante um erro de escrita, rectificável a todo o tempo e com efeitos retroactivos, que não se subsume ao conceito de formalidade legal essencial.

I.

A dita sentença recorrida violou o disposto no Art.º 249º do Código Civil, Termos em que, deve ser dado provimento ao presente recurso, revogando-se a dita sentença recorrida.»

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, devendo a sentença ser revogada para, após rectificação do erro material que aponta, ser proferida nova decisão que aprecie a questão do erro na quantificação da matéria tributável.

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

2. A factualidade vem assim fixada:

«Pelos serviços de prevenção e inspecção tributária foi efectuada uma fiscalização aos elementos contabilísticos da impugnante, referentes aos exercícios de 1995, 1996 e 1997, no âmbito do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA); nessa sequência foi elaborado o competente relatório cuja cópia faz fls. 79 a 165 destes autos e cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido;

Em sede de comissão de revisão efectuada, na sequência da reclamação da impugnante quanto à fixação da matéria tributável, não foi possível o acordo entre os vogais, conforme decorre da respectiva acta - cfr. fls. 193 a 205 verso, em especial fls. 193 verso;

Na sequência da aludida falta de acordo, o Presidente da Comissão, através de despacho datado de 20 de Maio de 1999, decide “...concordar com o laudo do Vogal da Fazenda Pública...” (cfr. fls. 194);

A confirmação da legalidade, prevista no n.º 4 do artigo 87.º do Código de Processo Tributário (CPT), proferida ao abrigo de delegação de competências do Director Distrital de Finanças do Porto, conforme despacho publicado no D.R. n.º 101, II Série, de 30/11/99, tem o teor que passamos a reproduzir:

“Considerando que o acordo entre os vogais da Comissão cumpriu os pressupostos e os procedimentos, previstos no Código de Processo Tributário, no uso da competência atribuída no n.º 4 do art. 87.º do referido Código, confirmo a legalidade daquele acordo.”

Notificada a impugnante para efectuar o pagamento, não o fez - cfr. fls. 210 a 214, em especial fls. 214.»

3.1. À recorrida, após inspecção à sua escrita, foi fixado o lucro tributável relativo aos exercícios dos anos de 1995 a 1997, por métodos indiciários, na sequência do que foram efectuadas liquidações de IVA respeitante àqueles exercícios.

A recorrida reclamou, sem êxito, para a Comissão Distrital de Revisão.

Impugnou, então, judicialmente, os referidos actos tributários de liquidação, apontando “preterição de formalidades legais essenciais na confirmação do decidido pela comissão de revisão”, “erros cometidos na quantificação da matéria tributável”, “erro na estimativa da margem de lucro para 1995/6/7”, e “erro no apuramento do custo das mercadorias vendidas”.

Essa impugnação judicial foi julgada procedente, com fundamento na ocorrência de “preterição de formalidade legal essencial por falta de confirmação da legalidade do decidido pelo Presidente da Comissão de Revisão”, porquanto, não tendo havido acordo entre os seus vogais, a decisão do presidente não foi apreciada pelo Director Distrital de Finanças.

Entende, porém, a Fazenda Pública, que, mau grado ter havido “um lapso na decisão proferida, quando confirma a legalidade do acordo ao invés de se referir à decisão do Presidente da Comissão de Revisão”, a consequência não é a retirada pela M.^{ma} Juíza, ou seja, não há preterição de formalidade legal essencial, mas só um erro que pode ser rectificado a todo o tempo, com efeitos retroactivos, e que não pode conduzir à anulação da liquidação.

Saber se é como decidiu a sentença, se como defende a Fazenda Pública, eis a questão a dirimir no presente recurso jurisdicional.

3.2. Em sede de matéria de facto, está estabelecido que a reclamação da recorrida para a comissão de revisão não foi objecto de acordo entre os vogais que a compuseram.

Daí que o presidente da comissão tenha proferido despacho de concordância com o laudo do vogal da Fazenda Pública. Sobre esse despacho incidiu o praticado no uso de competência delegada pelo director distrital de finanças, deste teor: “Considerando que o acordo entre os vogais da Comissão cumpriu os pressupostos e os procedimentos, previstos no Código de Processo Tributário, no uso da competência atribuída no n.º 4 do art. 87.º do referido Código, confirmo a legalidade daquele acordo.»

Perante isto, é de secundar a afirmação feita na sentença sob recurso: «face ao desacordo entre os vogais, incumbia então à autora do acto, não confirmar a legalidade de um acordo que não existiu, mas confirmar a legalidade da decisão tomada pelo Presidente da Comissão (artigo 87º, nº 4, do CPT). Isto é, incumbia-lhe uma posição de “conferente” (...) da decisão tomada pelo Presidente da Comissão, apreciando a respectiva legalidade e apontando, se fosse caso disso, eventuais ilegalidades de que hipoteticamente a mesma padecesse (...).»

3.3. É aqui aplicável o conjunto normativo constituído pelos artigos 84º a 90º-A do Código de Processo Tributário (CPT), após as alterações introduzidas pelos Decretos-Leis nºs 47/95, de 10 de Março, 23/97, de 23 de Janeiro, e 24/98, de 9 de Fevereiro.

Antes das alterações de 1997, quando a comissão funcionasse na Direcção Distrital de Finanças, como, aqui, foi o caso, presidia, de

acordo com o artigo 85º, nº 1, do CPT, o respectivo director, ou um funcionário qualificado de sua escolha.

Ao presidente incumbia o artigo 87º, nº 1, do CPT, então como hoje, procurar o acordo entre os vogais, acordo esse que é privilegiado, de tal modo que, a haver acordo, é o valor convencionado a servir de base à liquidação - artigo 87º, nº 2, do CPT.

Só na falta desse acordo é que o valor a atender na liquidação seria o que, fundamentadamente, estabelecesse o mesmo presidente - ou o director distrital de finanças ou um funcionário qualificado de sua escolha - artigos 85º, nº 2, e 87º, nº 3, do CPT.

A legalidade daquele acordo era sempre confirmada pelo director distrital de finanças, quer fosse ele a presidir à comissão - artigo 85º, nº 1, do CPT -, quer fosse um funcionário por si escolhido artigo 85º, nº 2 -, quer fosse o chefe da repartição de finanças - artigo 88º nºs 3 e 4.

Porém, se fosse o director distrital de finanças, ou um seu delegado, a presidir à comissão, e se nela se não chegasse a acordo, a legalidade da sua decisão, proferida nos termos do nº 3 do artigo 87º do CPT, não tinha de ser verificada por ele mesmo, num despacho independente e posterior: ao decidir (e tinha, e tem, que fazê-lo fundamentadamente), havia de, necessariamente, ponderar a legalidade do que decidia, e não previa a lei que outro funcionário de grau hierárquico superior confirmasse essa legalidade.

Assim, no caso em apreço, em que, na falta de acordo, foi o presidente da comissão a determinar os valores que haviam de servir de base às liquidações, ao abrigo do citado artigo 87º, nº 3, do CPT, se o presidente fosse, como antes era, o director distrital de finanças, a legalidade da sua decisão não necessitava de ser confirmada.

Porém, com o Decreto-Lei nº 23/97, o director distrital de finanças, por si, ou através de um seu delegado, deixou de presidir à comissão de revisão, tal como o chefe da repartição de finanças.

Consequentemente, a decisão que, na falta de acordo, fixa o montante que há-se servir de base à liquidação, deixou de ser sua.

Razão por que o nº 4 do artigo 87º do CPT passou a estabelecer que “compete sempre ao director distrital de finanças e ao chefe da repartição de finanças confirmar a legalidade do acordo ou da decisão a que se refere o presente artigo, no prazo de oito dias” (destaque nosso). A referência ao chefe da repartição de finanças justifica-se pelo facto de a comissão continuar a funcionar, em certos casos, na repartição, embora sob a presidência de outrem, e a decisão a que se refere ao artigo 87º é a do presidente da comissão, na falta de acordo dos vogais, decidindo a reclamação.

3.4. Temos, assim, que a decisão do director de finanças adjunto que, de acordo com a acta da reunião, presidiu à comissão, estava sujeita à verificação da sua legalidade pelo director distrital de finanças - já que a comissão não funcionou na repartição, conforme resulta da dita acta.

Ora, a confirmação da legalidade impõe-se, como se viu, relativamente ao acordo a que cheguem os vogais da comissão, como relativamente ao despacho do seu presidente que, na falta desse acordo, decida a reclamação. O conteúdo do acordo ou do despacho é o mesmo: quantifica a matéria colectável que servirá de base à liquidação.

Assim, a legalidade a verificar pelo despacho que a declara é, também, a mesma, quer recaia sobre o acordo dos vogais, quer sobre a decisão individual do presidente.

Ou seja: quando o director distrital de finanças afirma ter verificado a legalidade do acordo, ou a do despacho, o que está a dizer é que a matéria colectável foi, por uma daquelas duas vias, apurada de acordo conforme as normas legais que regem os actos tributários tendentes à sua fixação.

Do mesmo modo, se o director distrital de finanças verificar ilegalidade, e tanto vale que o seja no concernente ao acordo dos vogais da comissão, como no respeitante ao despacho do seu presidente, deve declará-lo, mandando repetir aquilo que deva ser repetido, para que se apure, de acordo com a lei, a matéria colectável que vai servir de base à liquidação.

Assim, o despacho que, no caso, face à ausência de acordo dos vogais da comissão e à sequente decisão do seu presidente, afirma terem sido cumpridos “os pressupostos e os procedimentos, previstos no Código de Processo Tributário”, ao referir-se a um (inexistente) acordo entre os vogais da comissão, em vez de se reportar ao despacho do presidente da comissão de revisão, apenas incorreu em lapso material, aliás, ostensivo, como revela o seu contexto, nem por isso deixando de, substancialmente, desempenhar a função que a lei lhe atribui - a verificação da legalidade do procedimento e da decisão de fixação da matéria colectável.

Deste modo, o lapso pode ser corrigido a todo o tempo, com efeitos retroactivos, isto é, valendo o acto, desde a sua prática, com o sentido efectivamente querido pelo seu autor, ou seja, como confirmação da legalidade do despacho do presidente da comissão de revisão. Mas não há que praticar um novo acto, uma vez que aquele que nos ocupa não enferma de vício invalidante, carecendo, apenas, de rectificação, de modo a que desapareça dos seus termos o evidente desvio entre a vontade do autor e a expressão verbal em que a revelou.

Este o regime que resulta dos artigos 148º do Código do Procedimento Administrativo e 249º do Código Civil.

Em súmula, a decisão recorrida, ao entender que o equívoco de que enferma o despacho que confirmou a legalidade do aí apelidado “acordo entre os vogais da Comissão”, quando o que havia que confirmar era a legalidade do despacho do presidente da comissão que aderira ao laudo do vogal da Fazenda Pública, configurava vício invalidante do dito acto e, em consequência, anulou a liquidação sequente, não pode manter-se.

Importa, pois, que o M.^{mo} Juiz aprecie as demais questões que na impugnação judicial foram suscitadas, e cujo conhecimento resultou prejudicado, face à sua decisão agora sindicada.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, concedendo provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida, para ser substituída por outra que conheça dos demais fundamentos da impugnação judicial.

Sem custas.

Lisboa, 22 de Setembro de 2004. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 22 de Setembro de 2004.

Recurso n.º 896/04; Recorrente: Cruz & Companhia, L.da; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons.^o Dr. Fonseca Limão.

Cruz e Companhia, S.A., inconformada com a decisão, a fls 32 e seguintes, do M.^{mo} Juiz do T.A.F. de Viseu, daquela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

1) A prolação de despacho de indeferimento liminar insere-se no princípio básico de economia processual, que contem a sua expressão máxima na proibição de actos inúteis (art. 137º do CPC), pelo que: apenas se for evidente que a pretensão não pode proceder, apenas nestes casos, deve o juiz indeferir, sem mais delongas, pretensão que lhe foi presente.

2) A falta de pressuposto processual e a falta de requisitos essenciais do título executivo não constituem fundamento de oposição, enquadrável nas alíneas do n.º 1 do art.º 204º do CPPT, pelo que devem ser invocados em requerimento na execução fiscal, tal como fez a recorrente.

3) Não sendo evidente que a pretensão da recorrente não pode proceder, não cabe despacho de indeferimento liminar pelo motivo de apenas se poder conhecer da mesma após a realização da penhora e venda; trata-se da interpretação da lei que viola o princípio da economia processual e é, por isso, ilegal a decisão recorrida que deverá vir revogada e substituída por outra que, admitindo a reclamação/recurso, profira decisão de mérito, com as legais consequências.

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 não merece provimento pois que “a sentença se limitou a observar a estatuição adjectiva constante do n.º 3 do art. 278º do CPTA que determina o momento adequado ao conhecimento do mérito da reclamação que fora deduzida”, sendo de todo despropositada e, como tal, inócua a argumentação desenvolvida no sentido de demonstrar que a decisão judicial proferida violaria o princípio da economia processual”.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

A decisão recorrida regista o seguinte:

«A) Em 02.06.04, o Chefe do Serviço de Finanças de Tondela, com base em certidão emitida pelo Sr. Director da Direcção de Serviço de Administração do Instituto da Vinha e do Vinho (IVV), ordenou a instauração contra o ora Reclamante do processo de execução fiscal n.º 2704 200 401 002597 - cfr fls 2 e segs. dos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido;

B) Em 23.06.04, a Reclamante apresenta a presente reclamação no Serviço de Finanças de Tondela, tendo-lhe sido atribuído o número de entrada 7075 - cf. fls 10 a 16;

C) Não foi efectuada a penhora ou venda de bens da Reclamante.»

A dado passo, afirma a decisão recorrida o seguinte:

«- a reclamação versa sobre um despacho de instauração de execução fiscal;

- não foi ainda realizada qualquer penhora ou venda;

- as razões de facto e de direito apresentadas pelo reclamante para sustentar a respectiva “reclamação” reduzem-se à alegação de factos passíveis de integrar vícios de ilegalidade; assim, - da respectiva “re-

clamação” não consta a alegação de quaisquer factos integradores da ocorrência de “prejuízo irreparável” por força das ilegalidades contempladas nas alíneas do n.º 3 do art. 278.º do CPPT.

Termos em que, temos de concluir não se estar perante qualquer das situações previstas nas diversas alíneas do n.º 3 do art. 278.º do CPPT.

Consequentemente, não é este o momento para se conhecer do mérito da presente reclamação - dele só se deve conhecer após a realização da penhora e da venda (n.º 1 do art. 278.º do CPPT).

Decisão:

Pelo exposto, indefiro a presente reclamação.»

Do antecedente relato decorre que a reclamação foi indeferida por não ser o momento adequado para a apreciar.

A isto contrapõe a reclamante e ora recorrente que os despachos de indeferimento liminar, como o recorrido, inserem-se no princípio da economia processual e, por isso, só quando for evidente que a pretensão não pode proceder devem ter lugar.

Sufraga-se este entendimento.

Mas será que a decisão recorrida é um despacho de indeferimento liminar?

A resposta é, obviamente, negativa.

Na verdade, *in limine*, o Mm.º, juiz proferiu o seguinte despacho: «Notifique R.F.P. para responder no prazo de 8 (oito) dias - cfr. art. 278 n.º 2 do C.P.P.T.»

Ora, porque não foi proferido qualquer despacho de indeferimento liminar, forçoso é concluir pela não violação do princípio da economia processual alegado pela reclamante e ora recorrente.

Por outro lado, uma vez que, conforme refere a decisão recorrida, sem oposição da recorrente, não foi sequer alegado prejuízo irreparável, a reclamação só poderia ser conhecida pelo tribunal depois de realizadas a penhora e a venda, tudo nos termos das disposições do art.º 278º, n.ºs 1 e 3, do C.P.P.T., o que à data daquela, ainda não havia ocorrido.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente; procuradoria: 1/6.

Lisboa, 22 de Setembro de 2004. — *Fonseca Limão* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 22 de Setembro de 2004.

Assunto:

Reclamações e recursos das decisões do órgão da execução. Subida da reclamação. Arts. 276º e 278º do CPPT.

Doutrina que dimana da decisão:

I — O conhecimento judicial das reclamações de decisões proferidas pelo órgão da execução fiscal é, em regra, diferido para depois da penhora e da venda quando, a final, o processo for remetido a tribunal - art. 278º do CPPT.

II — A menos que a reclamação se fundamente em prejuízo irreparável causado, desde logo, por qualquer das ilegalidades elencadas no seu n.º 3, em que a subida é imediata.

III — A que haverá que equiparar quaisquer outras de relevância semelhante em termos de garantia do direito à tutela judicial efectiva previsto na Constituição - art. 268º, n.º 4.

Recurso n.º 897/04-30. Recorrente: Cruz & Companhia Lda; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º. Cons.º. Brandão de Pinho.

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

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por CRUZ & COMPANHIA, LDA, da sentença do TAF de Viseu, que lhe indeferiu reclamação do despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Tondela, emitido em 14/06/2004 que ordenara a instauração de execução fiscal contra a mesma.

Fundamentou-se a decisão, em que, nos termos do art. 278.º do CPPT, o conhecimento das reclamações aí previstas é, em regra, diferido para depois de realizada a penhora e a venda, não se incluindo o caso presente em nenhuma das hipóteses ressalvadas pelo seu n.º 3 nem vindo, ademais, alegado qualquer prejuízo irreparável: aquele “cuja extensão não possa ser avaliada pecuniariamente”.

A recorrente formulou as seguintes conclusões :

«1) A prolação de despachos de indeferimento liminar insere-se no princípio básico de economia processual, que contém a sua expressão máxima na proibição de actos inúteis (art.137º do CPC), pelo que: apenas se for evidente que a pretensão não pode proceder, apenas nestes casos, deve o juiz indeferir, sem mais delongas, pretensão que lhe for presente.

2) A falta de pressuposto processual e a falta de requisitos essenciais do título executivo não constituem fundamento de oposição, enquadrável nas alíneas do n.º 1 do art. 204º do CPPT, pelo que: devem ser invocadas em requerimento na execução fiscal, tal como fez a recorrente.

3) Não sendo evidente que a pretensão da recorrente não pode proceder, não cabe despacho de indeferimento liminar pelo motivo de apenas se poder conhecer da mesma após a realização da penhora e da venda; trata-se de interpretação da lei que viola o princípio da economia processual e é, por isso, ilegal a decisão recorrida que deverá vir revogada e substituída por outra que, admitindo a reclamação/recurso, profira decisão de mérito, com as legais consequências.”

Não houve contra-alegações.

O Ex.º. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, por a decisão ter “feito correcta interpretação e aplicação do direito, não merecendo, por isso, qualquer censura”, tendo-se a sentença limitado “a observar a estatuição adjectiva constante do n.º 3 do art. 278º do CPTA que determina o momento adequado ao conhecimento do mérito da reclamação ..., o que não vem impugnado pela recorrente” sendo, assim, “despropositada e, como tal, inócua a argumentação desenvolvida no sentido de demonstrar que a decisão judicial proferida violaria o princípio da economia processual.”

Vejamos, pois:

Como resulta dos autos, o Chefe do Serviço de Finanças de Tondela, com base em certidão emitida pelo Instituto da Vinha e do Vinho (IVV) ordenou a instauração, contra a ora recorrente, do processo de execução fiscal n.º 2704200401002600.

Do que a mesma reclamou, não tendo ainda sido efectuada a penhora de quaisquer bens.

A sentença, como se disse, indeferiu a reclamação, ordenando a baixa dos autos à Repartição de Finanças, para aí prosseguirem os seus termos.

A reclamante havia invocado "falta de pressuposto processual" e "falta de requisitos essenciais do título executivo".

Todavia, apesar daquele "indeferimento", o M.^o Juiz *a quo* não apreciou o mérito da reclamação.

Antes, como resulta da fundamentação da decisão, considerou prematura a subida dos autos que, nos termos do art. 278º do CPPT, só podia ter lugar após a penhora e a venda.

Daí que ordenasse o prosseguimento dos autos de execução.

Pelo que em vão esgrime o recorrente contra um indeferimento liminar que não teve lugar, à míngua de qualquer pronúncia sobre o mérito.

Este será, ainda, apreciado mas, oportunamente, após a penhora e a venda.

Assim, e em rigor, a recorrente não ataca a decisão recorrida pelo que o recurso improcede necessariamente.

Concorda-se com o recorrente ao observar, citando Jorge de Sousa e como é jurisprudência uniforme do STA, que "a prolação de despachos de indeferimento liminar insere-se no princípio básico de economia processual, que contém a sua expressão máxima na proibição de actos inúteis (art. 137º do CPC)", pelo que só deve ter lugar quando, de todo, a pretensão não pode proceder.

Não é, todavia, como se disse, o caso dos autos em que não houve qualquer indeferimento desse tipo, apenas se diferindo para mais tarde, por imperativo legal, o conhecimento das questões invocadas.

Na verdade, como se refere na sentença e resulta do disposto no art. 278º do CPPT, o conhecimento judicial das reclamações de decisões proferidas pelo órgão da execução fiscal é, em regra, diferida para depois da penhora e da venda quando, a final, o processo for remetido a tribunal.

A menos que a reclamação se fundamente em prejuízo irreparável causado, desde logo, por qualquer das ilegalidades elencadas no seu n.º 3, em que a subida é imediata.

A que haverá que equiparar quaisquer outras de relevância semelhante, em termos de garantia do direito à tutela judicial efectiva, previsto na Constituição - art. 268º, n.º 4 - cfr. Jorge de Sousa, *cit.* pp. 1049/50, notas 5 e 6.

Não se vislumbra, pois, da decisão sub *judice* qualquer violação do invocado princípio da economia processual.

Antes, entendida nos expostos termos, tem expressa consagração legal em vista do disposto naquele art. 278º.

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

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em um sexto.

Lisboa, 22 de Setembro de 2004. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Jorge de Sousa*.

Acórdão de 22 de Setembro de 2004.

Recurso n.º 898/04-30. Recorrente: Cruz & Companhia, Lda; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons.^o Dr. Vítor Meira.

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

"Cruz e Companhia, Lda" reclamou para o Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu do despacho do chefe da repartição de finanças de Tondela de 14.6.04 que contra si ordenou a instauração de um processo de execução fiscal, invocando falta de um pressuposto processual e falta de requisitos essenciais do título executivo.

Pela M.^{ma} Juíza daquele Tribunal foi considerado não ter sido efectuada a penhora e não terem sido alegados quaisquer factos integradores de prejuízo irreparável integrador das ilegalidades contempladas no n.º 3 do artigo 278º do CPPT, pelo que não seria esse o momento para conhecer do mérito da reclamação, de que só se deveria conhecer após a penhora. Assim, indeferiu a reclamação e determinou que, após o trânsito, baixassem os autos à repartição para prosseguirem seus termos.

Não se conformando com o decidido recorreu a reclamante para este Supremo Tribunal Administrativo, formulando as seguintes conclusões:

1) A prolação de despachos de indeferimento liminar insere-se no princípio básico de economia processual, que contém a sua expressão máxima na proibição de actos inúteis (art. 137º do CPC), pelo que: apenas se for evidente que a pretensão não pode proceder, apenas nestes casos, deve o juiz indeferir, sem mais delongas, pretensão que lhe for presente.

2) A falta de pressuposto processual e a falta de requisitos essenciais do título executivo não constituem fundamento de oposição, enquadrável nas alíneas do n.º 1 do art. 204º do CPPT, pelo que: devem ser invocadas em requerimento na execução fiscal, tal como fez a recorrente.

3) Não sendo evidente que a pretensão da recorrente não pode proceder, não cabe despacho de indeferimento liminar pelo motivo de apenas se poder conhecer da mesma após a realização da penhora e da venda; trata-se de interpretação da lei que viola o princípio da economia processual e é, por isso, ilegal a decisão recorrida que deverá vir revogada e substituída por outra que, admitindo a reclamação/recurso, profira decisão de mérito, com as legais consequências.

Não houve contra-alegações.

Pelo Ex.^{mo} Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer de concordância com o proferido pelo Ministério Público junto da instância quanto ao momento adequado ao conhecimento do mérito da reclamação, questão esta que não vem impugnada, pelo que não merece o recurso obter provimento.

Com dispensa de vistos vêm os autos à conferência.

O Tribunal recorrido fundamentou a sua decisão no disposto no n.º 1 do artigo 278º do CPPT que apenas permite ao tribunal o conhecimento das reclamações quando, após a penhora e venda, o processo lhe for remetido a final, considerando não ter sido invocado pela recorrente o prejuízo irreparável a que se refere o n.º 3 do mesmo

artigo. Somente nesses casos o recurso será de apreciação prioritária, nos termos do n.º 5 do mesmo normativo. Ora nas suas alegações a recorrente não ataca os fundamentos em que assentou a decisão recorrida, pretendendo que deve ser apreciada a questão de fundo que invocou no recurso para a 1.ª instância, invocando o princípio da economia processual. Todavia, tal princípio não pode fazer tábua rasa dos dispositivos legais como se eles não existissem. E a lei determina expressamente que o conhecimento das reclamações se fará apenas após a penhora e venda salvo nos casos previstos no n.º 3 que ao caso não é aplicável. De qualquer modo, não tendo a recorrente atacado no recurso o fundamento em que assentou a decisão, não pode ele proceder.

Termos em que se acorda em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente, fixando em 1/6 a procuradoria.

Lisboa, 22 de Setembro de 2004. — *Vitor Meira* (relator) — *Jorge de Sousa — Brandão de Pinho*.

Acórdão de 22 de Setembro 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 art.º 684.º, n.º 4, do CPCivil, reapreciar o que sobre tal matéria foi decidido pela instância.

Recurso n.º 905/04. Recorrente: Cruz & Companhia, S. A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.ºmº Juiz Cons.º. Dr. António Pimpão.

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

1. Cruz e Companhia, S. A., recorre da decisão que, no Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, julgou procedente a questão prévia suscitada pelo MP e, em consequência, ordenou a remessa dos autos à R.F., com vista ao prosseguimento dos autos.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1) A prolação de despachos de indeferimento liminar insere-se no princípio básico de economia processual, que contém a sua expressão máxima na proibição de actos inúteis (art. 137.º do CPC), pelo que: apenas se for evidente que a pretensão não pode proceder, apenas nestes casos, deve o juiz indeferir, sem mais delongas, pretensão que lhe for presente.

2) A falta de pressuposto processual e a falta de requisitos essenciais do título executivo não constituem fundamento de oposição, enquadrável nas alíneas do n.º 1 do art. 204.º do CPPT, pelo que: devem

ser invocadas em requerimento na execução fiscal, tal como fez a recorrente.

3) Não sendo evidente que a pretensão da recorrente não pode proceder, não cabe despacho de indeferimento liminar pelo motivo de apenas se poder conhecer da mesma após a realização da penhora e da venda; trata-se de interpretação da lei que viola o princípio da economia processual e é, por isso, ilegal a decisão recorrida que deverá vir revogada e substituída por outra que, admitindo a reclamação/recurso, profira decisão de mérito, com as legais consequências.

O EMMP entende que A recorrente não ataca nas suas alegações o julgado pois que a decisão em apreciação deferiu para mais tarde o conhecimento da reclamação e o recorrente em vez de atacar essa decisão ataca um inexistente indeferimento liminar de tal requerimento pelo que sai, assim, intocado o julgado.

2. A decisão recorrida fixou o seguinte quadro factual:

A) Em 17/06/2004, o Chefe do Serviço de Finanças de Tondela, com base em certidão emitida pelo Sr. Director da Direcção de Serviços de Administração do Instituto da Vinha e do Vinho (IVV), ordenou a instauração contra a ora Reclamante do processo de execução fiscal n.º 2704200401002589 - cfr. fls. 2 e segs. dos autos, cujo teor aqui se dá por integralmente reproduzido;

B) A ora reclamante, por aviso postal de 17/06/2004, foi citada para os termos da execução fiscal, conforme “cota” de fls. 2 verso destes autos.

C) Em 05.07.04, apresentou a presente reclamação no Serviço de Finanças de Tondela, tendo-lhe sido atribuído o n.º de entrada 7640 - cfr. fls. 10 a 15;

D) Não foi efectuada a penhora ou a venda de bens da Reclamante.

3.1. A decisão em apreciação julgou procedente a questão prévia suscitada pelo MP e, em consequência, ordenou a remessa dos autos à R.F., com vista ao prosseguimento dos autos.

Sustentou para tanto que em sede de conhecimento judicial das “reclamações” de decisões do órgão de execução fiscal, a regra é a de conhecimento *deferido* - isto é, só serão conhecidas quando, *depois de realizada a penhora e a venda*, o processo lhe for remetido a final (n.º 1 do artigo 287.º do CPPT tendo a expressão “*a final*” sido interpretada no sentido de que as “reclamações” sobem após a realização da penhora ou a venda, consoante sejam interpostas antes de um ou outro desses momentos procedimentais.

Que a referida regra sofre excepções ou compressões devendo o Tribunal conhecer de imediato as reclamações quando se fundamentarem *em prejuízo irreparável* causado por qualquer das ilegalidades mencionadas nas alíneas a), b), c), e d) do n.º 3 do artigo 278.º do CPPT (inadmissibilidade da penhora dos bens concretamente apreendidos ou da extensão em que foi realizada; imediata penhora dos bens que só subsidiariamente respondem pela dívida exequenda; incidência sobre bens que, não respondendo, nos termos de direito substantivo, pela dívida exequenda não deviam ter sido abrangidos pela diligência; determinação da prestação de garantia indevida ou superior à devida) caso em que processo assume natureza de urgente (n.º 5 do art. 278.º do CPPT).

Que o “prejuízo irreparável causado” por qualquer das ilegalidades mencionadas nas alíneas referenciadas e à semelhança do que se entende face ao conceito de dano de difícil reparação previsto na antiga

Lei de Processo nos Tribunais Administrativos (LPTA) será aquele cuja extensão não possa ser avaliada pecuniariamente sendo que esses prejuízos terão de resultar como consequência directa da execução do acto de que se reclama.

Que para sabermos se estamos perante uma das situações previstas no n.º 3 do artigo 278.º do CPPT, o reclamante tem o ónus de alegação especificada e prova de factos concretos que tenham a virtualidade de demonstrar a verificação de tais prejuízos (irreparáveis) para si ou para os interesses que defende, os quais, reportados a um juízo de prognose póstuma, lhe advirão, da prática e execução da decisão reclamada inserida no contexto dos casos taxativamente identificados nas alíneas da norma referida.

Acrescentou que da “reclamação” não consta a alegação de quaisquer factos integradores da ocorrência de “prejuízo irreparável” por força das ilegalidades contempladas nas alíneas do n.º 3 do artigo 278.º do CPPT.

E, por isso, concluiu não se estar perante qualquer das situações previstas nas diversas alíneas do n.º 3 do artigo 278.º do CPPT não sendo, consequentemente, este o momento para se conhecer do mérito da presente reclamação pelo que dele só se deve conhecer após a realização da penhora e da venda (n.º 1 do artigo 278.º do CPPT) para o que ordenou a remessa dos autos ao Serviço de Finanças de Tondela., com vista ao prosseguimento dos mesmos, devendo subir a este tribunal no momento processual supra-referido.

3.2. Sustenta o EMMP que a recorrente não ataca, nas suas alegações, o julgado pois que a decisão em apreciação deferiu para mais tarde o conhecimento da reclamação e o recorrente em vez de atacar essa decisão ataca um inexistente indeferimento liminar de tal requerimento pelo que sai, assim, intocado o julgado.

Concorda-se que a decisão recorrida não indeferiu liminarmente o recurso interposto da decisão do Chefe do Serviço de Finanças de Tondela mas antes ordenou a remessa dos autos à R.F., com vista ao prosseguimento dos autos para que a recurso fosse apreciado depois de efectuada a penhora e a venda tal como estabelece o artº 278º, n.º 1, do CPPT.

Daí que se possa concluir que não controverte o recorrente a decisão em apreciação.

Do exposto resulta que a recorrente não discute a bondade desta decisão que ordena a remessa dos autos à R. F., não lhe imputa qualquer vício nem afirma que a mesmo incorre em erro de julgamento.

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 artº 684º, n.º 4, do C.P. Civil, reapreciar o que sobre tal matéria foi apreciado na decisão recorrida.

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. Nos termos expostos nega-se provimento ao presente recurso. Custas pela recorrente fixando-se em 1/6 a procuradoria.

Lisboa, 22 de Setembro de 2004. — António Pimpão (relator) — Pimenta do Vale — Lúcio Barbosa.

Acórdão de 22 de Setembro de 2004.

Assunto:

IRS. Juros decorridos.

Doutrina que dimana da decisão:

São rendimentos de capitais sujeitos a tributação em sede de IRS e a retenção na fonte os juros de títulos de dívida decorridos até à data da venda acontecida em momento anterior ao da amortização ou reembolso, nos termos dos artºs 6º nº 1, al. c), mesmo antes da redacção dada pelo DL. nº 263/92, de 24/10, 91º do CIRS, 75º nº 1 al. c), e 6º do CIRC.

Recurso n.º 1481/03; Recorrente: Banco Finantia, S. A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.ºmº Juiz Consº. Dr. Almeida Lopes.

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

Alegando que não havia o dever legal de efectuar a retenção na fonte de IRC incidente sobre juros decorridos, o BANCO FINANTIA, SA, com sede na Rua General Firmino Miguel, 5 - 1º, 1600 Lisboa, deduziu impugnação judicial contra o acto de indeferimento tácito de uma reclamação graciosa contra o acto de liquidação de IRC e juros de mora, praticado pelo 12º Bairro Fiscal de Lisboa.

Por sentença de fls. 159 e seguintes, o Tribunal Tributário de 1ª instância de Lisboa julgou a impugnação procedente por ter entendido que os juros decorridos escapavam à incidência de IRC e que a lei posterior não tem natureza interpretativa, pelo que não se integra na lei vigente no ano do facto tributário.

Após recurso da Fazenda Pública, o TCA proferiu o acórdão de fls. 318 e seguintes a revogar a sentença recorrida e a julgar improcedente a impugnação judicial.

Agora quem não se conforma é o BANCO FINANTIA, o qual recorreu para este STA, tendo apresentado as alegações de fls. 338 e seguintes, completadas pelas conclusões de fls. 363 e seguintes. Nestas conclusões, o recorrente sustenta que não foi notificado do exame à escrita e que à data dos factos que deram origem à liquidação adicional de IRC do ano de 1990, a operação lucrativa de compra e venda de títulos tinha a natureza de ganhos de mais-valias, subsumíveis, respectivamente, nos arts. 10º, nº 2, al. a) do CIRS e 42º do CIRC, sendo que não há qualquer obrigação de retenção na fonte destes rendimentos, nos termos do artigo 75º do CIRS.

Neste STA, o Mº Pº emitiu douto parecer nos termos do qual deve negar-se provimento ao recurso.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

No que toca ao primeiro fundamento do recurso (a questão do “exame à escrita” e da falta de notificação do respectivo relatório), o recorrente baseia-se em matéria de facto diversa da fixada pelo TCA a esse propósito: o tribunal estabeleceu que não houve exame à escrita, mas antes e apenas uma consulta à carteira de títulos do recorrente.

Como este STA tem de respeitar a matéria de facto, pois está a julgar em terceiro grau de jurisdição, não pode sindicá-lo neste aspecto, pois o mesmo escapa aos seus poderes de cognição, nos termos do art.º 21.º, n.º 4, do ETAF-84.

Quanto ao vício de violação de lei, o mesmo não ocorre, pois, como é jurisprudência uniforme deste STA, são rendimentos de capitais sujeitos a tributação em sede de IRS e a retenção na fonte os juros de títulos de dívida decorridos até à data da venda acontecida em momento anterior ao da amortização ou reembolso, nos termos dos arts. 6.º, n.º 1, al. c), mesmo antes da redacção dada pelo DL n.º 263/92, de 24 de Outubro, 91.º do CIRS, 75.º, n.º 1, al. c), e 6.º do CIRC.

Para mais desenvolvimentos remete-se o recorrente para o acórdão deste STA de 14.2.2002, proferido no Recurso n.º 26 803, o qual se junta em anexo como fazendo parte integrante deste acórdão (art.º 705.º do CPC).

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em negar provimento ao recurso e em confirmar o acórdão recorrido.

Custas pelo recorrente, com 50% de procuradoria.

Lisboa, 22 de Setembro de 2004. — *Almeida Lopes* (relator) — *Fonseca Limão* — *Pimenta do Vale*.

ANEXO

Recurso n.º 26803, de 14 de Fevereiro de 2002

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

A - O relatório:

1. O BANCO NACIONAL ULTRAMARINO S.A., com os demais sinais dos autos, dizendo-se inconformado com a sentença do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa (3.º Juízo, 2.ª Secção), de 26/10/2000, a qual julgou improcedente a impugnação judicial por ele deduzida contra a liquidação do IRS do ano de 1990, do montante de 4 953 967\$00, relativo a “juros decorridos”, dela recorreu para a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, pedindo a sua revogação e a anulação do acto tributário contenciosamente sindicado.

2. A Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, pelo seu acórdão de 25/09/2001, julgou-se hierarquicamente incompetente para conhecer do recurso por este ter por exclusivo fundamento matéria de direito. Em consequência desta decisão, e invocando o disposto no art.º 47.º n.º 2 do CPT, pediu a recorrente a remessa destes autos para este Supremo Tribunal.

3. Nas suas alegações de recurso, a recorrente refuta o julgado pela 1.ª instância com base nas razões que sintetizou na seguinte síntese conclusiva:

«1. O objecto da presente impugnação resume-se à questão de saber se os “juros decorridos”, fruto de tanta controvérsia doutrinária e jurisprudencial, são susceptíveis de serem considerados como um rendimento de capital, logo tributáveis.

2. Basta a simples leitura da douta decisão proferida para se verificar o tratamento singelo e simplista de que foi alvo, traduzido, aliás,

e ao que se julga, numa inovadora e curiosa qualificação desta realidade.

3. E é tanta e tamanha a certeza do julgador que até recorre a uma fundamentação alternativa, ou seja, configura-a como pagamento de juros até essa data ou, sublinhe-se, como vencimento de juros por reembolso antecipado.

4. Todavia, não explica, naturalmente, como as compatibiliza, quer com a data de vencimento de juros constante do título quer com o apuramento do seu valor antes dessa data.

5. Dogmaticamente, é insustentável que se possa definir como rendimento de um bem um negócio jurídico que encerre a alienação do próprio bem que o gerou.

6. Assim, essa valorização patrimonial não é susceptível de ser tributada na data em que se verifica a venda do bem, uma vez que esse negócio não gera, em sentido jurídico próprio, um rendimento de capital.

7. Daí que tal realidade se não contivesse no âmbito da previsão da norma de incidência tributária dos rendimentos de capital, dado tratar-se de uma pura operação de compra de títulos da dívida pública, antes da data do seu vencimento, logo, definitiva e irreversível.

8. Assim, a interpretação feita pelo julgador do art.º 6.º, n.º 1, al. c), do CIRS, na medida em que considera compreendidos na sua previsão, a tributação dos juros vencidos ou decorridos, e ao atribuir-lhe este sentido normativo, ofende e viola o princípio da tipicidade tributária consignado no art.º 103.º da CRP, logo é inconstitucional.

9. Uma vez que, por força desse princípio, a actividade do intérprete não pode chegar a conclusões interpretativas que façam integrar na norma de incidência tributária realidades que objectiva e inequivocamente não são por ela abrangidas.

10. Ora, defendendo o julgador que os juros vencidos ou decorridos se continham na previsão dessa norma, é conferir à sua interpretação uma dimensão normativa ostensivamente oposta àquela que resultaria da análise e interpretação do seu elemento literal, que consigna, de forma expressa, que o imposto só é devido no momento do vencimento dos juros.

11. Acresce sustentar-se a improcedência da impugnação, pugnano-se pela atribuição à alteração legislativa introduzida pelo DL n.º 263/92, a natureza de norma interpretativa, ou em alternativa, como parece ser paradigmático, no facto o ordenamento jurídico fiscal não proibir a aplicação de leis retroactivas.

12. Tal interpretação, não só ignora as razões que presidiram à dita alteração, patenteadas no seu relatório, como constitui a passagem de um autêntico atestado de ineficiência ao legislador, na medida em que consignou direitos e obrigações já existentes no ordenamento jurídico-fiscal.

13. Todavia, também esta interpretação das alterações introduzidas pelo DL 263/92, de forma a considerá-las como normas interpretativas, é inconstitucional por violar o citado art.º 103.º da CRP.

14. Na verdade, o julgador através da atribuição dessa dimensão normativa ao preceito alterado pelo indicado DL, está a vincular o intérprete a aderir a esse sentido, que, excluindo outros sentidos possíveis, força a aplicação da norma a situações geradas antes da data da sua vigência, ou seja, aplica-a retroactivamente.

15. É pacífico que a tutela constitucional da proibição de aplicação retroactiva das leis fiscais depende do desrespeito, no caso concreto, do princípio da segurança jurídica.

16. Sendo inquestionável, na situação em apreço, que a tributação dos juros vencidos no momento da alienação dos títulos, não estava legalmente prevista no momento em que se verificaram essas operações - 1990 - nem era sequer previsível que esses factos se integrassem na norma de incidência dos rendimentos de capital.

17. Assim sendo, a dimensão normativa que lhe foi atribuída pelo julgador, por afectar o princípio da segurança dos cidadãos e destinatários dessa norma de incidência fiscal, torna essa aplicação retroactiva desconforme e proibida pelo citado preceito constitucional, logo igualmente inconstitucional.

18. Em resumo, quer a norma de incidência dos rendimentos de capital à data da ocorrência das operações de compra - 1990 apenas contemplava a tributação desses rendimentos no momento do vencimento dos juros, quer porque a sua alteração pelo DL. 263/92 se traduziu numa modificação ou inovação do regime jurídico vigente, os juros decorridos ou vencidos consubstanciam realidades que se não continham na previsão da norma de incidência tributária, verificando-se, por isso, a ilegalidade da liquidação impugnada e origina a sua consequente anulação, bem como a dos respectivos juros de mora, por força do disposto no art.º 120º do Código de Processo Tributário.

19. De resto, sempre a interpretação dessa norma feita pelo julgador, no sentido de lhe atribuir um sentido e dimensão normativas, de forma a abranger na sua previsão e considerar como juro, a operação de venda dos títulos antes da data do respectivo vencimento e a conferir a natureza de norma interpretativa à alteração introduzida nesse preceito pelo DL. n.º 263/92, aplicando-a retroactivamente, são inconstitucionais, por ofenderem o princípio da tipicidade tributária, consagrado no art.º 103º da CRP, uma vez que é afectado irreversivelmente o princípio da segurança dos cidadãos, o que também inquina a legalidade da liquidação impugnada e determina a sua consequente anulação, como se afigura ser de lei e de inteira justiça.»

4. A recorrida Fazenda Pública não contra-alegou.

5. O Ex.^{mo} Procurador-Geral Adjunto neste Supremo Tribunal emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso pelas razões expostas no parecer do Ministério Público junto da 1ª instância e da jurisprudência pacífica desta Secção tirada em numerosos casos idênticos.

B - A fundamentação:

6. A questão decidida:

É a de saber se estão sujeitos a IRS os juros de títulos de dívida negociados em 1990, decorridos antes do vencimento ou reembolso, pagos pelo adquirente ao alienante a quando da transacção efectuada, nos termos do art.º 6º, n.º 1, al. c), do CIRS, antes da redacção que lhe foi dada pelo DL. n.º 263/92, de 24/10.

7. A matéria de facto:

Não vindo impugnada a matéria de facto, nem havendo lugar à sua alteração, dá-se a mesma por assente nos termos em que ela foi decidida pela sentença da 1ª instância, para onde se remete, nos termos dos arts. 716º, n.º 6, 726º, 749º e 762º do CPC.

8. O mérito do recurso:

8.1. A única questão que é objecto do recurso já foi apreciada e decidida por este Supremo em vários casos idênticos e em todos eles deu-lhes a mesma resposta - a de que os juros de títulos de dívida negociados, decorridos antes do vencimento ou reembolso, pa-

gos pelo adquirente ao alienante a quando da transacção efectuada, são rendimentos de capitais tributáveis e sujeitos a retenção na fonte no acto do pagamento, nos termos dos arts. 1º e 6º, n.º 1, al. c), (na sua versão original, explicitada em 1992) e 91º do CIRS e art.º 75º, n.ºs 1, al. c), e 6 do CIRC. (1) 8.2. E muito embora esta solução não mereça o louvor de alguma doutrina (2) e de alguma jurisprudência dos tribunais inferiores na ordem hierárquica, não vemos razões suficientes para a abandonarmos, tanto mais que a mesma sempre se poderá ancorar, também, na axiologia postulada pelo princípio da igualdade consagrado no art.º 13º da CRP, que também vincula no domínio da jurisdição, e que subjaz ao comando do n.º 3 do art.º 8º do C. Civil, segundo o qual “nas decisões a proferir, o julgador terá em consideração todos os casos que mereçam tratamento análogo, a fim de obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito”.

Por isso se reproduz aqui o essencial da argumentação que se expendeu no referido acórdão, de 3/5/2000, proferido no proc. n.º 24585, em que o aqui relator interveio como 1º juiz adjunto.

Escreveu-se, então, aí o seguinte:

«Ora, enquanto que o art. 6º, al c), na redacção vigente ao tempo do facto tributário, preceitua considerarem-se rendimentos de capitais os juros... de títulos da dívida pública, obrigações, títulos de participação (e outros) emitidos por entidades públicas ou privadas e os demais instrumentos de aplicação financeira, o art. 1º prescreve incidir o IRS sobre o valor anual dos rendimentos...de capitais (n.º 1) e ficarem sujeitos a tributação tais rendimentos, quer em dinheiro, quer em espécie... seja qual for o local onde se obtenham, a moeda e a forma por que sejam auferidos.

Um tal conjunto normativo configura o tipo legal de incidência do IRS sobre os rendimentos de capitais em termos estritamente económicos, em que o resultado - económico é o elemento essencial, do que resulta serem abrangidos no âmbito da previsão legal todos os factos que o permitam atingir, sejam negócios directos, sejam negócios indirectos (3).

Usando, assim, a lei o conceito económico para definir o facto tributário, bastando-se com a colheita de rendimentos de aplicação de capitais por um sujeito passivo para que o preenchimento daquele seja satisfeito, excluindo a causa do percebimento dos mesmos da estrutura do tipo legal - (os rendimentos ficam sujeitos a tributação, seja qual for a forma por que sejam auferidos, reza o art. 1º, n.º 2 do CIRS), optou por uma base tributária que tanto prevenia, irrelevando-a, a adopção pelos particulares de esquemas negociais com o fim indirecto de se subtraírem à tributação (em que cabem os negócios fiscalmente menos onerosos), como abstraía, tornando-as irrelevantes, de causas como as da hipótese em apreço, em que o juro decorrido não é pago pelo devedor mutuário, mas por um terceiro, adquirente do título da dívida.

Opção legislativa que, ao acautelar a fiscalidade de evitações fiscais que a proliferação do comércio jurídico desencadeia (de que é exem-

(1) Cfr. Acórdãos de 25/11/98, de 03/05/2000, 11/10/2000 e 3/10/2001, proferidos, respectivamente, nos processos n.ºs 22 923, 24 585, 24 507, 25 376 e 25 954.

(2) Criticando o aresto de 3/5/2000, cfr. A anotação do Prof. Saldanha Sanches, in *Fiscalidade*, n.º 4, Outubro, 2000, págs. 57 e segs. Todavia, defendendo um sentido que se equivalet ao que veio a ser seguido por este Supremo, pode consultar-se Maria Teresa Veiga de Faria, *Rendimentos de Títulos de Dívida Pública e de Outros Títulos de Crédito Negociais - Sua Qualificação para Efeitos Fiscais*, C. T. F. n.º 364, pp. 189 e segs.

(3) Como escreveu Alberto Xavier, em *Manual de Direito Fiscal*, I, pp. 175 e 278.

plar este caso de compra e venda de títulos de dívida no mercado secundário da Bolsa de Valores), se inscreve na intenção de prover à eficiência funcional do sistema fiscal, na linha da realização dos princípios da igualdade e generalidade tributária e capacidade contributiva, constitucionalmente consagrados (arts. 106º e 107º da CR).⁽⁴⁾ Anotando-se que na captação do sentido das normas aplicadas foram utilizados os critérios próprios da interpretação jurídica, os elementos literal, racional e teleológico, sendo através destes que se concluiu pela verificação de um tipo legal de incidência de conceito económico, sem recurso à regra hermenêutica da consideração económica, de carácter extranormativo, apesar desta ter hoje assento na lei, em caso de dúvida sobre o sentido das normas de incidência a aplicar, no art. 11º, n.º 3 da LGT ⁽⁵⁾.

Cf. Lei Geral Tributária, Comentada e Anotada, de Leite de Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge de Sousa, p. 54.

O sentido decisório alcançado já foi o de jurisprudência deste tribunal ⁽⁶⁾ e harmoniza-se com o princípio do legislador razoável, consagrado no art. 9º, n.º 3 do CCivil, na medida em que contribui para fazer presumir acertada a asserção legislativa contida no preâmbulo do DL 263/92, de 24.11, de que as alterações introduzidas no art. 6º do CIRS por esse diploma são explicitações ao quadro legal vigente no domínio da qualificação dos rendimentos obtidos nas transacções de títulos de dívida.

Com efeito, pensar-se a norma de incidência em IRS e o respectivo facto tributário estruturados em função do resultado económico, que não por referência aos negócios jurídicos causais, desde a versão original do CIRS, ajuda a que as denotações de outros títulos de crédito negociáveis, enquanto utilizados como tais (art. 6º, n.º 1, al. c) e fixações de aspectos temporais e quantitativos da liquidação do imposto em caso de transmissões dos ditos títulos (art.6º, n.º 3), introduzidas pela redacção do diploma de 92, sejam entendidas como meras explicitações do regime legal em vigor, que não como inovadora ampliação da base de incidência tributária.

(...).

De todo o exposto resulta que os juros de títulos de dívida negociados em Bolsa, decorridos antes do vencimento ou reembolso, pagos pelo adquirente ao alienante aquando da transacção efectuada, são rendimentos de capitais tributáveis e sujeitos a retenção na fonte no acto do pagamento, nos termos dos arts. 1º, 6º, al. c (na sua versão original, explicitada em 1992) e 91º do CIRS e art. 75º, n.º 1, al. c e 6, do CIRC, pelo que a liquidação impugnada não padece de ilegalidade”.

8.3. Além do referido, poder-se-á, ainda, juntar que a solução defendida de ver incluídos na hipótese da norma de incidência da al. c) do n.º 1 do art.º 6º do CIRS, já na sua na versão originária, os juros dos títulos de dívida, mormente nos casos como o presente em que, de acordo com o probatório que ninguém pôs em crise, o alienante e o adquirente, isolaram, na formação do preço estabelecido, os elementos correspondentes ao valor do capital representado no título e o dos juros correspondentes ao tempo decorrido

⁽⁴⁾ Cf., neste sentido, Sá Gomes, *Manual de Direito Fiscal*, II, pp. 223, e ss.

⁽⁵⁾ Cf. *Lei Geral Tributária, Comentada e Anotada*, de Leite de Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge de Sousa, p. 54.

⁽⁶⁾ Cf. Ac. Desta Secção. De 25.11.98. rec. 22 923, embora com diversa fundamentação.

desde a data de emissão até à data da alienação e sobre estes fizeram incidir o imposto correspondente, pagando apenas os juros líquidos do imposto, é, também, aquela solução que mais se harmoniza com o conceito de mais valias que o CIRS acolheu. Na verdade, no seu art.º 10º, este diploma substantivo conformou o tipo normativo das mais valias em função essencialmente de duas características: uma, a existência de um ganho ocasional ou fortuito; a outra, a associação desse ganho ocasional a uma orientação preferencial do agente económico pela obtenção de tais ganhos, na aquisição de certos bens ou direitos que são economicamente adequados a propiciá-los, embora relevando apenas dentre destes os taxativamente indicados. Ora, numa situação em que o mercado económico, na formação do preço dos títulos, funciona assente numa regra de isolamento do valor do capital incorporado no título relativamente ao valor que corresponde ao rendimento certo, ainda que no caso de certos títulos possa ser variável, gerado pelo título durante certo período, não é possível afirmar que o aforrador procure, preferencialmente, aí, a valorização patrimonial fortuita ou ocasional. O que o aforrador, em tais situações, procura é predominantemente o rendimento certo expresso pelo juro, ainda que esse rendimento possa estar caracterizado, não por uma taxa de juro anual fixa, ou até variável, de vencimento anual, como acontece nas emissões de obrigações ao par, mas por uma diferença entre o valor de emissão (valor do desconto) e o valor de reembolso do título (valor nominal), como acontece nos Bilhetes do Tesouro, ou de títulos emitidos com um prémio de reembolso ou de amortização em que a emissão é feita pelo valor nominal e o reembolso ou amortização por um valor superior a ele. Nestes casos não se afigura axiologicamente certo configurar estes rendimentos como correspondentes a qualquer álea de mercado em vista de cuja obtenção os sujeitos económicos se tenham motivado. Ao contrário do que é presuposto no raciocínio da recorrente (conclusão 6ª), os rendimentos não são gerados pela alienação dos títulos, mas sim pelos próprios títulos enquanto representantes de um valor de capital, surgindo a venda apenas como um facto que evidencia, nessa actualidade, o recebimento de um rendimento que, fora dessa alienação, apenas seria recebido mais tarde.

8.4. Mas dir-se-á que o próprio legislador admitiu, no art.º 10º, n.º 2, al. a), do CIRS, a existência de mais valias na alienação de obrigações e de outros títulos que quis ver excluídas da tributação e que, havendo de dar-se um sentido útil a tal expressão, têm, obrigatoriamente, de existir situações de títulos que não caibam na hipótese da norma de incidência do art.º 6º, n.º 1, al. c), do CIRS, sob pena de estarmos perante um preceito incongruente. Não se afasta essa objecção. Na multiplicidade de formas que a emissão das obrigações e dos títulos de dívida pode revestir, num tempo de constante mutabilidade da economia e das suas regras, bem pode acontecer haver títulos cuja aquisição seja orientada preferencialmente para a possível obtenção de rendimentos aleatórios ou fortuitos, como os respeitantes a obrigações cujo valor esteja indexado ao valor de cobrança de outras obrigações ou responsabilidades de que seja credora a emitente dos títulos. Fora desse âmbito estarão certamente aquelas obrigações cuja aquisição seja feita segundo um valor imediatamente determinável e sem risco relevante, segundo as regras normais de mercado e em tempos de estabilidade económica nos quais os riscos de recessão ou inflação são esconjurados por todas as economias e Governos.

Por outro lado, acresce que não existem razões, sejam de ordem sistemática interna do preceito do art.º 6º, n.º 1, al. C), do CIRS, sejam de ordem axiológica, económica, financeira ou fiscal, para des-tringir, para efeito da sujeição ao imposto como rendimentos de capital, os juros que são pagos pelo adquirente ao alienante numa transacção ocorrida antes do prazo de reembolso, e que esses sujeitos isolam para fins de fixação do preço global e em que até os apuram em termos de ser líquido do respectivo imposto, daqueles outros que são pagos aquando da altura do reembolso. Ora, acontece que estes juros denominados de prémios de amortização ou de reembolso estão expressamente referidos como estando sujeitos ao imposto.

8.5. Argumenta o recorrente que uma tal solução é inconstitucional por ofensa aos princípios da tipicidade fiscal e da não retroactividade fiscal. Mas não tem razão alguma.

É certo que a nossa Constituição acolheu, desde a sua versão originária, o princípio da tipicidade fiscal, estando vertido ao tempo da ocorrência dos factos tributários, no art.º 106º n.º 2. Segundo ele, todo o critério de tributação tem de constar de lei do parlamento ou de decreto-lei emitido sob autorização do mesmo [art.º 168º, n.º 1, al. i)], seja relativo à incidência objectiva ou subjectiva, seja relativo à taxa, aos benefícios fiscais ou às garantias dos contribuintes. O tipo tributário tem de ser conformado ou construído pela lei e apenas por ela. Cingindo-nos à incidência objectiva - que tal é o terreno onde se situa a questão colocada pelo recorrente -, esse princípio demanda que só o legislador possa seleccionar o facto tributário e definir os seus contornos normativos. Só que a construção do tipo escolhido, até pelas exigências da generalidade e da abstracção, reclama, por vezes, que o legislador tenha de lançar mão de conceitos abrangentes ou polissémicos, de conceitos mais ou menos determinados. Cabe ao aplicador do direito, com base nas regras de hermenêutica, como as acima referenciadas, descortinar qual o leque de sentidos normativos que tais conceitos escondem e apurar se determinada realidade fáctico-jurídica é susceptível de ser neles enquadrada. E nesse trabalho o intérprete poderá chegar, segundo a linguagem de J. Baptista Machado ⁽⁷⁾, a um dos seguintes resultados de interpretação: a uma interpretação declarativa, extensiva, restritiva, revogatória ou ab-rogante e enunciativa. Qualquer destes resultados não está proibido pelo princípio da tipicidade. Este princípio apenas repudia a aplicação analógica da lei tributária relativa aos elementos essenciais dos impostos.

Ora, no caso, a interpretação a que se chega é manifestamente uma interpretação declarativa. O sentido elegido quanto à compreensão normativa do termo verbal dos juros, que é utilizado no texto legal, corresponde directa e claramente a um dos sentidos possíveis que o mesmo texto comporta, como acima se demonstrou.

8.6. E também não existe qualquer violação do princípio da não retroactividade das leis fiscais relativas aos elementos essenciais dos impostos, entendido este, então, como abrangendo apenas a proibição de uma retroactividade arbitrária, intolerável, opressiva ou causadora de uma violação demasiado acentuada do princípio da confiança do contribuinte. E não existe porque o sentido a que se chegou é, desde logo, um dos sentidos que o texto da analisada norma originária do CIRS propicia e que todos os outros instrumentos de indagação do

⁽⁷⁾ Cfr. *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, 1990, p. 185.

seu sentido normativo que se deixaram referidos apoiam. Não precisava o intérprete de se socorrer do DL. n.º 263/92, de 24/11 para chegar à fixação do sentido que o tribunal elegeu. Nesta perspectiva, essa orientação não pode ser considerada como inverosímil ou imprevisível, de modo a que o contribuinte se possa ter como chocante ou intoleravelmente surpreendido por ela ⁽⁸⁾. A referência a este diploma apenas está feita para fundamentar uma maior convicção quanto à correcção do juízo interpretativo feito pelo tribunal relativamente ao sentido da norma originária aplicada, que não para com base nele sujeitar os factos ocorridos à tributação. Daí que se tenha acima afirmado que "... as alterações introduzidas no art. 6º do CIRS por esse diploma são explicitações ao quadro legal vigente ...".

8.7. A sentença recorrida fundamentou-se numa argumentação que se situa na linha do que vem de ser exposto. Por tal razão, ela merece ser confirmada.

C - A decisão:

9. Destarte, atento tudo o exposto, acordam os juizes deste tribunal em negar provimento ao recurso e confirmar a douda sentença recorrida.

Custas pelo recorrente, como procuradoria de 50 %.

Lisboa, 14 de Fevereiro de 2002. — *Benjamim Rodrigues* (relator) — *Fonseca Limão* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 22 de Setembro de 2004.

Assunto:

Emolumentos. Artº 10º, nº 4, da Lei nº 85/01, de 4/8. Inconstitucionalidade.

Doutrina que dimana da decisão:

A norma constante do artº 10º, nº 4, da Lei nº 85/01 de 4/8, 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, enferma de inconstitucionalidade por violação do disposto nos arts. 2º, 111º, nº 3, e 205º da CRP.

Recurso nº 1915/03-30. Recorrente: Change, SGPS, S.A.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.ºmº Juiz Cons.º Dr. Pimenta do Vale.

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

1 - Change, SGPS, SA, pessoa colectiva com sede na Av. da Boavista, nº 1281, 3º, Porto, não se conformando com a sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto que julgou improcedente a im-

⁽⁸⁾ Cfr. Entre muitos sobre a questão da retroactividade das leis fiscais, o acórdão do T.C. n.º 620/98, de 3/11/98, publicado no *D.R. II Série*, de 18/3/99.

pugnação judicial do acto de liquidação de “participação emolumentar”, no montante de 2.229,74 euros, cobrada aquando da celebração de uma escritura pública outorgada no 6º Cartório Notarial do Porto, que titulava um aumento do seu capital social e uma alteração dos seus estatutos, dela veio interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1ª - A participação emolumentar impugnada nos presentes autos foi calculada nos termos da Tabela de Emolumentos aprovada pela Portaria nº 996/98, cuja desconformidade com o direito comunitário já foi declarada pelo Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias;

Pelo que,

2ª - É indisputável que a participação emolumentar exigida pela Direcção-Geral dos Registos e do Notariado, ao abrigo do disposto no nº 4 do art. 10º da Lei 85/2001, calculada em função do valor do acto, infringe o direito comunitário, designadamente a Directiva 69/335/CEE;

3ª - 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;

4ª - 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;

5ª - 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 CHANGE pagou aquela quantia ao Estado, o destino dela pouco importa para a situação *sub judicio*;

6ª - 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:

7ª - 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 nº 8/01, que correu os respectivos termos pela 2ª Secção do 1º juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto;

8ª - 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 nº 996/98 - com o direito comunitário, designadamente com o disposto na Directiva 69/335/CEE;

9ª - 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 nº 2 do art. 133º do C.P.A.;

11ª - A parte final do nº 4 do art. 10º da Lei nº 85/2001, de 4 de Agosto, enferma de patente inconstitucionalidade, por violação

do disposto do nº 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 na sentença recorrenda divide-se em duas partes: uma, resultante da aplicação do actual R.E.R.N., publicado no D.L. nº 322-A/2001; outra que repete uma parte da liquidação que já foi anulada e que foi calculada nos termos da Portaria nº 996/98, 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 nº 8/01, 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 CHANGE é tributada de uma forma mais onerosa do que os restantes particulares.

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, nº 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?”

A entidade recorrida não contra-alegou.

O Ex.^{mo} Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer suscitando a questão prévia da incompetência, em razão da hierarquia, deste STA para conhecer do recurso, uma vez que a recorrente, nas conclusões 6ª e 14ª, das suas alegações “afirma factos que o Mmº Juiz ‘a quo’ não estabeleceu” e, para a hipótese de assim se não entender, pronunciou-se no sentido de se “confirmar o julgado por nele se ter feito boa aplicação da lei - de resto, na linha da jurisprudência deste STA, que se cita”, negando-se provimento ao recurso.

Desta questão prévia foram notificadas as partes (artº 704º do CPC), tendo respondido apenas a recorrente, nos termos que constam de fls. 105 e 106, que aqui se dão por inteiramente reproduzidos para todos os efeitos legais.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1 - No dia 13 de Outubro de 2000, por ocasião e em virtude da celebração duma escritura pública, outorgada no 6º Cartório Notarial do Porto, que titulava um aumento do seu capital social de cinquenta mil Euros para sete milhões quatrocentos e oitenta mil Euros e uma

outra alteração estatutária, em que a impugnante foi outorgante, foi-lhe debitada a quantia de 2.478.920\$00, a título de acréscimo de emolumentos sobre actos de valor determinado;

1.1 - A impugnante pagou aquela soma em 13/10/00 - cfr. fls. 10;

2 - Por sentença de 31/05/01 foi decidida a anulação do acto de liquidação referido em 1) - fls. 09/19;

2.1 - Esta decisão foi confirmada por acórdão transitado em julgado, proferido em 28/11/01, pela Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo - fls. 21/22;

3 - Em 22/05/02, 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 atrás mencionada;

4 - E, nos termos daquela nota discriminativa, a DGRN procedeu à devolução do montante definido na sentença, pagando à requerente, por meio de transferência bancária, € 11.390,86, (correspondentes à soma do montante da liquidação anulada (€ 12.364,80) e dos juros indemnizatórios (€ 1.339,80), deduzidos da quantia de € 84,00, devida pelo Regulamento Emolumentar dos Registos e do Notariado e da importância de € 2.229,74, a título de “participação emolumentar” - cfr. fls. 23.

3 - Começamos 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 as conclusões 6^a e 14^a da motivação do recurso ressalta à evidência que o aí invocado se alcança, ou não, através da interpretação que vier a ser dada à Tabela ali referida.

O que constitui matéria de direito, razão pela qual é este Supremo Tribunal o competente, hierárquicamente, para a sua apreciação [arts. 32º, nº 1, al. b), do ETAF, anterior redacção e 280º, nº 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 - E este prende-se com a questão de saber se a “participação emolumentar” em causa envolve ou não a violação do direito comunitário e do caso julgado, bem como se o artº 10º, nº 4, da Lei nº 85/01, de 4/8, é inconstitucional por violação do disposto no artº 205º, nº 2, da CRP, por infracção do conteúdo essencial da separação e interdependência de poderes (artº 111º da CRP), do núcleo fundamental do princípio do Estado de Direito (artº 2º da CRP) e do princípio da igualdade consagrado no artº 13º da CRP.

Sobre estas questões se pronunciou muito recentemente o Tribunal Constitucional no Acórdão do seu Plenário nº 86/04, de 4/2/04, publicado no *DR*, II Série nº 67, de 19/3, bem como esta Secção do

STA no acórdão de 25/5/04, rec. nº 1905/04, que aqui vamos seguir de perto.

Assim e a propósito da alegada violação do princípio da igualdade, escreve-se no citado aresto que a mesma 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 nº 332-A/2001, de 14 de Dezembro (que revogou a Portaria nº 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 nº 833/89).

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 vinculativo 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’ (...).”

Por outro lado e quanto à violação do princípio do respeito pelo caso julgado, refere-se no mesmo aresto que “ao mandar deduzir a quantia paga, naturalmente em função da tabela aplicável à respectiva liquidação, o montante correspondente a participação emolumentar, o nº 4 do artigo 10.º da Lei nº 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 adiante se observa que “para excluir da devolução o montante da participação emolumentar, o nº 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.

Há, pois, que averiguar se, à luz da Constituição, é inconstitucional uma norma destinada, apenas, a afectar situações anteriormente definidas por decisão com força de caso julgado”.

De seguida, refere este aresto que “o Tribunal Constitucional se pronunciou já sobre o alcance da protecção constitucional do caso julgado, mantendo a orientação desenhada pelo Acórdão nº 87 da Comissão Constitucional.

Assim e em primeiro lugar, o Tribunal observou por diversas vezes que decorre da Constituição 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 de 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 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 controvertida 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*, 4ª 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 princípio da segurança jurídica, da separação de poderes e da obrigatoriedade 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 uma das “leis gerais que incid(em) sobre 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 que 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”.

Para concluir “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”.

4 - Nestes termos, acorda-se em conceder provimento ao recurso e revogar a decisão recorrida, julgando-se a impugnação judicial procedente e anulando-se a liquidação em causa, pelo que prejudicada fica, assim, a apreciação da questão prejudicial suscitada pela recorrente.

Sem custas.

Lisboa, 22 de Setembro de 2004. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*.

Acórdão de 29 de Setembro de 2004.

Assunto:

Reclamação de créditos da Segurança Social, IRS e IVA. Privilégio creditório mobiliário e imobiliário gerais. Direito real de garantia.

Doutrina que dimana da decisão:

Os créditos da Segurança Social, IRS e IVA, na medida em que gozam de privilégio creditório mobiliário e imobiliário geral e mobiliário geral, respectivamente, direito real de garantia, devem ser reconhecidos e graduados no lugar que lhes couber.

Recurso n.º 245/04. Recorrentes: Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social e Fazenda Pública; Recorrido: Filipe Humberto Lopes da Silva; Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - A Fazenda Pública e o Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, não se conformando com a sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa que rejeitou graduar os créditos reclamados por dívidas respeitantes a IVA de 1998 e IRS de 1999 e contribuições à Segurança Social, relativas aos meses de Fevereiro a Outubro de 2001, dela vêm interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

A) RECURSO DA FAZENDA PÚBLICA

1. A Fazenda Pública reclamou créditos, referentes a IVA e IRS dos anos de 1998 e 1999 respectivamente, conforme fls. 24 a 25 dos presentes autos.

2. Os referidos créditos reclamados pela Fazenda Pública, foram liminarmente rejeitados por carecerem de garantia real, nos termos dos arts. 240º e 246º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

3. Os créditos de natureza fiscal beneficiam de privilégios creditórios previstos no Código Civil.

4. Nos termos da lei, o privilégio creditório consiste na faculdade que a lei, em atenção à causa do crédito, concede a certos credores de serem pagos com preferência em relação a outros - arts. 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, nº 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 douta sentença incorreu em erro de direito na interpretação e aplicação das normas constantes nos arts. 240º, nº 1, e 246º ambos do CPPT e 866º do Código de Processo Civil.

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 111º do CIRS e 865º, nº 2, do C.P.C.

B) RECURSO DO INSTITUTO DE GESTÃO FINANCEIRA DA SEGURANÇA SOCIAL:

- Nos termos dos arts. 10º e 11º do DL 103/80, de 09.05, 747º 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.º 733º 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.º 751º do C.C.

- A salvaguarda do interesse pública implica um privilégio creditório muito forte que permita o cumprimento adequado da obrigação constitucional atribuída ao Estado (art.º 63º da C.R.P.).

Considerável jurisprudência se tem pronunciado neste sentido. O recorrido não contra-alegou.

O Ex.º Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido do provimento dos recursos, conforme jurisprudência desta Secção do STA, que cita.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - O objecto dos presentes recursos consiste em saber se devem ou não ser reconhecidos os créditos reclamados por contribuições à Segurança Social, respeitantes aos meses de Fevereiro a Outubro de 2001 e de IRS de 1998 e IVA de 1999, na medida em que gozam de privilégio mobiliário e imobiliário gerais (arts. 10º, nº 1 e 11º do Decreto-Lei nº 103/80, de 9/5, 111º do CIRS e 736º do CC), por não ser conhecida a existência de garantia real.

Esta questão foi recentemente apreciada por esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo em diversos arestos, cuja jurisprudência vamos aqui seguir de perto, a fim de obter uma interpretação e aplicação uniformes do direito (artº 8º, nº 3, do CC).

Deste modo, escreve-se no Acórdão de 2/7/03, rec. nº 882/03, que os créditos que gozam de privilégios mobiliário e imobiliário gerais, direitos reais de garantias, podem ser reclamados em execução fiscal por créditos de impostos contra o devedor, "sendo que mal se compreenderia que apontando a lei . . . o lugar preferente (cfr. artigo 733º do CC) reservado a tais créditos na graduação, se vedasse atinente reclamação visando, justamente, a sua consideração na fase derradeira da sentença de verificação e graduação de créditos".

Assim, "o nº 1 do artigo 240º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, ao afirmar que "podem reclamar os seus créditos (. . .) os credores que gozem de garantia real sobre os bens penhorados", deve ser interpretado amplamente, de modo a terem-se por abrangidos na sua estatuição, não apenas os credores que gozem de garantia real, stricto sensu, mas também aqueles a quem a lei substantiva atribui causas legítimas de preferência, designadamente, privilégios creditórios" (Ac. desta Secção do STA de 4/2/04, in rec. nº 2.078/03).

Neste sentido, vide, ainda, Acórdão desta Secção do STA de 22/10/03, in rec. nº 946/03.

Voltando ao caso dos autos e como vimos, respeitando os créditos reclamados a contribuições devidas à Segurança Social, que gozam de privilégio mobiliário e imobiliário geral (arts. 10º e 11º do Decreto-Lei nº 103/80, de 9/5) e a IRS e IVA, que gozam também de idêntico privilégio mobiliário geral (arts. 111º do CIRS e 736º do CC, respectivamente), não podem, assim, tais créditos deixar de ser reconhecidos e graduados.

3 - Nestes termos, acorda-se em conceder provimento aos presentes recursos e revogar a sentença recorrida, devendo o Tribunal "a quo" proferir nova sentença que não seja de rejeição dos créditos reclamados pelo motivo agora invocado e afastado.

Sem custas.

Lisboa, 29 de Setembro de 2004. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*.

Acórdão de 29 de Setembro de 2004.**Assunto:**

Oposição. Indeferimento liminar. Competência do S.T.A em razão da hierarquia. Ilegalidade em concreto da dívida exequenda. Convolação.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — *O STA é competente em razão da hierarquia para conhecer de recurso interposto de decisão liminar do juiz se os factos referidos nas conclusões das alegações não divergem dos considerados pelo juiz, limitando-se o recorrente a afirmar factos idênticos aos da petição inicial, daí pretendendo que os mesmos constituem fundamento de oposição à execução.*
- II — *Na oposição não é possível discutir a ilegalidade em concreto da dívida exequenda.*
- III — *Se o pedido formulado na oposição se destina apenas a extinguir a execução, não se pretendendo atingir o acto de liquidação, não é possível convolar o processo de oposição à execução em processo de impugnação.*

Recurso n.º 251/04-30. Recorrente: TRADER - Investimentos Comerciais, Internacionais, L.^{da}; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. TRADER - Investimentos Comerciais, Internacionais, L.^{da}, com sede na Rua Quinta das Palmeiras, 80 - R./c - Dt.^o, OEIRAS, opôs-se, junto do Tribunal Tributário de 1.^a Instância de Lisboa, a uma execução que lhe foi instaurada, referente a juros compensatórios de IVA.

Alega que não houve fundamento para a cobrança do IVA (que pagou ou, pelo menos compensou), pelo que não haverá lugar a juros compensatórios.

Fundamentou a oposição no art. 286º, n.º 1, als. f) e h), do CPT.

O Mm. Juiz do 3.º Juízo daquele Tribunal rejeitou liminarmente a oposição, por entender que a recorrente discute apenas questões atinentes à legalidade da dívida, o que lhe está vedado em sede de oposição à execução.

Inconformada, a oponente interpôs recurso para este Supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

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 art. 286º do CPT, hoje no art. 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, se de outro modo não se entender.

Não houve contra-alegações.

Neste STA o EPGA defende que o recurso versa matéria de facto, pelo que este STA é incompetente para conhecer do recurso.

A recorre não se opõe a este entendimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. Importa liminarmente decidir a questão prévia suscitada pelo Ex.^{mo} Magistrado do MP.

Na verdade, o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria (vide arts. 101º e 102º do C. P. Civil, 45º do anterior ETAF, e 2º e 3º da LPTA), prejudicando, se procedente, a apreciação e julgamento de todas as restantes questões suscitadas no recurso. Vejamos então.

Disponha o art. 32º, al. b), do anterior ETAF (aqui aplicável): «Compete à Secção de Contencioso Tributário conhecer:

(...);

b) Dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1.^a Instância com exclusivo fundamento em matéria de direito.»

Quer isto significar que, se o recurso versar unicamente matéria de direito, este Supremo Tribunal será competente para o apreciar.

Porém, se o recurso envolver a apreciação de matéria de facto, não será este Supremo Tribunal o competente mas sim a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, face ao disposto no art. 41º, n.º 1, al. a), do anterior ETAF.

O EPGA suscita, como vimos, a questão da incompetência, em razão da hierarquia, deste Supremo Tribunal, defendendo que a conclusão a) contém matéria de facto.

Que dizer?

Pois bem.

Estamos perante um indeferimento liminar, onde, como é sabido, não se fixa um probatório, debruçando-se o M.^{mo} Juiz sobre a alegação do oponente, vazada na petição inicial, pelo que não se pode, em princípio, falar de oposição, por parte do recorrente a um julgamento em matéria de facto, que, de facto, não existe.

A menos que o recorrente questione factos que o M.^{mo} Juiz desconsiderou na respectiva sentença.

Será o caso?

Poder-se-ia pensar que sim, pois o M.^{mo} Juiz, no seu despacho liminar, diz que nenhum imposto está a ser cobrado duas vezes, quando o recorrente refere na conclusão a) das suas alegações que “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”.

Porém, como bem se decidiu no acórdão deste STA de 8/6/2004 (Rec. n. 277/04), em que a questão era a mesma e a recorrente também a mesma, não se discute matéria de facto.

Escreveu-se:

“Mas a verdade é que a asserção do M.^{mo} Juiz *a quo* não resulta de um verdo 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 emerja 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 ínsita 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.

“a 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.^{mo} 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.»

Em suma não há qualquer contradita quanto à matéria de facto. Improcede assim a questão prévia suscitada pelo EPGA.

3. E que dizer da questão de mérito?

Pois bem.

O recorrente alega que, tendo pago (ou compensado) o IVA os juros compensatórios não são devidos.

Ou seja: a recorrente questiona a legalidade da liquidação.

Não estamos assim perante qualquer dos fundamentos invocados [alíneas g) e i) do n.º 1 do art. 204º do CPPT].

O que a recorrente questiona, isso sim é a legalidade em concreto da liquidação.

O que, como bem decidiu o M.^{mo} Juiz, está vedado à recorrente fazer em sede de oposição à execução.

É certo que a recorrente pede que, a não ser possível tal no processo de oposição, se convole o mesmo em processo de impugnação, assim prosseguindo os autos nesta espécie processual.

«Mas tal não é possível.

Trazendo de novo à colação o acórdão atrás referido:

“Mas, sendo assim, parece que o remédio para a situação há-de encontrar-se nos artigos 97º, n.º 3, da Lei Geral Tributária e 98º, n.º 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.

Daí 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.»

Em suma: a pretensão da recorrente está votada ao insucesso.

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

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

Acórdão de 29 de Setembro 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 artº 684º, n.º 4 do CPCivil, reapreciar o que sobre tal matéria foi decidido pela sentença recorrida.

Recurso: 400/04. Recorrente: Hélder Luís Valentim Moura; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.^{mo} Juiz Consº. Dr. António Pimpão.

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

1. Hélder Luís Valentim Moura recorre da sentença que, no Tribunal Administrativo e Fiscal agregado de Ponta Delgada, rejeitou a presente impugnação judicial, por ilegalidade na sua interposição.

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 tributadas de uma forma mais gravosa do que aquela que teria sido pretendido pelo legislador,

4. Desta forma, viola-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 merece provimento devendo o processo ser devolvido para que o tribunal recorrido conheça do objecto da impugnação judicial pois que:

«1. A decisão sob recurso rejeitou a impugnação judicial deduzida pelo recorrente contra a liquidação de IRS (ano 2001) por ilegal interposição, com fundamento na incompetência do tribunal tribu-

tário, em razão da matéria, para a declaração de inconstitucionalidade do art. 53º n.º 5 CIRS, por radicar no Tribunal Constitucional.

O texto e as conclusões das alegações omitem qualquer crítica à fundamentação da decisão, limitando-se à sustentação do juízo de inconstitucionalidade da norma citada, suporte jurídico da limitação da dedução específica efectuada na liquidação do imposto impugnada.

Porém, a incompetência em razão da matéria, inscrita no domínio da incompetência absoluta, constitui matéria de conhecimento oficioso, que pode ser reapreciada em qualquer instância, independentemente da suscitação da questão pelos interessados (art.16º n.ºs 1 e 2, do CPPT)

2. A declaração de incompetência do tribunal tributário, em razão da matéria, radica numa interpretação literal do pedido formulado na petição de impugnação judicial, segundo a qual a competência para a declaração de inconstitucionalidade de uma norma, com força obrigatória geral, pertence ao Tribunal Constitucional [arts.281º, nº 1, al. a), da CRP RC/01, 11º, nº 5, do ETAF, aprovado pelo DL nº 129/84, de 27 de Abril].

Esta interpretação não deve ser sufragada; o pedido, embora com formulação incorrecta, deve ser interpretado no sentido de que a impugnação deve ser julgada procedente por provada, com fundamento na recusa de aplicação, por inconstitucionalidade, da norma constante do art. 53º, nº 5, do CIRS.

Neste sentido apontam os argumentos seguintes:

a) a impugnação judicial, como meio processual tributário, visa a anulação da liquidação, com fundamento em qualquer ilegalidade [arts. 97º, nº1, al. a), e 99º, do CPPT];

b) os tribunais (de qualquer categoria) devem recusar a aplicação de normas que infrinjam o disposto na Constituição ou os princípios nela consignados (art. 204º do CRP RC/01)».

2. A sentença recorrida (cfr. fls. 46 e seguintes) inicia-se com um relatório no qual afirma que:

O recorrente " ... deduziu a presente impugnação, alegando, em síntese, que não concorda com a liquidação de IRS que lhe foi feita, considerando que isso decorre do artigo 53, nº 5 do código do IRS, o qual é inconstitucional.

Foi formulado um pedido de declaração de "ilegalidade por inconstitucionalidade do artigo 53º, nº 5 do código do IRS, porque violadora dos princípios da igualdade, progressividade, justiça, generalidade, capacidade contributiva e da tributação pelo rendimento líquido.

(...).

Douto os autos com Vista ao Ministério Público, tendo este emitido o doto parecer de fls. 42/44, no qual demonstra a dificuldade em perceber o que o impugnante realmente pretende, pronunciando-se pela ... incompetência deste tribunal, em razão da matéria, face ao pedido formulado.

O requerente pretende que o tribunal declare a inconstitucionalidade do artº 53º, nº 5, do Código do IRS" sendo "esse exclusivamente o seu pedido. O mesmo, contudo, não se enquadra nas finalidades do processo de impugnação, conforme decorre das normas que se transcreveram.

Acrescenta (cfr. fls. 49) que "a incompetência em razão da matéria constitui incompetência absoluta.

Este tribunal é incompetente, em razão da matéria, para decidir a questão suscitada pelo requerente.

Conclui a sentença recorrida com a seguinte decisão:

«Face a tudo o que exposto fica, rejeito a presente impugnação judicial deduzida por Hélder Luís Valentim Moura, por ilegalidade na sua interposição.»

3. A sentença recorrida, como se referiu no antecedente ponto nº 2, depois de afirmar que o recorrente deduziu a presente impugnação, alegando, em síntese, que não concorda com a liquidação de IRS que lhe foi feita o que decorreria da inconstitucionalidade do artigo 53, nº 5, do Código do IRS acrescentou que a mesma impugnação concluiu formulando um pedido de declaração de "ilegalidade por inconstitucionalidade do artigo 53º, nº 5 do código do IRS, porque violadora dos princípios da igualdade, progressividade, justiça, generalidade, capacidade contributiva e da tributação pelo rendimento líquido.

Por isso a mesma sentença em recurso, acompanhando o parecer do EMMP, entendeu ocorrer incompetência absoluta, em razão da matéria "para decidir a questão suscitada pelo requerente".

E concluiu a mesma sentença recorrida nos seguintes termos "face a tudo o que exposto fica, rejeito a presente impugnação judicial deduzida por Hélder Luís Valentim Moura, por ilegalidade na sua interposição".

A decisão recorrida não sendo um modelo de perfeição deve, contudo, ser entendida nos termos em que foi proferida.

Com efeito a petição de impugnação poderia e eventualmente deveria ser interpretada com o entendimento que lhe foi dado no processo em que foi proferido o acórdão deste STA de 31-03-04, Rec. 2059/03, nos termos da qual o impugnante questionava a legalidade do respectivo acto tributário da liquidação por ter o mesmo acto aplicado o mencionado artº 53º 5 do CIRS o qual sofreria de inconstitucionalidade por violador do princípios afirmados pelo impugnante.

E igualmente deveria a decisão recorrida, se entendia que ocorria a incompetência do tribunal, declarar tal incompetência e qual o tribunal competente para apreciar o pedido nos termos do artº 18º, n.º 3 do CPPT.

Na verdade a mesma sentença rejeitou a impugnação por ilegalidade na sua interposição ainda que na sua fundamentação tenha afirmado a incompetência do tribunal para apreciar o pedido.

E era esta decisão, em eventual contradição com a fundamentação, que o recorrente podia questionar em sede de recurso não lhe bastando repetir nas conclusões do recurso o que antes havia afirmado na petição inicial continuando a pedir que se declare "a ilegalidade por inconstitucionalidade do artº 53º, n.º 5, do Código do IRS, porque violadora dos princípios da igualdade ...".

Com efeito a sentença recorrida não apreciou o pedido rejeitando a impugnação e sobre tal questão prévia da rejeição da impugnação por ilegalidade da sua interposição nada afirma o recorrente nas alegações nem em particular nas conclusões do recurso. Igualmente nada refere o recorrente quanto à eventual contradição entre a fundamentação (incompetência do tribunal) e a decisão de rejeição.

E estas questões da rejeição da impugnação por ilegalidade na sua interposição e da eventual contradição entre a fundamentação e a decisão não são de conhecimento officioso.

Dáí que se possa concluir que não controverte o recorrente a sentença que rejeitou a impugnação por ilegalidade na sua interposição.

Do exposto resulta que a recorrente não discute a bondade da dita rejeição, não lhe imputa qualquer vício nem afirma que o mesmo incorre em erro de julgamento.

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 artº 684º, n.º 4, do C.P. Civil, 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, 29 de Setembro de 2004. — *António Pimpão* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 29 de Setembro de 2004.

Recurso nº 465/04-30. Recorrente: Banco BPI, SA; Recorrido: Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais; Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons.º Dr. Fonseca Limão.

Nestes autos de recurso jurisdicional em que são recorrente o Banco BPI, S.A. e recorrido o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, fazendo apelo ao disposto nos arts. 713º, nº 5, e 726º do C.P. Civil, pelos fundamentos da decisão recorrida, acorda-se em negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 450 (quatrocentos e cinquenta Euros) e a procuradoria em metade.

Lisboa, 29 de Setembro de 2004. — *Fonseca Limão* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Lúcio Barbosa*.

Acórdão de 29 de Setembro de 2004.

Assunto:

Recurso jurisdicional. S.T.A. Insindicabilidade da matéria de facto.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Nos processos inicialmente julgados pelo Tribunal Tributário de 1ª Instância o Supremo Tribunal Administrativo apenas conhece de direito.

II — Fixada a matéria de facto pelo Tribunal Central Administrativo, o Supremo Tribunal Administrativo tem de

acatar o assim decidido, a menos que haja ofensa de disposição expressa da lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto, ou que fixe a força de determinado meio de prova.

Recurso n.º 469/04-30. Recorrente: ALPHABITA - Sociedade de Projectos, Construções e Compra e Venda de Propriedades, 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 — ALPHABITA - Sociedade de Projectos, Construções e Compra e Venda de Propriedades, L.^{da}, com sede em Casal de Chouriços, Alhadas, Figueira da Foz, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1.^a Instância de Coimbra, a liquidação de IRC de 1992 e juros compensatórios.

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

Este, por acórdão de 30/09/2003, negou provimento ao recurso. De novo inconformada, a impugnante interpôs recurso para este STA.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

A. Na nossa óptica, face aos documentos que se encontram juntos ao processo e aos depoimentos das testemunhas arroladas, consideramos que fizemos a demonstração das razões que invocámos na impugnação.

B. Salvo o devido respeito, que é muitíssimo, os factos dados como provados, não são de molde a levarem à improcedência total da impugnação e recurso, como indevidamente aconteceu.

C. Também, não podemos concordar com o M.^{mo} Juiz no tocante à conclusão de que, não ocorre dívida tributária, pois se dúvida existe deve-se à inércia da recorrente.

D. A dúvida acerca da existência e quantificação do facto tributário, prevista no art. 121.º do CPT, é aquela que resulta não só da prova produzida pelas partes mas também daquela que ao Juiz incumbe realizar.

E. Perante a prova produzida pela recorrente e perante as contradições com o relatório da fiscalização, impunha-se que o juiz tivesse participação activa no esclarecimento dos factos.

F. Poderia igualmente, o M.^{mo} Juiz inquirir as testemunhas que o perito tributário diz ter ouvido, confirmando as suas conclusões, com vista a apurar a veracidade ou não dos factos.

G. E não se diga que cabia à recorrente o ónus de arrolar essas pessoas e fazer prova através dos seus depoimentos.

H. Só após a realização aprofundada das diligências pertinentes e adequadas à descoberta da verdade material, que incumbia ao Juiz realizar, se poderia concluir pela não existência da fundada dúvida acerca da existência do facto tributário.

I. No exercício dos poderes inquisitórios pode o julgador, em processo tributário, realizar ou ordenar as diligências que se afigurem úteis para a descoberta da verdade quer relativamente aos factos alegados quer às questões que officiosamente deva conhecer nos termos dos arts. 40.º do CPT e 99.º da LGT.

J. Pensamos que as provas produzidas no processo, quer através de documentos, quer dos depoimentos das testemunhas, são idóneas e suficientes para que delas resultem, pelo menos, fundadas dúvidas acerca da quantificação da matéria colectável e da liquidação 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.

K. Incumbia o julgador da 1.^a instância ter ordenado as diligências de prova adequadas à descoberta da verdade, e não considerar que a recorrente agiu com inércia, quando não cabia à recorrente o ónus de fazer essa prova.

L. Deste modo, verifica-se que ocorre divergência entre o decidido e a interpretação e aplicação da lei.

M. Assim, no duto acórdão ora em apreço, julgando improcedente o nosso recurso, foram violadas, entre outras, as disposições dos arts. 40.º, 76.º, 78.º, 121.º e 133.º do CPT, vigentes à data dos factos, os arts. 668.º do CPC, e 99.º da LGT, razões pelas quais, deve tal duto acórdão ser revogado, o que se requer.

Não houve contra-alegações.

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

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. A tributação da impugnante relativamente aos anos de 1991 1992 e 1993 resultou de se haver considerado que acrescera aos custos fiscais e deduzira imposto com base em facturação que não corresponde a efectivas prestações de serviços.

2. A facturação em causa foi emitida por: a) SPAD 24 Sociedade Portuguesa de Arruamentos e Desaterros, L.^{da}; b) Empreendimentos de Construção Civil e Obras Públicas de M. Baptista Ld. c) José Manuel Rama Cardoso.

3. Em relação à Spad 24, L.^{da}, é manifesta a disparidade entre os valores dos recibos emitidos e os valores efectivamente pagos através de cheques.

4. Descontos consideráveis de pronto pagamento de 30% referidos a uma antecipação de 180 para 60 dias correspondentes a uma taxa nominal de 90% ao ano.

5. Contabilização de pagamento por caixa sem que haja qualquer cheque emitido para o efeito.

6. Utilizando como documento nota de lançamento.

7. Considerando apenas os autos de medição anexos às facturas da SPAD 24 Ld. os trabalhos facturados em alguns casos ultrapassam os trabalhos previstos.

8. Na factura 580 v.º sem auto anexo os trabalhos aí contidos não cabem no projecto de loteamento nem na proposta de subempreitada.

9. A facturação não é de todo conforme à realidade havendo rubricas facturadas em excesso e outras não totalmente facturadas.

10. Apesar de existirem trabalhos por realizar como é o caso das calçadas e escudos de desnível a facturação ultrapassa o valor acordado.

11. O total das facturas com os n.ºs 580, de 31-12-1991, 253, de 30-06-1993, e 254, de 30-06-1990 aproxima-se da diferença entre o valor facturado e os pagamentos.

12. As facturas n.º 580 doc. de folhas 61; 253 doc. de folhas 71 e 254 doc. de folhas 72 evidenciam que as condições de pagamento nelas constante são Civil é de 30 dias sem que tenham qualquer referência a desconto por pagamento antecipado.

13. Sem referencia explicita a acordo de 30% para o pagamento antecipado de 60 dias.

14. A factura n. 580 de folhas 61 dos autos por cotejo com as facturas de folhas 71 e 73 está processada portipede letra diferente não tendo sido emitida pelo programa de facturação de contabilidade como as restantes.

15. Os valores do quadro de folhas 12 do relatório representam valores superiores ao acordo de adjudicação considerado.

16. Enquanto os valores pagos por cheque e constantes do quadro de folhas 14 cumprem sempre tal clausulado.

17. Em relação à facturação de Empreendimentos de Construção Civil e Obras Públicas de M. Baptista, L.^{da}, evidenciam os autos que esta empresa se encontrava em estado de falência técnica e abandono desde 1990.

18. Em abandono e inactiva sem equipamento e meios capazes de executar qualquer trabalho.

19. Os trabalhos de infra-estruturas de urbanização facturados foram da responsabilidade e execução da SPAD 24, Ld. conforme consta do processo de alvará n. 15/90.

20. A descrição das facturas limita-se a referências gerais sem qualquer meio de suporte e sem autos de medição.

21. Os trabalhos referidos nas facturas a caberem no processo de loteamento sobrepor-se-iam aos executados pela SPAD 24 pela ENE-LEC e pela Mota e Santos, L.^{da}

22. De acordo com o proprietário do loteamento a empresa M. Baptista, L.^{da}, não executou qualquer trabalho com excepção de um colector de esgotos proveniente de loteamento nas 4 torres junto à estrada de Tavadede.

23. Que atravessou a propriedade agora objecto de urbanização mas que nada tem a ver com as infra-estruturas actuais em causa.

24. As facturas em causa possuem impressões antigas, encontrando-se desprovidas de número de contribuinte da empresa e espaço para o cliente não fazendo referência à tipografia que as elaborou.

25. Não existindo já o número de telefone em 1989.

26. Em todos os meios de pagamento relativamente a todas as facturas contabilizadas foi também contabilizado o pagamento por caixa sem emissão de cheques.

27. No entanto a folhas 58 no contrato de empreitada celebrado entre a impugnante e a SPAD 24 na cláusula primeira não é referido qualquer outro contrato mas sim o celebrado em 12-08-1991 referenciado a folhas 50.

28. Neste nada é referido quanto a benfeitorias executadas por M. Baptista, L.^{da}

29. Aquele contrato de folhas 50 refere-se a eventuais benfeitorias redactorial e concritualmente diverso das obras que a impugnante declara como feitas.

30. Conforme doc. de folhas 108 auto de medição da Enelec, L.^{da} é esta sociedade que executa o posto de transformação em alvenaria.

31. Por sua vez no que respeita a José Manuel Rama Cardoso encontra-se inactivo desde 1990, 1991, altura m que construiu a empresa Construções Rama Ld. e desde meados de 1991 que não envia declarações periódicas de IVA.

32. Em fiscalização anterior àquela sociedade por si constituída e a este sujeito passivo foi verificado que quer a empresa quer este não possuíam bens de equipamento nem pessoal ao seu serviço com os quais pudessem efectuar os trabalhos facturados.

33. As facturas em causa referem trabalhos descritos de forma genérica colidindo e sobrepondo-se aos executados por outras empresas.

34. Sendo que uns não cabem no projecto de loteamento e outros não se encontram como é o caso das zonas verdes.

35. Na análise dos meios de pagamento da empresa verifica-se que todos os recibos relativos às facturas em causa foram contabilizados através de caixa sem emissão de cheques de pagamento.

36. Apenas tendo sido emitido um cheque de 750 000\$00.

37. A factura de folhas 127 não contém o *quantum* dos trabalhos executados nem se apoia nos autos de medição como é tradição da impugnante em relação às obras efectivas efectuadas e que todos os outros fornecedores lhe entregaram.

38. Comparando as facturas vg. de fls. 128 e 129 evidencia-se que a primeira se refere a arranjo de zonas verdes e a segunda a fornecimentos e transporte de terras vegetais para arranjos e fornecimento e transporte de terras vegetais para arranjos de zonas verdes” em assinalável diferenciação de prestações de serviços.

39. O que conceitualmente foi confirmado pelo seu emitente.

40. Todos os pagamentos que se referem a efectivas prestações de serviços foram pagos em cheque.

41. Foi possível a quantificação directa e exacta das correcções ao lucro tributável.

42. Assim também se assinalando divergências entre os factos e valores constantes do contrato de subempreitada e da facturação e formas de pagamento.

43. Divergências entre os pagamentos efectivos, cheques e os recibos emitidos.

44. Divergências entre os trabalhos previstos no projecto e na proposta de subempreitada com os trabalhos facturados.

45. Existem trabalhos por realizar mas facturados.

46. Entradas e saídas de cheques de caixa sem justificação.

47. Existência de saldos de caixa que não correspondem à realidade.

48. Depósito de cheques de proveniência desconhecida.

49. Contabilização como custo de valores constantes de facturas que não correspondem a serviços realizados nem a custos efectivamente suportados.

50. Contabilização como custo de despesas particulares dos sócios.

51. O Sr. Ramiro Fernando Gonçalves inspector tributário da DDF de Coimbra continuou a destacar que no contacto pessoal com José Manuel Rama Cardoso ele disse que não fez quaisquer trabalhos na urbanização referenciada.

52. Justificou a emissão por si de documentos numa situação difícil que atravessava.

53. Disse que foi abordado por um gerente da impugnante -Orlando Lopes - que lhe ofereceu determinada quantia em troca do processamento dessas facturas.

54. Quanto aos empreendimentos de Construção Civil e Obras Públicas M. Baptista, L.^{da}, existe factura correspondente à edificação de uma cabine para um PT.

55. E que a impugnante Alhabita lhe pagou em correspondência.

56. Os restante são documentos sem correspondência com a realidade.

57. O que foi corroborado pela testemunha Dr. Gonçalves em contacto pessoal com o Sr. Baptista.

58. Aquando da sua visita ao local em questão constatou haver uma cabine e um arruamento ainda não alcatroado.

59. Constatou também por observação directa a testemunha Rui Teixeira Simões ao tempo perito de Fiscalização tributária de 1ª classe que quando visualizou a urbanização em referência como sendo da quinta do Viso entrado a agora rua João de Barbos não havia ainda construção.

60. Era já possível a passagem de carros mas ainda não havia aruamento asfaltado.

61. Assinala umas escadas em patamar que existiam junto da cabine por si considerada como ligada a esta urbanização da Quinta do Viso.

62. As outras duas cabines existiam já e respeitavam a fase de Urbanização inicial levada a efeito pelos Empreendimentos M. Baptista, L.^{da}

63. Que considera ligado a outros blocos preexistentes.

64. Na agora rua João de Barros não havia qualquer bloco construído.

65. Na zona acima da cabine já existiam blocos construídos.

66. Eram visíveis na zona referida tampas de saneamento inexistindo qualquer passeio.

67. No que respeita a custos das obras referidas pela testemunha José Joaquim Fernandes por ausência de autos de medição específicos não há condições para referir o seu montante global.

68. Postos de transformação são o mesmo que cabines eléctricas.

69. Algumas das zonas correspondentes à planta em anexo estão preenchidas por construção de blocos de apartamentos e outras construções do tipo vivendas.

70. São observáveis três cabines de PT distintas.

71. São também visíveis tampas de saneamento em qualquer dos extremos da Urbanização e ao longo das ruas designadas por Cidade Gatndimande Rua da Cidade da Praia e rua Ciudad Rodrigo.

72. Assinala-se na zona sul da urbanização uma zona assimétrica de terras com desnível acentuado e onde existe uma vala de águas pluviais.

73. Não é observável directamente qualquer conduta preexistente de esgotos.

74. Também não são observáveis nesta zona sul da Urbanização quaisquer muros de suporte.

75. Ao invés são observáveis alguns muros de suporte na zona norte da urbanização.

76. E outros que mais se configuram como muros de diferenciação geográfica dos terrenos.

77. Sem ultrapassarem 1,30 m de altura.

78. Depois encimados por tubos de ferro e rede aramada.

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

Como bem refere o EPGA, o que o recorrente questiona é, ao cabo e ao resto, a matéria de facto fixada nas instâncias, mais propriamente no TCA.

Em suma: a recorrente questiona o probatório.

Assim, o que está especialmente em causa é a possibilidade de um eventual erro na apreciação da prova, por parte do Tribunal de 2ª Instância.

Mas tal hipotético erro escapa à censura deste Tribunal.

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

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

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

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

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

Na verdade, este Supremo Tribunal só pode sindicat o erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais, nos limitados termos do já referido art. 722º, n.º 2, do CPC.

Escreve Alberto dos Reis (1):

«O Supremo não é um tribunal de 3ª Instância, é um tribunal de revista. Com isto quer significar-se que o Supremo não conhece de questões de facto; conhece somente de questões de direito.

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

Não pode pois este Supremo Tribunal censurar a apreciação da prova feita pelo tribunal recorrido.

Nem vale argumentar - como o faz a recorrente - com a existência (ou não) da fundada dúvida acerca da existência do facto tributário.

Na verdade, e perante a prova produzida, que o tribunal entendeu bastante, concluiu o mesmo que não havia qualquer dúvida, valorando, como bem entendeu, toda a prova produzida.

A prova foi feita, não há dúvidas para o tribunal *a quo*.

E, como dissemos, não pode este Supremo Tribunal questionar o probatório, senão naqueles limitados termos. Que, como dissemos, não ocorrem no caso concreto.

O recurso está assim condenado ao insucesso.

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

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

Acórdão de 29 de Setembro de 2004.

Assunto:

IRS. Pensões. Dedução específica. Art. 53.º, nº 5, do CIRS. Inconstitucionalidade material.

Doutrina que dimana da decisão:

O art. 53.º, nº 5, do CIRS, na redacção do D.L. nº 198/01, de 3 de Julho, ao prever a redução, ou mesmo a eliminação da dedução específica relativa a rendimentos provenientes de pensões, não padece de inconstitucionalidade material.

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

Recurso n.º 482/04-30. Recorrente: Fernando Guterres de Sousa Dias; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Conselheiro Dr. Brândão de Pinho.

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

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por FERNANDO GUTERRES DE SOUSA DIAS, da sentença do então Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa, que julgou improcedente a impugnação judicial pelo mesmo deduzida contra a liquidação de IRS de 2001.

O recorrente formulou 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 Pretendendo 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 E, 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 consubstancia um direito adquirido ou a aquisição de um verdadeiro direito subjectivo público, oponível ao próprio legislador, que se encontra assim assente no Estado de direito democrático;

15.ª Face ao exposto, conclui-se que a norma em apreço viola os mais elementares princípios de direito fiscal constitucional, sendo por isso materialmente inconstitucional.

Nestes termos e nos mais de Direito aplicáveis deve o presente Recurso ser julgado procedente por provado, e, em consequência ser, declarada a ilegalidade por inconstitucionalidade do artigo 53.º, n.º 5, do Código do IRS, porque violadora dos princípios da igualdade, progressividade, justiça, generalidade, capacidade contributiva, da tributação pelo rendimento líquido e princípio da confiança.º

Não houve contra-alegações.

O Ex.º Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, atento o recente acórdão do STA, de 31/03/2004, Rec. n.º 2059/03, cujos tópicos fundamentais enuncia, com referência aos princípios constitucionais alegadamente violados.

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

Em sede factual, vem apurado que:

«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 € 59.390,73 e dedução específica de € 7.672,64. Ao que acresce que aí se inclui, no que se refere a rendimentos da categoria H, o montante de € 58.951,96 de rendimento bruto (cfr. fls. 4v. do proc. admin.).»

Vejamos, pois:

A questão posta nos autos é a da conformidade constitucional do art. 53.º, n.º 5, do CIRS, na redacção do D.L. n.º 198/01, de 3 de Julho.

Dispõe aquele normativo que, com referência às pensões, a dedução respectiva, para rendimentos anuais, por titular, de valor anual superior ao vencimento base anualizado, do cargo de primeiro-ministro, é abatida, até à sua concorrência, da parte que excede o mesmo vencimento.

Tal questão tem sido objecto de recente jurisprudência uniforme e reiterada deste STA.

E, porque as alegações e respectivas conclusões do presente recurso são rigorosamente iguais às do Ac. de 31/03/2004, Rec. n.º 2059/03, igualmente subscrito pelo ora relator, tem-se o mesmo aqui por reproduzido, por nada haver a acrescentar.

Aí se entendeu, na verdade, que o referido normativo, ao consagrar a redução, ou mesmo a eliminação da dedução específica relativa

a rendimentos provenientes de pensões, não é materialmente inconstitucional, já que não ofende os princípios constitucionais da igualdade, progressividade, justiça, generalidade, capacidade contributiva, tributação pelo rendimento líquido, coerência do sistema e confiança.

Tal jurisprudência foi posteriormente reafirmada nos Acs. de 12/05/2004, Recs. n.ºs 2030/03 e 2062/03, e de 16/06/2004, Rec. n.º 2027/03.

Termos em que se acorda, sem necessidade de maiores explanações, negar provimento ao recurso, confirmando-se a decisão recorrida, devendo juntar-se cópia do citado aresto de 31/03/2004.

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

Lisboa, 29 de Setembro de 2004. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Jorge de Sousa*.

Acórdão de 29 de Setembro de 2004.

Recurso n.º 486/04-30. Recorrente: Jerónimo Martins, S.G.P.S., SA; Recorrida: Fazenda Pública; Relator : Ex.ºmº 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 Jerónimo Martins, S.G.P.S., S.A., e recorrida Fazenda Pública, fazendo apelo ao disposto nos arts. 8.º, n.º 3, do C. Civil e 713.º, n.º 5, e 726.º do C.P. Civil, pelos fundamentos das decisões recorridas, constantes de fls 73 e seguintes e 150 e seguintes, que, de resto, se encontram em sintonia com a jurisprudência deste S.T.A., espelhada em numerosos arestos, de que são exemplo os acs. de 26 de Março de 2003, rec. 1919/02-30, 28/5/03, rec. 717/03-30, e 4/6/03, rec. 775/03-30, relatado pelo ora relator, acorda-se em negar provimento aos recursos.

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

Junte cópia dos acórdãos acima referidos.

Lisboa, 29 de Setembro de 2004. — *Fonseca Limão* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Lúcio Barbosa*.

ANEXOS

Recurso n.º 19/9/02-30, de 26 de Março de 2003

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

Gestamorm — Sociedade Gestora de Fundos de Investimento Imobiliário, S.A., inconformada com a sentença, a fls. 88, do M.º Juiz do T.T. de 1.ª Instância de Aveiro, que lhe julgou improcedente a impugnação deduzida contra a liquidação de emolumentos de registo predial, daquela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas

alegações com a formulação do quadro conclusivo que, em síntese se enuncia:

1 — A liquidação impugnada, feita ao abrigo do art.º 2.º, n.º 2, da Tabela de Emolumentos do Registo Predial, calculada pelo registo de constituição da propriedade horizontal é nula, porque,

2 - Violam a directiva n.º 69/335/CEE, e

3 - Tendo os elementos liquidados natureza de impostos, estão feridos de inconstitucionalidade orgânica e formal e são manifestamente exagerados e desproporcionais em relação ao serviço prestado.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Ex.ºmº Magistrado do M.º P.º junto deste S.T.A., foi de parecer que em várias das conclusões do recurso vem afirmado que os emolumentos liquidados são exagerados e desproporcionados em relação ao serviço prestado; e porque a sentença recorrida não estabeleceu que os ditos elementos eram exagerados e desproporcionados o recurso versa matéria de facto, o que, determina a incompetência deste S.T.A. para o apreciar.

A este propósito, contrapôs a recorrente que o tribunal *a quo* considerou e julgou a questão da proporcionalidade da "taxa", vindo a concluir que o recurso tem por exclusivo fundamento matéria de direito.

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

Efectivamente, nas conclusões 14.ª, 20.ª, 22.ª, 24.ª e 25.ª afirma a recorrente, em síntese, que os emolumentos que lhe foram cobrados, enquanto custo da actividade administrativa, são total e intoleravelmente desproporcionados.

Assim e independentemente da questão de saber se os custos da actividade administrativa devem ou não ser demonstrados, afigura-se-nos que o que a recorrente alega nas ditas conclusões não é mais do que a violação do princípio da proporcionalidade, constitucionalmente consagrado, suscitando, assim, uma questão de direito.

Donde se conclui que o recurso tem por exclusivo fundamento matéria de direito e, por isso, é este S.T.A. competente para o apreciar.

Nos termos dos arts. 213.º, n.º 6, e 726.º do C.P.Civil, remete-se para a matéria de facto fixada na decisão recorrida.

A sentença recorrida considerou não aplicável ao caso dos autos a Directiva 69/335/CEE pois que apenas logra "aplicação quando estejam em causa reuniões de capital das sociedades", dela escapando, pois, o registo de constituição da propriedade horizontal.

A recorrente controverte este juízo, sustentando-se no seu art.º 10.º, al. c), que assim prescreve:

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

A proibição de cobrar qualquer outra imposição, como o TJCE afirma no Ac. de 31 de Junho de 2001, proc. C 206/99, "é justificada pelo facto de, embora estas imposições não incidirem, enquanto tais, sobre as entradas de capitais, são cobradas em razão de formalidades

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

Os emolumentos devidos pelo registo de constituição da propriedade horizontal nada têm que ver com formalidades ligadas à forma jurídica da recorrente nem com a reunião de capitais.

Conclui-se, pois, que a referida Directiva não logra aplicação no caso dos autos.

A outra questão consiste em saber se os ditos emolumentos têm natureza de impostos e se são manifestamente exagerados e desproporcionados face ao custo do serviço prestado pelo ente público.

Refira-se, antes de mais e a propósito da conclusão 1ª, que, face ao artº 133º do C.P.A., o acto de liquidação impugnado não pode ter-se por nulo, pois não lhe faltam quaisquer elementos essenciais, a lei não o fulmina com a nulidade, nem é nenhum dos que se enunciam nas alíneas a) e i) do nº 2 daquele preceito legal.

Por outro lado, mesmo quando o acto de liquidação viola norma constitucional apenas pode concluir-se que sofre de vício de violação de lei e, por isso, não é nulo mas meramente anulável (v. Acº STA, Pleno da 1ª Secção, de 26/6/95, A.D. 409/84, Pleno da 2ª Secção de 16/12/98, A.D. 450/805 e da 2ª Secção de 4/3/98, rec. 19 305, e 11/3/98, rec. 20 907).

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

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

Aquele pressupõe a capacidade contributiva do sujeito passivo; esta assenta no nexo de corresponsabilidade económica que deve existir entre a vantagem do sujeito passivo e a prestação que vai realizar (v. Diogo Leite de Campos e Mónica Leite de Campos, *Dir. Trib.*, 1996, p. 27 e seguintes).

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

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

E porque ocorreu o dito nexo sinalagmático, tanto basta para qualificar como taxa o tributo impugnado, assim escapando à previsão do artº 168º, nº 1, al. i), da C.R.P., o diploma legal que o prevê, o qual, assim, não sofre de inconstitucionalidade orgânica ou formal.

Por outro lado, no que respeita ao seu montante, sempre se dirá, na esteira do Ac. do T. C. de 12/3/02 (D.R., II, de 28/5/2002), tirado a propósito de emolumentos notariais, cujo paralelismo é evidente com os registrais, que tais tributos não só têm a natureza de taxa como não é excessivo ou manifestamente desproporcionado o seu montante.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso. Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 50%.

Lisboa, 26 de Março de 2003. — *Fonseca Limão* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Lúcio Barbosa*.

Recurso n.º 717/03-30, de 28 de Maio de 2003

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

Imoretalho - Gestão de Imóveis, S.A., inconformada com a sentença, a fls. 389 e seguintes, do M.^{mo} Juiz do T. T. de 1ª Instância de Lisboa, que, por intempestividade, lhe julgou improcedente a impugnação que havia deduzido contra a liquidação de emolumentos notariais, dela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

«1ª - A liquidação de emolumentos de que foi alvo a recorrente viola frontalmente o direito comunitário.

2ª - Com efeito, o art. 5º da “Tabela de Emolumentos do Notariado” enferma de vício de contrariedade ao direito comunitário, na medida em que a receita que origina é proibida por força do art. 10º, nº 1, al. c), da Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17 de Julho de 1969, e não pode amparar-se no art. 12º nº 1 al. c), por o seu montante aumentar directamente e sem limites na proporção do capital social;

3ª - A circunstância de o Estado Português se ter apoderado, de forma ilegítima da quantia de 10 506 000\$00 a coberto do art. 5º 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;

4ª - Os Estados membros encontram-se obrigados a proceder à restituição das quantias que cobram em violação do direito comunitário;

5ª - 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;

6ª - O regime processual dessas acções tem de garantir o efectivo respeito pela aplicação do direito comunitário;

7ª - O prazo previsto na Lei Portuguesa para a impugnação judicial não permite uma aplicação efectiva do direito comunitário na situação em apreço;

8ª - A dita sentença recorrida violou, pois, por errada interpretação o princípio da efectividade do direito comunitário.

9ª - Sempre que uma questão relativa à interpretação do Tratado de Roma é suscitada em processo pendente perante um órgão jurisdicional nacional cujas decisões não sejam susceptíveis de recurso judicial no direito interno, esse órgão é obrigado a submeter a questão ao Tribunal de Justiça da Comunidade Europeia.

10ª - O não reenvio da questão prejudicial para o TJCE configuraria, a verificar-se, uma inconstitucionalidade, referida à interpretação do art. 234º do TCE, por violação do princípio do juiz legal, consagrado na Constituição da República Portuguesa.”

Pede, a final, o seguinte:

A revogação da decisão recorrida.

A suspensão da instância a fim de que o T.J.C.E. se pronuncie sobre questão cujo enunciado formula.

Em alternativa, que se aguarde a decisão que vier a ser proferida no processo de reenvio prejudicial nº C-30/02 pendente na T.J.C.E.

O provimento do recurso e a restituição das quantias pagas acrescidas de juros.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Ex.^{mo} Magistrado do M^o P^o, junto deste S.T.A., foi de parecer que o pedido de reenvio deve ser indeferido e o recurso julgado improcedente, nos termos da jurisprudência pacífica desta Secção.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

Refira-se, antes de mais que, a nosso ver, não se justifica a suspensão da instância, quer de forma a aguardar a decisão do T.J.C.E., a que acima se aludiu, quer em ordem à interpelação daquele nos termos formulados pela recorrente.

Na verdade, a questão de saber se o prazo de 90 dias, previsto para a impugnação judicial na lei portuguesa, viola ou não o direito comunitário, não nos suscita dúvidas de interpretação e assim é de dispensar a interpelação do T.J.C.E. (v. Ac. T.J.C.E. de 6/10/82, Cilfit, 2831, Recueil 3415).

De resto e como iremos ver, face à jurisprudência no T.J.C.E., nada autoriza a que se admita que venha a considerar exíguo um prazo de 90 dias para a dedução da impugnação judicial.

Indefere-se, assim, o pedido de interpelação do T.J.C.E. bem como a requerida suspensão da instância.

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

A sentença recorrida julgou improcedente a impugnação por ter caducado o direito de a deduzir.

Isto porque, ocorrendo o pagamento da quantia liquidada em 15/05/98, a impugnação apenas foi deduzida em 1/03/02, muito para além, pois, do termo do prazo de 90 dias a que se referia o art. 123^o do C.P.T. e a que agora se refere o art. 102^o do C.P.P.T.

Considera, no entanto, a recorrente, que tal prazo, por ser escasso, viola o direito comunitário.

Cremos que não lhe assiste razão.

Na verdade, o T.J.C.E., a este propósito, já afirmou:

“... o direito comunitário não proíbe um Estado membro que não transpôs correctamente a Directiva 69/335, conforme alterada, de fixar, relativamente às acções para reembolso do direitos cobrados em violação dessa directiva um prazo nacional de caducidade que começa a correr a partir da data da exigibilidade dos direitos em causa, desde que tal prazo não seja menos favorável às acções baseadas no direito comunitário do que às baseadas no direito interno nem torne impossível na prática ou excessivamente difícil o exercício dos direitos conferidos pela ordem jurídica comunitária” (Ac. de 2/12/97, proc. C-188/95).

Por outro lado, esta regra de equivalência de prazos ou da não favorabilidade de prazos de caducidade do direito interno face ao direito comunitário viria a ser retomada no acórdão S.P.A.C., de 15/9/98, bem como nos acórdãos de 15/9/98, proferidos nos processos C 231/96 e C 231/96 e C 260/96.

De resto, aquele T.J.C.E., também já afirmou que cabe à ordem jurídica interna de cada Estado não só designar os órgãos jurisdicionais competentes bem como regular as modalidades processuais das acções judiciais destinadas a garantir a salvaguarda dos direitos que decorrem para os cidadãos (v. Ac. de 15/9/98, proc. C 260/96).

Daqui se conclui que o aludido prazo de 90 dias, que tanto vale para as impugnações baseadas no direito interno violado como para aquelas cujo fundamento seja a violação do direito comunitário, não viola a ordem jurídica comunitária, sendo suficiente para tornar efectivo o direito ao reembolso de quantias indevidamente arrecadadas, decorrente da procedência da impugnação atempadamente deduzida.

(Neste pendor decidiram os acs. S.T.A. de 31/10/01, recs. 26 392 e 26 433, 19/12/01, rec. 26 234, 30/1/2002, rec. 26 392 e 12/3/03, rec. 2031/02-30, entre muitos outros).

Deste modo, a sentença recorrida, ao pronunciar-se pela caducidade do direito à impugnação, deduzida três anos e alguns meses após o pagamento da quantia liquidada, não merece censura.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso. Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 50%.

Lisboa, 28 de Maio de 2003. — *Fonseca Limão*(relator) — *Pimenta do Vale* — *Lúcio Barbosa*.

Recurso n.º 775/03-30, de 4 de Junho de 2003

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

Amorim Desenvolvimento - Investimentos Financeiros, S.A., in-conformada com a sentença do M.^{mo} Juiz, a fls. 59 e seguintes, do Tribunal Tributário de 1^a Instância de Aveiro, que lhe julgou improcedente uma acção para reconhecimento de direito ou interesse legítimo em matéria tributária, daquela interpôs recurso para o T.C.A., que viria a julgar-se incompetente para o apreciar, vindo os autos a ser remetidos a este S.T.A., na sequência de pedido formulado nesse sentido.

Alegou e traçou o seguinte quadro conclusivo:

«1 - O entendimento do exm^o juiz a quo sobre o carácter residual desta acção está de todo ultrapassado pela mais recente doutrina e jurisprudência como acima se expôs, já que o cabimento desta acção não depende de haver ou não outros meios contenciosos que assegurem a tutela efectiva do direito ou interesse em causa.

2 - A regra do art. 69^o da L.P.T.A. (semelhante à norma do art. 165^o do C.P.T. ora em análise), não consagra um meio processual residual ou complementar que vigorava até à 2^a revisão constitucional de 8 de Julho de 1998.

3 - A lei constitucional após aquela data tornou evidente que o art. 69^o, n^o 2, da L.P.T.A. e consequentemente o art. 165^o, n^o 2, do C.P.T. deverá considerar-se inconstitucional.

4 - Tal sentença viola ainda o princípio constitucional da plenitude da garantia jurisdicional administrativa, ao condicionar desta forma esta acção à adopção de meios específicos de impugnação. A autonomização do direito de acesso à justiça impõe constitucionalmente a institucionalização de acções a título principal e não meramente subsidiário.

5 - Contraria ainda os princípios de direito comunitários da equivalência e da efectividade.” Não foram apresentadas contra-alegações.

O M.^{mo} Juiz a quo sustentou a decisão recorrida.

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

Corridos os vistos, cumpre decidir.

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

A recorrente, em 9/11/98, deduziu acção para reconhecimento de direito ou interesse legítimo em matéria tributária contra o Estado Português, com vista à restituição de quantias liquidadas a título de

emolumentos registrais, por ocasião de actos realizados em 12/10/95, 26/2/97 e 7/11/97, relativos a alterações do pacto social, cuja liquidação reputou de ilegal.

A dita acção foi julgada improcedente porquanto e para o efeito adequado era a impugnação judicial.

Vejam os.

Quer o Tribunal Constitucional quer este S.T.A. vêm sustentando que a acção para o reconhecimento de um direito ou interesse legítimo, prevista nos arts. 69º e 70º da L.P.T.A. e também nos arts. 165º do C.P.T. e 145º do C.P.P.T., tem natureza complementar dos restantes meios contenciosos, apenas sendo adequada quando a lei não faculte aos interessados os meios processuais adequados à tutela jurisdiccional efectiva dos seus direitos e interesses legítimos (v. Acs T.C. nº 435/98, de 16/7/98, D.R. II série, de 10/12/98 e S.T.A. de 11/12/2002, rec. 1515-02).

E, mais concretamente, a propósito de situações semelhantes à dos autos, vem afirmando este S.T.A. que, contra as ilegalidades da liquidação, há meios procedimentais adequados de reacção, tais como a impugnação judicial e a reclamação graciosa, que asseguram a mais completa e eficaz tutela dos direitos dos contribuintes, pois que a respectiva procedência anula o acto impugnado, com eficácia retroactiva, obrigando à restituição na íntegra da situação hipotética verificada, se a ilegalidade não tivesse sido cometida (v. Acs. STA de 24/5/2000, rec. 24194, 6/10/99, rec. 23747, 29/1/2003, rec. 1514/02-30, 2/4/03, rec. 282/03-30, e 26/3/03, rec. 0164/03, entre outros).

Com respaldo em semelhante jurisprudência, firme e reiteradamente afirmada, é, desde já, de concluir, que o ataque à liquidação emolumentar, reputada de ilegal, não deve seguir a via da acção para o reconhecimento de direito ou interesse legítimo, trilhada pela recorrente, mas sim a impugnação judicial ou a da reclamação graciosa.

Este entendimento, de resto, não viola o invocado princípio da garantia jurisdiccional administrativa ou de acesso ao direito e tutela jurisdiccional efectiva, porquanto a recorrente dispôs, para o efeito pretendido, os assinalados meios processuais.

E também não viola os princípios de direito comunitário invocados pela recorrente, da efectividade e da equivalência ou da não favorabilidade de prazos de caducidade do direito interno, pois que, como o T.J.C.E. acentua no Ac. de 15/9/98, proc. 4260/96, cabe à ordem jurídica interna de cada Estado não só designar os órgãos jurisdicionais competentes bem como regular as modalidades processuais das acções destinadas a garantir a salvaguarda dos direitos dos cidadãos, sendo certo, por outro lado que os prazos previstos para a dedução dos citados meios processuais tanto valem para as acções baseadas no direito comunitário violado como para as que se fundamentam na violação do direito interno (v. Acs. T.J.C.E. de 15/9/98, proc. C 231/96 e C 260/96, e 2/12/97, rec. C 188/95).

Dito isto e face ao constatado erro na forma do processo, vejamos se é possível a sua correcção (v. art. 97º, nº 3, da L.G.T.).

Seguro é que, para além de outros requisitos, a convalidação só é viável se não se mostrar caducado o direito de deduzir impugnação judicial (v. Diogo Leite de Campos, L.G.T., 1999, p. 339, anot. 4).

Nas conclusões da petição inicial, a recorrente tem por nulas as ditas liquidações emolumentares, pois que inconstitucionais e violadoras do direito comunitário. Nos termos do art. 102º, nº 3, do C.P.P.T., "se o fundamento for a nulidade, a impugnação pode ser deduzida a todo o tempo".

Porém, como este S.T.A. vem afirmando, a inconstitucionalidade é vício, não gerador de nulidade, mas de mera anulabilidade, sempre que não se mostre ofendido o conteúdo essencial de um direito fundamental; no caso dos autos, a liquidação emolumentar não afectou, nem a recorrente alega, o núcleo essencial de qualquer dos seus direitos [v. art. 133º, nº 1, al. d), do C.P.A.].

Daí que a inconstitucionalidade de um acto de liquidação, por suportado em norma violadora da C.R.P., deva ser alegada, em processo de impugnação judicial, no prazo de 90 dias (v. Acs. S.T.A. de 4/3/98, rec. 19305, 11/3/98, rec. 20907, 31/10/01, rec. 26392, 12/12/01, rec. 26233 e 6/2/2002, rec. 26319, e do Plenário, de 30/5/01, rec. 22251).

Por outro lado e no mesmo sentido, também este S.T.A. já decidiu que o acto tributário que aplica norma em contradição com o direito comunitário, embora viciado por erro nos pressupostos de direito, não é nulo mas meramente anulável (v. Ac. S.T.A. de 9/10/96, rec. 20873, e 17/4/02, rec. 105/02).

Daí que a impugnação, com tal fundamento, deva também ser deduzida no aludido prazo de 90 dias, como se prescrevia no art. 123º do C.P.T. e ora se determina no art. 102º, nº 1, do C.P.P.T.

Assim e uma vez que as liquidações referidas nos autos datam de Outubro/95, Fevereiro/97 e Novembro/97, forçoso é concluir que, à data de 9/11/98, dia em que foi deduzida a presente acção, já há muito se havia extinguido o prazo para o dedução da impugnação judicial.

Por essa razão, não é viável a correcção do processo, ordenando que prossiga na forma de impugnação judicial.

Térmos em que se acorda em negar provimento ao recurso. Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 50%.

Lisboa, 4 de Junho de 2003. — *Fonseca Limão* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

Acórdão de 29 de Setembro de 2004.

Assunto:

Prescrição do procedimento contra-ordenacional. Aplicação do regime mais favorável. Suspensão da prescrição. Inconstitucionalidade orgânica. Uso de autorização legislativa. Aprovação.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Em matéria de direito sancionatório, vale o princípio constitucional da aplicação do regime globalmente mais favorável ao infractor que, embora apenas previsto expressamente para as infracções criminais (art. 29.º, n.º 4, da C.R.P.), é de aplicar analogicamente aos outros direitos sancionatórios.*
- 2 — *Por isso, para além de nunca poder ser aplicável uma lei sobre prescrição mais gravosa para o arguido do que a vigente no momento da prática da infracção, será mesmo aplicável retroactivamente o regime que, globalmente, mais favoreça o infractor.*

3 — *Era aplicável subsidiariamente às contra-ordenações fiscais não aduaneiras a norma do n.º 3 do art. 121.º do Código Penal.*

4 — *O Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro, não é organicamente inconstitucional, pois o que eleva para afeição da tempestividade da utilização de autorização legislativa pelo Governo é a data da aprovação do diploma.*

Recurso n.º: 521/04. Recorrente: Tecnicrédito Ald — Aluguer de Automóveis, SA.; Recorrido: Ministério Público; Relator: Ex.º Juiz Sr. Cons.º. Dr. Jorge de Sousa.

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

1 — **TECNICRÉDITO ALD — ALUGUER DE AUTOMÓVESI, SA**, recorre para este Supremo Tribunal Administrativo da sentença do Tribunal Tributário de Lisboa que a condenou na coima global de 620 euros, além de custas, como autora de duas contra-ordenações negligentes, relativas aos anos de 1995 e 1996, p. e p. nos arts. 28.º, n.º 1, alínea b), e 35.º, n.º 1, do C.I.V.A. e 38.º, n.ºs 1, 3 e 4 do R.J.I.F.N.A., e uma contra-ordenação dolosa p. e p. no art. 28.º, n.ºs 1 e 5, do R.J.I.F.N.A.

A Recorrente apresentou alegações com as seguintes conclusões:

1. O prazo de prescrição do procedimento contra-ordenacional com referência às três contra-ordenações a que referência é feita nos autos findou já nos termos e de harmonia com o disposto no artigo 4.º, n.º 2, do Regime Geral das Infrações Fiscais não Aduaneiras, no artigo 3.º, alínea b) do Regime Geral das Infrações Tributárias, no artigo 121.º, n.º 3, do Código Penal e no artigo 28.º, n.º 3, do Decreto-Lei 433/82, de 17 de Outubro, donde, por prescrito o respectivo procedimento, dever ordenar-se, pura e simplesmente, o arquivamento dos autos onde sobe o presente recurso e, evidentemente, a procedência deste;

2. Deve entender-se que o limite temporal de validade de uma autorização legislativa e não a data da aprovação — “não é publicamente controlável” — de Decretos-Leis em Conselho de Ministros, mas sim a publicação no *Jornal Oficial* dos Decretos-Leis ao abrigo da mesma aprovados, face à regra ínsita no artigo 168.º, n.º 2, da Constituição da República Portuguesa, na versão a tomar em consideração para efeitos de decisão do presente recurso, actual n.º 2 do artigo 165.º da Constituição da República Portuguesa, constituindo interpretação diversa deste preceito inconstitucionalidade material por violação do princípio do Estado de Direito expresso no artigo 2.º da Constituição da República Portuguesa.

3. Deve, assim, ser julgado procedente e provado o presente recurso e, em consequência, revogar-se a sentença recorrida e substituir-se a mesma por acórdão que, por um lado, reconhecendo a verificação da prescrição do procedimento contra-ordenacional em causa, ordene, pura e simplesmente, o arquivamento dos autos e, por outro, na hipótese de, por absurdo, assim se não entender, reconhecer-se a inconstitucionalidade orgânica de que se encontram feridos, pelos motivos apontados, os citados Decretos-Leis 20-A/90, de 15 de Janeiro, e 384/93, de 24 de Novembro, até por que entendimento diverso constitui inconstitucionalidade material, por violação do disposto no artigo 2.º da Constituição da República Portuguesa, e, consequen-

temente, a sua não aplicabilidade pelos Tribunais, e ordenar-se também o arquivamento dos autos, por acórdão a proferir, desta forma se fazendo JUSTIÇA.

O Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público na 1.ª instância respondeu, concluindo da seguinte forma:

1 — O procedimento relativo às três contra-ordenações por que foi condenada a arguida não se mostra extinto por prescrição, por ainda não ter decorrido, desde a prática da primeira das infracções por que foi condenada, o prazo de 8 anos, correspondente ao prazo normal de prescrição — 5 anos — acrescido de metade desse prazo — 2,5 anos — resultante da verificação de factos interruptivos da prescrição e acrescido ainda do período de tempo máximo de duração da suspensão da prescrição — 6 meses.

2 — De qualquer modo, nunca a infracção mais grave, a relativa à recusa de apresentação de documentos, p. e p. pelos n.ºs 1 e 5 do artigo 28.º do RJIIFNA, poderia estar prescrita, por ter sido praticada em 07/03/97 e ainda não ter decorrido, desde aquela data, o prazo de sete anos e meio defendido pela recorrente para a extinção do respectivo procedimento contra-ordenacional.

3 — Para que o Governo utilize, em prazo, a autorização legislativa concedida pela Assembleia da República, basta que aprove, dentro do prazo fixado, o diploma legislativo, irrelevando que a promulgação, a referenda e a publicação ocorram já depois dele esgotado.

4 — Tendo os Decretos-Lei 20-A/90, de 15 de Janeiro, e 394/93, de 24 de Novembro sido aprovados em Conselho de Ministros em 28/09/89 e 16/09/93, respectivamente, dentro do prazo de autorização legislativa (90 dias) constante das Leis 89/89, de 11 de Setembro, e 61/93, de 20 de Agosto, não padecem de inconstitucionalidade orgânica.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 — Na sentença recorrida deu-se como assente a seguinte matéria de facto:

1 — *No dia 21/3/1997, quando se encontrava no exercício das suas funções, um funcionário da Administração Fiscal estruturou o auto de notícia constante de fls. 2 a 4 dos autos, o qual se dá aqui por integralmente reproduzido;*

2 — *Do auto de notícia identificado no n.º. 1 consta, além do mais, que a firma “Tecnicrédito ALD — Aluguer de Automóveis, S.A.”, com sede em Lisboa, e área de competência deste Tribunal, enquadrada em I.V.A. no regime normal com periodicidade mensal, em 5/3/1997 foi notificada na pessoa do seu director financeiro, de que devia facultar à A. Fiscal diversos elementos da sua escrita contabilística do ano de 1995, referentes a indemnizações pagas e que foram emitidos por companhias de seguros, mais advertindo o notificando de que a falta de apresentação dos mesmos implicava a participação nos termos do art.º. 28.º, do R.J.I.F.N.A. (cfr. documento junto a fls. 6 dos autos);*

3 — *Em 7/7/1997, o representante da arguida efectuou as declarações constantes do auto de fls. 7 e 8, no qual justifica, resumidamente, a não entrega dos documentos pedidos com a falta de envio atempado dos mesmos por parte das respectivas companhias de seguros (cfr. documento junto a fls. 9 dos autos);*

4 — *Do auto de notícia identificado no n.º. 1 consta, igualmente, que a firma arguida não emitia qualquer recibo no momento em que lhe era entregue o montante da quitação relativo ao contrato de aluguer de longa duração efectuado com os seus clientes, tanto no ano de 1995 como no ano de 1996, assim violando o disposto nos arts. 28, n.º. 1,*

al. b), e 35, n.º 1, do C. I. V. A. (cfr. auto de declarações cuja cópia se encontra junta a fls. 157 e 158 do presente processo);

5 — O auto de notícia mencionado no n.º 1 deu origem ao presente processo de contra-ordenação fiscal, cuja parte administrativa correu seus termos no 12.º Serviço de Finanças de Lisboa;

6 — No âmbito da qual, em 31/10/1997, o arguido foi notificado nos termos e para os efeitos do art.º 199, do C. P. Tributário, tendo deduzido defesa escrita na qual concluiu pugnando pelo arquivamento dos autos (cfr. fls. 221 a 239 dos autos);

7 — Em 11/10/2002, por despacho do Director de Finanças de Lisboa, exarado a fls. 435 a 447 dos autos e que se dá aqui por integralmente reproduzido, foi aplicada coima ao arguido no montante total de 6 620,00, decisão que lhe foi comunicada em 17/10/2002 (cfr. fls. 449 e 450 dos autos);

8 — Em 29/10/2002, deu entrada no 12.º Serviço de Finanças de Lisboa o recurso da decisão de aplicação de coimas interposto pelo arguido (cfr. fls. 451 e seg. dos autos);

9 — Não consta dos autos que o arguido tenha antecedentes contra-ordenacionais (cfr. documentos juntos a fls. 523, 524, 528 e 529 dos autos);

10 — O arguido agiu animado de vontade livre e consciente, sabendo que a sua conduta (não facultar à A. Fiscal os elementos da sua escrita contabilística do ano de 1995, referentes a indemnizações pagas e que foram emitidos por companhias de seguros), porque ilícita e punível, lhe estava legalmente vedada;

11 — Tendo agido de forma negligente e sem o cuidado devido, ao não cumprir com o dever legal de emissão de recibo no momento em que auferia o montante da quitação relativo ao contrato de aluguer de longa duração efectuado com os seus clientes, tudo de harmonia com os arts. 28, n.º 1, al. b), e 35, n.º 1, do C.I.V.A.

3 — A primeira questão suscitada pela Recorrente é a da prescrição do procedimento contra-ordenacional.

Em matéria de direito sancionatório, vale o princípio constitucional da aplicação do regime globalmente mais favorável ao infractor que, embora apenas previsto expressamente para as infracções criminais (art. 29.º, n.º 4, da C.R.P.), é de aplicar analogicamente aos outros direitos sancionatórios (1).

(1) Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo:

— de 19-6-91, proferido no recurso n.º 13160, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 30-9-93, página 746, e em *Acórdãos Doutrinários do Supremo Tribunal Administrativo*, n.º 362, página 224;

— de 22-5-92, proferido no recurso n.º 14170, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 22-2-95, página 1619;

— de 1-7-92, proferido no recurso n.º 13546, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 30-6-95, página 1961;

— de 15-7-92, do Pleno, proferido no recurso n.º 13156, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 30-9-94, página 174;

— de 30-9-92, proferido no recurso n.º 14110, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 30-6-95, página 2382;

— de 25-3-92, do Pleno, proferido no recurso n.º 13148, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 30-9-94, página 54.

No mesmo sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos do Tribunal Constitucional — n.º 227/92, de 17-6-92, proferido no recurso n.º 388/91, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 418, página 430; e

— n.º 150/94, de 8-2-94, proferido no recurso n.º 603/93, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 434, página 126.

No mesmo sentido pronunciaram-se J. J. GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, de 3.ª edição, página 195.

Por isso, para além de nunca poder ser aplicável uma lei sobre prescrição mais gravosa para o arguido do que a vigente no momento da prática da infracção, será mesmo aplicável retroactivamente o regime que, globalmente, mais favoreça o infractor.

Assim, para apreciar se ocorreu ou não a prescrição, deverá apreciar-se se ela ocorre à face de qualquer dos regimes vigentes desde a data da infracção e o presente.

Tendo o decurso do prazo de prescrição o efeito de extinguir o procedimento — art. 27.º do Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro (2) — e, consequentemente, a responsabilidade do arguido pela infracção, será de aplicar em tal matéria qualquer dos regimes vigentes desde a prática da infracção que conduza a tal extinção, pois, obviamente, não poderá haver regime mais favorável do que algum que extinga a responsabilidade do arguido.

Na aplicação de tais regimes, deverá considerar-se a aplicação em bloco das normas de cada um deles e não a parte mais favorável de cada um deles, como vem sendo jurisprudência pacífica.

Por força de tal princípio constitucional, estará afastada, também, a possibilidade de fazer aplicação, nesta matéria, da norma sobre sucessão no tempo de leis sobre prazos, contida no art. 297.º do Código Civil (3).

Por outro lado, verificando-se actos interruptivos da prescrição do procedimento, é aplicável subsidiariamente, nesta matéria, por força do preceituado no art. 32.º do Decreto-Lei n.º 433/82 (4) a norma do n.º 3 do art. 121.º do Código Penal (na redacção do Decreto-Lei n.º 48/95, de 15 de Março, a que correspondia o art. 120.º, n.º 3, na redacção inicial), que determina que a prescrição ocorrerá sempre que, ressaltado o tempo de suspensão, tiver decorrido o prazo normal de prescrição acrescido de metade (5).

4 — Assim, passar-se-á a apreciar se a prescrição ocorreu à face do regime vigente à data da prática das infracções.

(2) Nem o R.J.I.F.N.A. nem o C.P.T. contém norma expressa que preveja as consequências do decurso do prazo de prescrição do procedimento por contra-ordenações e, por isso, será aplicável este art. 27.º, nessa parte, por força do disposto no art. 4.º alínea b), do R.J.I.F.N.A. e do art. 2.º, alínea e), do C.P.T.

(3) Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos do Supremo Tribunal de Justiça: — de 5-3-86, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 355, página 180;

— de 7-5-86, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 357, página 205; e

— de 29-10-86, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 360, página 490.

(4) Que é globalmente aplicável subsidiariamente ao R.J.I.F.A., por força do disposto no seu art. 4.º, alínea b).

(5) Neste sentido, podem ver-se, entre muitos outros, os seguintes acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo:

— de 17-4-91, proferido no recurso n.º 13155, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 30-9-93, página 382;

— de 20-10-93, do Pleno, proferido no recurso n.º 13260, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 31-10-95, página 256;

— de 26-1-94, do Pleno, proferido no recurso n.º 14675, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 22-8-96, página 56;

— de 6-5-98, proferido no recurso n.º 18173; e de 17-3-99, proferido no recurso n.º 19484, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 485, página 207;

— de 26-5-1999, proferido no recurso n.º 20918, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 26-6-2001, página 202.

No mesmo sentido, se pronunciou o Supremo Tribunal de Justiça, no acórdão de 7-5-2, proferido no recurso n.º 42475.

O regime da prescrição das contra-ordenações fiscais não aduaneiras vigente à data da prática das infracções (1995-1997) constava do art. 35.º do C.P.T. que estabelecia o seguinte:

«Artigo 35.º

Prescrição do procedimento por contra-ordenações fiscais

1 — *O procedimento por contra-ordenações fiscais prescreve no prazo de cinco anos a contar do momento da prática da infracção.*

2 — *Sempre que o processo por contra-ordenações fiscais for suspenso por motivo da instauração de processo gracioso ou judicial onde se discuta situação tributária de que dependa a qualificação da infracção, fica também suspenso o prazo de prescrição do respectivo procedimento.*

3 — *No caso de pedido de pagamento da coima antes de instaurado o processo de contra-ordenação fiscal, o prazo de prescrição suspende-se desde a apresentação do pedido até à notificação para o pagamento.*

4 — *A prescrição do procedimento por contra-ordenações fiscais interrompe-se com qualquer notificação ou comunicação ao arguido dos despachos, decisões ou medidas contra ele tomados, com a realização de quaisquer diligências de prova ou com quaisquer declarações que o arguido tenha proferido no exercício do direito de audição e defesa.*

5 — *Em caso de concurso de crimes e contra-ordenações, a interrupção da prescrição do procedimento criminal determina a interrupção do procedimento por contra-ordenação.»*

Como se vê, prevêm-se neste artigo causas especiais de suspensão e interrupção da prescrição, sem qualquer remissão para legislação subsidiária, pelo que é de concluir que são apenas estas as causas de suspensão e interrupção a considerar.

Não havendo indicação nos autos da existência de qualquer causa de suspensão da prescrição, e sendo de 5 anos o prazo de prescrição, por força da aplicação subsidiária do art. 121.º, n.º 3, do Código Penal, o prazo máximo de prescrição será de 7 anos e meio, a contar da data da prática de cada uma das infracções.

Assim, relativamente às infracções sido praticadas em 1995 e 1996, tem de concluir-se que, se não antes, pelo menos ter-se-á consumado o prazo de prescrição em 30-6-2004.

Relativamente à contra-ordenação dolosa, relativa à recusa de apresentação de documentos, terá ocorrido em Março de 1997 (pontos 1 e 2 da matéria de facto fixada), é manifesto que não decorreu o período de 7 anos e meio, pelo que, havendo vários factos interruptivos da prescrição (diligências e notificações à arguida) é de concluir que não ocorreu a prescrição, à face do referido art. 35.º do C.P.T. Na verdade, constata-se pelos pontos 6 e 7 da matéria de facto fixada que a arguida foi notificada em 31-10-97, o que tem efeito interruptivo da prescrição, e voltou a sê-lo em 17-10-2002, pelo que não decorreu um período de cinco anos sem actos interruptivos da prescrição.

Com a entrada em vigor da L.G.T., aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, o regime da prescrição das contra-ordenações tributárias passou a ser regulado, em primeira linha, pelo art. 119.º daquela Lei, que estabelece que "o procedimento por contra-ordenação extingue-se, por efeito da prescrição, logo que sobre a prática da mesma sejam decorridos cinco anos, sem prejuízo das causas de interrupção e de suspensão previstas na lei", com o que se remete para o que consta do Regime Geral das Contra-Ordenações,

aprovado pelo Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro (art. 107.º, n.º 2, da L.G.T.).

Mantendo-se o prazo de 5 anos para a prescrição do procedimento contra-ordenacional e mantendo-se o efeito interruptivo das notificações referidas [art. 28.º, n.º 1, alínea a) do R.G.C.O.] é de concluir que também não ocorreu a prescrição, relativamente à contra-ordenação praticada em 1997, à face deste regime da L.G.T.

Com o R.G.I.T. também não houve uma alteração deste regime, pois manteve-se o prazo de prescrição de 5 anos e a aplicação supletiva do R.G.C.O. (art. 33.º, n.ºs 1 e 3, daquele diploma).

Assim, conclui-se que já decorreu o prazo de prescrição relativamente às contra-ordenações praticadas em 1995 e 1996, mas não em relação à de 1997.

5 — A arguida coloca a questão da inconstitucionalidade orgânica do Decreto-Lei n.º 20-A/90, de 15 de Janeiro, que aprovou o R.J.I.F.N.A., por entender que, nos casos de diplomas aprovados pelo Governo ao abrigo de autorização legislativa, em matéria da reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República, a data da sua publicação tem de se conter dentro do limite temporal de validade definido na lei de autorização.

Incluía-se na reserva relativa de competência da Assembleia da República, à face da C.R.P. na redacção de 1989, legislar sobre o regime geral dos actos ilícitos de mera ordenação social e do respectivo processo [art. 168.º, n.º 1, alínea d), da C.R.P., a que corresponde o art. 165.º na redacção de 1997], pelo que as intervenções legislativas do Governo, em matéria contra-ordenacional que não se enquadrasse no R.G.C.O. então vigentes não poderiam ter lugar, validamente, sem autorização legislativa, nos termos da al. b) do n.º 1 do art. 201.º da Lei Fundamental.

No caso em apreço, constata-se que o Decreto-Lei n.º 20-A/90 foi aprovado em Conselho de Ministros em 28-9-1989, no uso da autorização legislativa concedida pela Lei n.º 89/89, de 11 de Setembro, mas só foi publicado em 15 de Janeiro de 1990. No art. 6.º desta Lei estabelece-se que "a presente autorização legislativa caduca se não for utilizada dentro do prazo de 90 dias, excepto na parte que respeita ao artigo 5.º, que caduca no prazo de 180 dias". O art. 5.º reporta-se às adaptações das normas do Código de Processo das Contribuições e Impostos, pelo que para a aprovação do R.J.I.F.N.A. o prazo era de 90 dias, a contar da data da entrada em vigor desta Lei, que ocorreu em 16-9-1989 [art. 2.º, n.º 1, alínea a), do Decreto-Lei n.º 3/83, de 11 de Janeiro]. Por isso o prazo de 90 dias concedido pela autorização legislativa terminou em 22-12-1989. A aprovação do texto do Decreto-Lei n.º 20-A/90 e do R.J.I.F.N.A. teve lugar em 28-9-89, pelo que ocorreu dentro do prazo da autorização legislativa. No entanto, o mesmo não sucedeu com a promulgação, a referenda e a publicação, que ocorreram em Janeiro de 1990.

Por isso, a questão de inconstitucionalidade suscitada reconduz-se a saber se, para efeitos de determinação do uso tempestivo da autorização legislativa, basta que a aprovação do diploma pelo Governo ocorra dentro do prazo concedido ou será necessário que também a promulgação, a referenda e a promulgação, ou, ao menos, algum destes actos, tenha ocorrido dentro desse prazo.

Embora o acto legislativo só tenha existência jurídica com a promulgação e referenda — arts. 140.º e 143.º, n.º 1, da Constituição, na redacção de 1989 — basta que a aprovação pelo Governo, em

Conselho de Ministros [art. 203º, alínea d), da Constituição, na mesma redacção] se faça dentro do prazo previsto na lei de autorização legislativa, para estar assegurada a competência legislativa do Governo.

O acto do Governo faz parte de um processo legislativo composto por vários actos. A situação de um diploma aprovado pelo Governo no uso de autorização legislativa, é idêntica à que tem um diploma aprovado pela Assembleia da República nas mesmas circunstâncias e tem a validade, antes da promulgação, que o mesmo acto teria se fosse praticado por esta: ele é um acto válido como parte deliberativa ou decisória da globalidade que é o acto legislativo.

A lei de autorização de legislativa limita-se a permitir ao Governo a prática de actos para que ela própria é competente e não actos que são da competência originária do Presidente da República (promulgação) ou do Governo (referenda).

Isto é, autorização legislativa tem o significado prático de autorizar para o Governo a praticar a parte deliberativa do acto legislativo, para que careceria de competência sem ela.

Por isso, o entendimento que melhor se coaduna com esta realidade é a de que o prazo fixado na lei de autorização legislativa é aquele em que o Governo pode praticar a parte do processo legislativo que caberia à Assembleia e não o prazo máximo em que os outros órgãos estaduais podem praticar actos da sua própria competência que não dependem dessa autorização.

Pelo exposto, o R.J.I.F.N.A. não padece da inconstitucionalidade orgânica que a Recorrente lhe imputa ⁽⁶⁾, nem da inconstitucionalidade material que ao Recorrente faz derivar da hipotética violação das referidas regras sobre a repartição da competência legislativa entre a Assembleia da República e o Governo.

Termos em que acordam em:

— conceder parcial provimento ao recurso jurisdicional;

— revogar a sentença recorrida quanto à condenação pelas contra-ordenações praticadas em 1995 e 1996, declarando extinto o procedimento contra-ordenacional relativamente a elas e absolvendo a arguida das mesmas;

— confirmar a sentença recorrida quanto à condenação pela contra-ordenação praticada em 1997, condenado a arguida, pela sua prática e pelas razões referidas na sentença recorrida, na coima de 500 eu-

⁽⁶⁾ Neste sentido, a propósito do Decreto-Lei n.º 20-A/90, pode ver-se o acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 27-9-2000, proferido no recurso n.º 24845, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 17-1-2003, página 3228.

No mesmo sentido, relativamente ao Decreto-Lei n.º 20-A/90, podem ver-se o acórdão do Tribunal Constitucional n.º 507/96, de 21-3-96, proferido no processo n.º 138/95. Em sentido idêntico, a propósito de outros diplomas, podem ver-se os seguintes acórdãos do Tribunal Constitucional:

— 563/93, de 27-10-93, proferido no processo n.º 418/92;

— 703/93, de 10-11-93, proferido no processo n.º 484/93;

— 265/93, de 30-3-93, proferido no processo n.º 227/91, publicado no *Diário da República*, II Série, de 10-8-93, página 8346;

— 352/95, de 26-6-95, proferido no processo n.º 218/94;

— 146/96, de 7-2-96, proferido no processo n.º 552/95, publicado no *Diário da República*,

II Série, de 7-5-96, página 6112;

— 651/93, de 4-11-93, proferido no processo n.º 315/92, publicado no *Diário da República*,

II Série, de 31-3-94, página 2952(29);

— 349/93, de 19-5-93, proferido no processo n.º 691/92, publicado no *Diário da República*,

II Série, de 3-8-93, página 8195.

ros, além das custas referidas na sentença recorrida e na decisão de aplicação da coima.

Sem custas neste STA.

— Lisboa, 29 de Setembro de 2004. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 29 de Setembro de 2004.

Recurso n.º 532/04-30. Recorrente: Socurte — Sociedade de Costumes ao Sul do Tejo, L.^{da}; recorrida: Fazenda Pública; relator: Ex.^{mo} Juiz Cons. Dr. Fonseca Limão.

Nestes autos de recurso jurisdicional, em que é recorrente Socurte — Sociedade de Costumes ao Sul do Tejo, L.^{da}, e recorrida a Fazenda Pública, tendo em conta o disposto no art. 8.º, n.º 3, do C. Civil e fazendo apelo ao estatuído nos arts. 713.º, n.º 5, e 726.º do C. P. Civil, pelos fundamentos da decisão recorrida que, de resto, se encontram em sintonia com o decidido no Ac. S.T.A. de 25/6/03, rec. 325/03, que se junta em anexo, e demais jurisprudência aí citada, tirado a propósito de um quadro conclusivo que é, *ipsis verbis*, o ora traçado, acorda-se em negar provimento ao recurso.

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

— Lisboa, 29 de Setembro de 2004. — *Fonseca Limão* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Lúcio Barbosa*.

ANEXO

Recurso n.º 325/03-30, de 25 de Junho de 2003

Assunto:

Oposição à execução fiscal. Dívidas ao Fundo Social Europeu e ao OSS. Prescrição. Prazo. Fundamentos. Nulidade da citação.

Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O prazo de prescrição das dívidas resultantes dos saldos credores a final apurados por decisão da Comissão Europeia relativamente às acções de formação participadas com verbas do mesmo Fundo e do Orçamento de Segurança Social, é o geral ordinário de vinte anos, nos termos do artº 309º do Cód. Civil, que não o de cinco anos previstos no artº 40º do Dec-Lei 155/92, de 28 Julho, que estabelece o regime da administração financeira do Estado.*
- 2 — *A nulidade (irregularidade) da citação não constitui fundamento de oposição à execução fiscal por não incluída em qualquer das alíneas, nomeadamente na al. i) do nº 1 do artº 204º do CPPT, devendo, antes, invocar-se no próprio processo de execução.*

Recurso n.º 325/03-30. Recorrente: JAP - Estudos e Projectos L.da; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Brandão de Pinho.

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

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por JAP - ESTUDOS E PROJECTOS, LDA, da sentença do TT de 1ª instância de Faro, que julgou improcedente a oposição à execução fiscal n.º 1.058-01/161.033.3, pendente contra a mesma no serviço local de Finanças de Faro.

Fundamentou-se a decisão, em que a nulidade da citação não é fundamento legal de oposição, devendo ser invocado na própria execução; e que se não verifica a prescrição da dívida exequenda, pois não tem natureza fiscal mas ao Fundo Social Europeu e de “dívida de capital ao Estado Português” pelo que se lhe não aplica o regime previsto no art.º 40º, n.º 1, do Dec-Lei 155/92, de 28.07, que “apenas veio estabelecer o regime de administração financeira do Estado em matéria de dívidas de gestão corrente (ou de administração) o que não é o caso, sendo o prazo de prescrição da aludida dívida, ordinário de 20 anos, nos termos do art.º 309º do C. Civil, o qual ainda não decorreu.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

«I. - Deduziu oposição à execução alegando a prescrição da dívida exequenda e a nulidade absoluta do acto de citação.

II. - Quanto à prescrição da dívida exequenda, a douda sentença recorrida entendeu que a dívida exequenda não se encontrava prescrita porque o prazo de prescrição aplicável era o prazo ordinário de 20 anos previsto no artigo 309º do Código Civil e tal prazo ainda não havia decorrido.

III. - A recorrente não concorda com tal decisão pois entende não ser de aplicar o prazo geral de prescrição previsto no Código Civil mas sim o prazo previsto no Decreto-Lei n.º 155/92, de 28 de Julho.

IV. - Porquanto, não existindo regulamentação específica, no que à prescrição respeita, para a reposição das quantias recebidas do DAFSE e sendo inequívoco que estas quantias são “dinheiros públicos” (de fonte nacional e comunitária).

V. - O prazo de prescrição da reposição desses “dinheiros” deve ser o constante do n.º 1 do artigo 40º, Decreto-lei n.º 155/92, de 28 de Julho, ou seja, 5 anos, contados da data do recebimento das quantias a restituir.

VI. - É também absolutamente claro, conforme resulta do n.º 1 do seu artigo 36º, que este diploma legal, no que ao prazo de prescrição respeita, se aplica quer às chamadas “dívidas correntes” quer às “dívidas de capital”.

VII. - Ou seja, este diploma legal se aplica a todas as situações em que haja lugar à reposição de dinheiros públicos.

VIII. - Assim sendo, o prazo de prescrição para a reposição de dinheiros públicos recebidos através do DAFSE é de 5 anos e, neste caso concreto, tal prazo já havia decorrido no momento da instauração da execução.

IX. - Quanto à nulidade absoluta do acto de citação, a douda sentença recorrida entendeu que o mesmo não pode ser alegado em sede de oposição à execução.

X. - Ora a nulidade absoluta do acto de citação, nos termos invocados pela recorrente, é fundamento de oposição à execução pois enquadrar-se na previsão da alínea i) do n.º 1 do artigo 204º do CPPT.

XI. - Pelo que, deveria o tribunal recorrido ter tomado conhecimento do vício arguido pela recorrente.

PEDIDO:

TENDO EM CONTA O ALEGADO, DEVERÁ A SENTENÇA RECORRIDA SER REVOGADA E DECIDIDA A PROCEDÊNCIA DA OPOSIÇÃO E DETERMINANDO-SE, EM CONSEQUÊNCIA, A TOTAL EXTINÇÃO DA EXECUÇÃO.»

E contra-alegou a Fazenda Publica, concluindo por sua vez:

«- Em consonância com o tipo de factualidade admitida como causa de pedir, o processo de oposição fiscal tem apenas como finalidade a declaração do indevido definitivo da quantia exequenda, pelo que não é o meio adequado para conhecer quaisquer vícios que iniquem o processo executivo do ponto de vista adjectivo, logo a alegada nulidade absoluta do acto de citação deveria ter sido invocada no próprio processo de execução fiscal e só aí será apreciada.

- Refira-se no entanto, que não padece o acto de citação de qualquer nulidade absoluta pois dada a sua natureza não jurisdicional compete ao órgão de execução fiscal ou seja o serviço periférico local da administração tributária (art.º 149º do CPPT), ordenar a citação da executada por força do art.º 188º do CPPT.

- A dívida exequenda de manifesta natureza não tributária não está prescrita, pois não existindo regulamentação específica, no que à prescrição respeita, para a reposição das quantias recebidas do DAFSE, é aplicável o regime previsto no Código Civil.

- Assim, neste caso concreto é o prazo ordinário de 20 anos estabelecido pelo art.º 309º do Código Civil, o qual ainda não decorreu.

- Pois não colhe o argumento do recorrente que a tais dívidas é aplicável o prazo de prescrição estipulado no Dec.-Lei n.º 155/92, de 28/07, no seu art.º 40º, visto que este diploma veio estabelecer o regime Administração financeira em matéria de despesas de gestão corrente (ou de administração), logo a reposição de dinheiros públicos a que se refere a secção VI daquele diploma só pode dizer respeito a dívidas daquela natureza. Assim constituindo as participações afectas à formação profissional despesas de capital, não é aplicável tal regime.

Nestes termos e porque nesta conformidade decidiu o Meritíssimo Juiz *a quo* fazendo correcta interpretação e aplicação da lei, deve ser mantida a decisão recorrida e negado provimento ao recurso interposto.”

Ex.ª magistrado do MP emitiu o seguinte parecer:

«O julgado deve ser confirmado porque:

- quanto à questão da nulidade da citação como fundamento de oposição, o M.º Juiz *a quo* fez a melhor interpretação da lei, aliás na linha da jurisprudência deste STA (cfr., v.g., o ac. de 17.11.99, rec. 24.250);

- quanto à questão da prescrição - considere-se quer o prazo do art.º 40º do DL 155/92, de 28/07, quer (como me parece ser) o do art.º 309º do C. Civil - ela, prescrição, não ocorreu uma vez que a dívida só se tornou exigível (isto é, o respectivo direito só pôde ser exercido) em 1999, como se vê da decisão de 20-01-1999 da Comissão Europeia, a fls. 27-28 (cfr. o art.º 306º, n.º 1, do C. Civil).

Termos em que sou de parecer que o recurso não merece provimento.»

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

Em sede factual, vem apurado que:

«1 - Corre termos no serviço local de finanças de Faro a execução fiscal nº 1058 - 01/161033.2 instaurada contra a oponente;

2 - Serve-lhe de título executivo a certidão de fls. 21;

3 - A oponente sucedeu, nas suas obrigações; à sociedade STEC Sociedade Transformadora de Carnes, L.^{da}

4 - A referida STEC recebeu do Fundo Social Europeu entre 1986 e 1990, a quantia de 72 416 860\$00 e do Orçamento da Segurança Social, entre 1986 e 1988 o montante de 63 937 697\$00, no total, portanto, de 136 354 557\$00;

5 - Todavia, o quadro de financiamento em causa foi de apenas 93 386 727\$00, sendo 51 362 700\$00 de contribuições do Fundo Social Europeu e 42 024 027\$00 do Orçamento da Segurança Social.

6 - Recebeu, pois, a STEC, antecessora da oponente, a mais, a quantia de 42 967 800\$00, sendo 21 054 160\$00 do Fundo Social Europeu e 21 913 679\$00 do Estado Português;

7 - As verbas referidas em 4, foram recebidas no âmbito do dossier agrupado titulado pelo nº 860012 destinado a acção de formação profissional;

8 - A oponente foi citada para a execução em 27/09/01.

Vejam, pois:

Quanto à citação:

A irregularidade (nulidade) da citação, não constitui fundamento de oposição à execução fiscal, por não incluída em qualquer das alíneas, nomeadamente na al. i) do nº 1 do artº 204º do CPPT, devendo, antes, invocar-se no próprio processo de execução.

Pois que tal oposição constitui um meio processual próprio do contencioso judicial tributário, tipicamente previsto na lei - artº 203º e segs. do mesmo diploma legal - com os fundamentos aí previstos.

Tendendo à extinção ou, em casos mui contados, à suspensão respectiva, na base da invocação e existência da factos extintos ou modificativos da dívida exequenda, posteriores à liquidação, incluindo a moratória e o perdão, total ou parcial.

Isto, aliás, em paralelo com o que dispõe o artº 813º do C.P. Civil, com referência à execução comum fundada em sentença - aquela al. i) corresponde à al. g) deste último normativo.

Não abrange, assim, vicissitudes processuais da execução que não conduzem às preditas extinção ou suspensão.

Cfr., aliás, em casos idênticos, os Acds. deste STA, de 04Nov98, Rec. 22.386, 04Fev98, Rec. 20.651, 04-06-97, Rec. 21.014, 09-04-97, 21-01-98 in *Acds. Dout.* 434-194, e de 09-04-97, Rec. 21.279, e, mais recentemente, de 12-02-03, Rec. 01.529/02.

Quanto à prescrição:

Nos termos do artº 40º, nº 1, do Dec-Lei 155/92, de 28Jul, que estabelece o regime da administração financeira do Estado, “a obrigatoriedade de reposição das quantias recebidas prescreve decorridos cinco anos após o seu recebimento”.

Aquele diploma faz referência à Lei 8/90, de 20Fev - Lei de Bases da Contabilidade Pública - que no seu artº 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.

O Dec.-Lei 155/92 - artº 1º - “contém as normas legais de desenvolvimento do regime de administração financeira do Estado a que se refere a Lei nº 8/90, de 20Fev.

E o próprio preâmbulo daquele primeiro diploma legal faz apelo, procurando concretizá-la, a “uma definição mais rigorosa do âmbito da gestão corrente e princípios de organização interna que o adequam à estrutura do Orçamento por programas”.

Ora, o débito em causa não tem aquela natureza de despesa de gestão corrente.

Na verdade, como resulta do probatório, trata-se de participações conjuntas recebidas pela oponente, do FSE e do OSS, em que se torna difícil separar a origem dos fundos -como se refere no Ac. do TC de 24/10/00, Procº 7/00-, ainda que seja o Estado Português o responsável pela devolução, às autoridades comunitárias, dos valores por aquela primeira entidade adiantadas - artº 6º do Regulamento (CEE) nº 2950/83, do Conselho, de 17Out.

E a quantia reclamada no processo executivo corresponde ao saldo credor apurado, a final, por decisão da Comissão relativamente às acções de formação profissional participadas com as referidas verbas.

E as participações financeiras do FSE e do OSS, para tais acções, constituem, não despesas de gestão corrente ou de administração mas, antes, “despesas de capital”, como tal inscritas no Orçamento da Segurança Social, conforme mapas anexos ao respectivo Orçamento anual do Estado.

Não tem, pois, aplicação nos autos o prazo de prescrição de 5 anos referido no dito artº 40º, nº 1, do Dec-Lei 155/92.

Mas antes o geral ordinário de 20 anos, nos termos do artº 309º do Cód. Civil.

Prazo que ainda não decorreu, atento o probatório referido.

Cfr., aliás, no sentido exposto, o recente Ac. do STA, de 06/11/02, Procº 727/02.

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

Custas pela recorrente, com procuradoria de 60%.

Lisboa, 25 de Junho de 2003. — *Domingos Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Alfredo Madureira*.

Acórdão de 29 de Setembro de 2004.

Assunto:

Art. 10º, n.º 4, da Lei n.º 85/01, de 4 de Agosto. Inconstitucionalidade material.

Doutrina que dimana da decisão:

Conforme ao decidido pelo Plenário do TC no acórdão n.º 86/04, de 04/02/2004, a norma do art. 10º, n.º 4, da Lei n.º 85/01, de 4 de Agosto, na parte em que determina que, na execução das sentenças anulatórias dos actos de liquidação emolumentar, será deduzida, na restituição da quantia paga, a parcela correspondente à participação emolumentar dos funcionários do registo comercial, padece de inconstitucionalidade material, por violação dos arts. 2º, 111º, n.º 3, e 205º, n.º 2, da CRP.

Recurso n.º 540/04-30; Recorrente: Madeira Shopping - Sociedade de Centros Comerciais, S. A.; 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 MADEIRA SHOPPING - SOCIEDADE DE CENTROS COMERCIAIS, S. A., da sentença do TAF do Funchal, proferida em 28/12/2003 que julgou improcedente a impugnação judicial pela mesma deduzida contra a liquidação de “participação emolumentar” no montante de € 6.097,80.

Fundamentou-se a decisão no acórdão deste STA, de 01/10/2003, Rec. 313/03, que decidiu não haver ofensa do caso julgado já que o novo acto não foi objecto do “acertamento decisório” anterior, estando-se perante uma questão nova, sobre a qual não se projecta o efeito preclusivo ditado pela sentença, sendo que os ditos emolumentos têm a natureza jurídica de taxas, em que não vigora a regra da irretroactividade da norma fiscal, actividade registral que sempre foi tributada pelo que “não há aqui qualquer abalo à tutela da confiança” e o montante cobrado não se “afigura irrazoável, face à actividade envolvida e à utilidade económica para o particular”, também não havendo violação do direito comunitário relativa à proibição de imposições administrativo-fiscais, que só se reporta aos aumentos de capital de sociedades comerciais de capitais e não a casos como o presente (emolumentos relativos a registo de hipoteca).”

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

«1ª - A participação emolumentar impugnada nos presentes autos foi calculada nos termos da Tabela de Emolumentos aprovada pela Portaria n.º 996/98;

2ª - 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;

3ª - 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 256/2000, que correu os respectivos termos no Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchal;

4ª - 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 996/98 - com o direito comunitário, designadamente com o disposto na Directiva 69/335/CEE.

5.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;

6ª 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.;

7ª - 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 no 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:

8ª - A “nova tributação” sustentada na sentença recorrenda 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 Tabela de Emolumentos aprovada pela Portaria n.º 996/98, o que significa que a sua exigência infringe claramente o caso julgado;

9ª - Em face da decisão judicial proferida no citado processo de impugnação n.º 256/00, 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,

10ª - 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 MADEIRA 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 € 6.097,80, acrescida de juros legais desde 5 de Junho de 2002 até efectivo e integral pagamento.»

Não houve contra-alegações.

O Ex.º Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, nos termos do acórdão do TC n.º 86/2004, de 04/02/2004, que julgou inconstitucional, por violação dos arts. 2º, 111º, n.º 3, e 205º, n.º 2, da CRP, a norma do art. 10º, n.º 4 da Lei n.º 85/01, de 04 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”.

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

Em sede factual, vem apurado que:

«1 - Por sentença deste Tribunal, de 21-2-2001, transitada em julgado, foi declarada a nulidade do acto da Cons. do Reg. Predial do Funchal que, em Julho de 2000, liquidou emolumentos à ora impugnante, relativos a registo de hipoteca, com a determinação do reembolso do que fora pago (21.356.893 PTE ou € 106.527,73) e juros indemnizatórios - v. doc. 1 da petição inicial.

2 - Ao fazer a devolução (num total de € 119.705,706) em Junho de 2002, a DGRN deduziu de imediato 309 a título de emolumentos

e € 6097,80 a título de participação emolumentar, pagando, assim, à impugnante apenas € 113.333,76.

3 - Ao calcular os montantes, a DGRN invocou o Decreto-Lei 322-A/2001 de 14-12 (Regulamento Emolumentar dos Registos e Notariado) v. doc. 2 da petição inicial.»

Vejam, pois:

O Acórdão do TC, em Plenário nº 86/04, de 04/02/2004, julgou inconstitucional, por violação dos arts. 2º, 111º, nº 3, e 205º, nº 2, da CRP, a norma do art. 10º, nº 4, da Lei nº 85/01, de 4 de Agosto, “na parte em que determina que, na execução das sentenças anulatórias dos actos de liquidação emolumentar, será deduzida, na restituição da quantia paga, a parcela correspondente à participação emolumentar dos funcionários do registo comercial”.

Tal aresto tem tido eco unânime na jurisprudência posterior deste STA sobre a questão - cfr. os Ac. de 25/05/2004, Rec. 1905/03, 05/05/2004, Rec. 1547/02, e 23/06/2004, Rec. 473/04.

Jurisprudência que há, pois, que considerar - art. 8º, nº 3, do CC.

Termos em que - e sem necessidade de maiores explanações - se acorda em conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida e julgando-se procedente a impugnação.

Sem custas.

Lisboa, 29 de Setembro de 2004. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Jorge de Sousa*.

Acórdão de 29 de Setembro de 2004.

Assunto:

Impugnação da autoliquidação de IRC.

Doutrina que dimana da decisão:

Estabelecendo o artº 151º do CPT e o artº 131º do CPPT que, em caso de erro na autoliquidação, a impugnação será obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa, deverá entender-se que aquele erro na autoliquidação integra eventual erro de contabilização cometido na escrita do contribuinte e não apenas o erro de transcrição da contabilidade para a declaração onde é efectuada a autoliquidação.

Recurso n.º 585/04. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Micro-Máquinas — Sociedade de Comp. e Equip. Industriais L.ª; Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. António Pimpão.

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

1. O ERFPP recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, 1º Juízo, 1ª Secção, julgou procedente a impugnação do acto tributário da liquidação de IRC de 1991 e ordenou

que se procedesse à anulação parcial da liquidação no valor de 3.562.003\$00.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1. Julgou a sentença recorrida, procedente a impugnação deduzida contra a liquidação de IRC do ano de 1991, por haver entendido que o erro de contabilização de custos traduz-se num erro de autoliquidação.

2. Entende a Fazenda Pública que no caso *sub judice* não ocorreu um erro na autoliquidação, mas sim um erro de contabilização, não se confundindo este com aquele, facto que no caso concreto, determina a extemporaneidade da presente impugnação.

3. O erro na autoliquidação compreende os erros cometidos pelo contribuinte no decorrer do apuramento da matéria colectável que é objecto de tributação através da liquidação, e os erros cometidos nesta, sem prejuízo de ulteriores correcções que se mostrem devidas por parte da Administração Tributária.

4. A liquidação do IRC é efectuada pelo próprio contribuinte na declaração periódica de rendimentos (Modelo 22) e tem por base a matéria colectável que dela conste, conforme determinam os arts. 70º, alínea a), 71º, alínea a), 94º, nº 1, alínea b), e nº 1 do artº 96º, todos do CIRC, na redacção vigente ao tempo.

5. O lucro tributável é reportado na origem ao resultado contabilístico ao qual se introduzem, extracontabilmente, as correcções positivas ou negativas, enunciadas na lei para tomar em consideração os objectivos e condicionalismos próprios da fiscalidade, assim se apurando a matéria colectável sujeita a tributação, nos termos dos arts. 15º a 68º do CIRC, na redacção vigente ao tempo.

6. No caso concreto, ocorreu um erro contabilístico que teve reflexos ao nível do resultado líquido do exercício apurado na contabilidade, mas não na determinação da matéria colectável e respectiva autoliquidação do imposto, dado que precedeu estas e na medida em que estas operações foram efectuadas na declaração periódica de rendimentos Modelo 22, partindo desse resultado, com as correcções devidas nos termos do CIRC, tal como determina e nº 1 do artº 17º do CIRC, na redacção vigente à data, daí não constituir um erro na autoliquidação.

7. A autoliquidação do IRC foi correctamente efectuada pois teve por base a matéria colectável constante da declaração de rendimentos apresentada pela impugnante para o exercício de 1991, nos termos da alínea a) do nº 1 do artº 71º do CIRC, e sobre a mesma não foi assacado qualquer erro.

8. Não se tratando de erro na autoliquidação, não tem aplicabilidade o prazo de dois anos, contado da data do pagamento do imposto autoliquidado, para apresentar a reclamação graciosa condição da impugnação judicial, a que se refere o artº 151º do CPT, actual artº 131º do CPPT, mas sim o prazo de 90 dias contado do termo do prazo para pagamento voluntário do imposto, previsto na alínea a) do nº 1 do artº 123º do CPT, por força do disposto no nº 1 do artº 97º do mesmo Código.

9. Em caso de indeferimento da reclamação graciosa, o prazo para deduzir impugnação é de 15 dias a contar da notificação desse indeferimento - cfr. nº 2 do artº 102º do CPPT.

10. No caso concreto, já há muito se haviam esgotado os ditos prazos, porquanto a reclamação só foi apresentada em 28/01/94, muito para além dos 90 dias contados desde 29/05/1992, data do pagamento

do imposto autoliquidado, e a impugnação só foi apresentada em 13/11/2002, para além do prazo de 15 dias contado da notificação do indeferimento da reclamação que ocorreu em 15/10/2002.

11. De todo o modo, a dedução da reclamação fora do prazo acarreta a intempestividade da impugnação e tratando-se de um prazo de caducidade, o seu decurso extinguiu o direito que se pretendia exercer, pelo que o acto de autoliquidação se fixou na ordem jurídica como caso resolvido ou decidida.

12. Sendo a impugnação extemporânea, a sentença sob recurso violou as disposições legais supra-citadas.

O EMMP entende que o recurso não merece provimento já que a sentença recorrida fez boa interpretação do conceito de "erro na autoliquidação" constante do artº 151º do CPT pois que tal erro abrange tanto o erro sobre os factos em que assentou a liquidação, como o erro na aplicação das normas legais aos factos do que resulta não valer a interpretação redutora da FP.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

a) Em 1992-05-29 a impugnante apresentou a declaração de rendimentos para efeitos de IRC referente a 1991, com a autoliquidação de imposto a pagar no montante de esc. 19.057.341\$00 tudo conforme consta da cópia daquela declaração constante de folhas 40 a 42 do processo administrativo apenso e que aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais - cfr. fls. 4, 6, 40 a 42 do proc. adm. apenso.

b) Em 1992-06-29 a impugnante procedeu ao pagamento do imposto referido em a) através da guia de pagamento modelo 70 nº 70202518469 - cfr. fls. 4 e 7 do proc. adm. apenso.

c) Em 1994-01-28 a impugnante apresentou declaração modelo 22 para efeitos de IRC de substituição cuja cópia consta de folhas 56 a 63 do processo administrativo apenso e aqui se dá por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais - cfr. fls. 11, 56 a 63 do proc. adm. apenso.

d) Em 1994-01-28, juntamente com a declaração de rendimentos de substituição, a impugnante apresentou o requerimento cuja cópia consta de folhas 11 e aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais e onde consta "se digne aceitar a declaração de substituição do modelo 22 do IRC referente ao exercício de 1991, por virtude se ter detectado, a contabilização indevida, naquele ano de uma nota de crédito referente a uma factura pró-forma, em que esta era utilizada no pagamento antecipado da mercadoria, a qual só era expedida, pelo fornecedor estrangeiro, após a recepção do respectivo pagamento. Sucedeu que, num dado fornecimento, este não coincidiu com a factura pró-forma e, por conseguinte, com o montante pago, tendo o fornecedor emitido uma nota de crédito para ser deduzida em novo pagamento antecipado de nova factura pró-forma referente a outro fornecimento, o que foi feito. Porém, por lapso dos serviços, foi incluída essa nota de crédito, na contabilidade, o que originou um crédito na conta de Compras e um débito da conta fornecedor, mas, como a correspondente factura, de facto, não existia na contabilidade, originou assim, um volume de compras inferior ao real, do que resultou um aumento de resultados no exercício de 1991, maior que o realmente obtido, no montante da referida nota de crédito."

e) Pelos Serviços da Administração fiscal foi prestada a informação de folhas 65 a 67 do processo administrativo apenso a qual aqui se

dá por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais e onde consta que "Notificado o sujeito passivo, veio este entregar os documentos através dos quais se pode concluir todos os erros cometidos, que vieram a influenciar o lucro tributável e por conseguinte o Imposto a Pagar. (...) Anulação face ao requerido Tendo como base a prova do alegado, podemos concluir que o pedido é legal, apresentado em tempo e com legitimidade, pelo que deverá ser deferido, muito embora se deva diligenciar junto do Departamento do IR, qual a situação em que se encontra a declaração Modelo 22 de Substituição (Original) bem como os documentos que a acompanhavam e que são referidos no Ponto 3 da presente informação. No entanto superiormente se decidirá, 1ª Liquidação — 19 057 341\$00; 2ª Liquidação — 15 495 338\$00; A anular — 3 562 003\$00" - cfr. fls. 65 a 67.

f) Por despacho de 2002-09-19 notificado à impugnante por carta registada com aviso de recepção assinado este em 2002-10-15, foi a reclamação graciosa indeferida porquanto se considerou que "Consistindo o objecto da presente reclamação num erro cometido na contabilização de um custo do exercício (compras), o qual se reflectiu no resultado líquido apurado no exercício de 1991, conclui-se não se estar perante uma situação de erro na autoliquidação, não tendo assim aplicabilidade à situação em apreço o prazo de dois anos previsto no artº 151º do CPT, mas sim, o prazo previsto no artº 123º, n.º 1, al. a), do CPT, por força do disposto no artº 97º/1 do mesmo Diploma, ou seja 90 dias a contar de 29/05/92 data em que ocorreu o pagamento do imposto autoliquidado (...). Contudo, este prazo foi largamente ultrapassado, na medida em que a reclamação graciosa veio a ser deduzida apenas em 28/01/94." - cfr. fls. 100 a 103 do Proc. Adm. Apenso.

g) A impugnação foi apresentada em 2002-11-13 - cfr. fls. 2.

3.1. A sentença recorrida julgou procedente a impugnação do acto tributário da liquidação de IRC de 1991 e ordenou que se procedesse à anulação parcial da liquidação no valor de 3.562.003\$00.

É que apresentou a impugnante reclamação pretendendo ver corrigido o valor das compras do exercício de 1991, de 655 234 088\$00 para 664 229 047, resultando de tal facto uma correcção do valor do custo das mercadorias de 628 860 927 para 637 855 88600 e, consequentemente, uma redução do lucro tributável declarado em 8 994 959\$00.

E quer a recorrente FP quer a impugnante concordam que ocorreu aquela contabilização excessiva de compras com o consequente aumento do custo das mercadorias o que implicaria uma redução do lucro tributável declarado em 8 994 959\$00.

A discordância da FP com a sentença em apreciação prende-se com saber se o erro na contabilização mencionado integra erro na autoliquidação.

É esta, por isso, a questão que integra o objecto do presente recurso interposto pela FP e que importa apreciar.

3.2. Na perspectiva da recorrente não ocorre erro na autoliquidação mas antes erro contabilístico cometido pela impugnante que indevidamente contabilizou uma nota de crédito emitida por um seu fornecedor relativamente a uma factura pró-forma utilizada no pagamento antecipado da mercadoria, a qual só era expedida pelo respectivo fornecedor após o pagamento.

É que num fornecimento, este não coincidiu com a factura pró-forma, e com o montante pago, tendo o fornecedor estrangeiro emi-

tido uma nota de crédito para ser deduzida num pagamento futuro, de nova factura pró-forma.

Contudo por erro dos serviços de contabilidade, foi incluída essa nota de crédito, originando um crédito na Conta Compras e um Débito na Conta Fornecedor, mas, como a correspondente factura, de facto, não existia na contabilidade, foi, assim, originado um volume de compras inferior ao real do que resultou um aumento de resultados de exercício em 8.994.959\$00 superior ao efectivamente obtido, no montante da referida nota de crédito.

A própria Administração fiscal, como na sentença recorrida se escreve, perante os documentos apresentados pela impugnante reconhece a existência do mencionado erro contabilístico indeferindo, contudo, a reclamação por a considerar extemporânea.

Das alíneas a) a d) do probatório resulta que a impugnante, em 1992-05-29, apresentou a declaração de rendimentos para efeitos de IRC referente a 1991, com a autoliquidação de imposto a pagar no montante de esc. 19.057.341\$00, que, em 1992-06-29, procedeu ao pagamento do imposto referido, que, em 1994-01-28, apresentou declaração modelo 22 para efeitos de IRC de substituição e que, juntamente com a declaração de rendimentos de substituição, apresentou o requerimento cuja cópia consta de folhas 11.

Da alínea f) do probatório resulta que por despacho de 2002-09-19 notificado à impugnante por carta registada com aviso de recepção assinado este em 2002-10-15, foi a reclamação graciosa indeferida considerando que o objecto da reclamação integrava um erro cometido na contabilização de um custo do exercício (compras), o qual se reflectiu no resultado líquido apurado no exercício de 1991, mas não se estaria perante uma situação de erro na autoliquidação, não sendo aplicável à situação em apreço o prazo de dois anos previsto no artº 151º do CPT, mas sim, o prazo previsto no artº 123º/1 a) do CPT, por força do disposto no artº 97º, n.º 1, do mesmo Diploma, ou seja 90 dias a contar de 29/05/92 data em que ocorreu o pagamento do imposto autoliquidado.

Da alínea g) resulta que a impugnação foi apresentada em 2002-11-13.

O artº 111º do CIRC, em que a remissão era efectuada para o CPT, estabelecia que:

«1 - Os sujeitos passivos de IRC, os seus representantes e as pessoas solidárias ou subsidiariamente responsáveis pelo pagamento do imposto poderão reclamar ou impugnar a respectiva liquidação efectuada pelos serviços da administração fiscal, com os fundamentos e nos termos estabelecidos no Código de Processo Tributário.

2 - A faculdade referida no número anterior é igualmente conferida relativamente à autoliquidação, à retenção na fonte e aos pagamentos por conta, nos termos e prazos previstos nos artigos 151º a 153º do Código de Processo tributário, com excepção do prazo para a reclamação da autoliquidação que é de dois anos.»

O artº 128º do mesmo código, em que a remissão é efectuada para o CPPT, estabelecia que:

«1 - Os sujeitos passivos de IRC, os seus representantes e as pessoas solidárias ou subsidiariamente responsáveis pelo pagamento do imposto poderão reclamar ou impugnar a respectiva liquidação efectuada pelos serviços da administração fiscal, com os fundamentos e nos termos estabelecidos no Código de Procedimento e de Processo Tributário.

2 - A faculdade referida no número anterior é igualmente conferida relativamente à autoliquidação, à retenção na fonte e aos pagamentos por conta, nos termos e prazos previstos nos artigos 131º a 135º do Código de Procedimento e de Processo tributário, sem prejuízo do disposto nos números seguintes.»

E quer no artº 151º do CPT quer no artº 131º do CPPT estabelecia-se que em caso de erro na autoliquidação, a impugnação será obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa apresentada naquele CPT no prazo de dois anos após o pagamento ou da apresentação da declaração, quando àquele não haja lugar ou neste CPPT no prazo de dois anos após a apresentação da declaração.

Assente que foi apresentada tal reclamação no prazo de dois anos a única questão que importa decidir consista em determinar se o erro de contabilização a que se refere o probatório integra o erro na autoliquidação a que se refere o transcrito artº 151º, n.º 1, do CPT ou artº 131º, n.º 1, do CPPT.

É que segundo a Administração fiscal o erro invocado seria um erro na contabilização e como tal não se integraria no erro na autoliquidação pois que este não abrangeria os erros cometidos na qualificação e quantificação dos factos, tendo em vista o apuramento da matéria colectável.

Acompanhando a sentença recorrida entende-se que um erro de contabilização de documentos do qual resultou uma redução de custos, implica necessariamente um erro de quantificação do facto tributário, uma vez que do mesmo resulta um errado apuramento da matéria colectável.

E nesta perspectiva o erro de contabilização de custos não pode deixar de se traduzir num erro da autoliquidação uma vez que seria extremamente redutor que o erro na autoliquidação se reduzisse ao simples erro de transcrição do que consta na contabilidade para a declaração onde é efectuada a autoliquidação.

Daí que reconhecendo a administração fiscal que do exame dos documentos apresentados pelo contribuinte resulta o mencionado erro de contabilização não poderia deixar de concluir pela existência do mencionado erro na autoliquidação.

Com efeito pretendeu o legislador que o regime de impugnação seguisse caminhos diversos consoante se estivesse perante acto tributário da liquidação efectuada pela AF ou quando o contribuinte autoliquidasse o imposto.

Na situação de autoliquidação em que se questiona matéria de facto pretendeu o legislador que a impugnação fosse precedida de reclamação e que esta pudesse ser apresentada no prazo de dois anos a contar da data da apresentação da declaração.

E dos preceitos normativos citados não resulta, contrariamente ao sustentado pela AF, que só o erro de transcrição da contabilidade pudesse ser objecto de tal reclamação.

Na verdade se fosse esse o sentido da norma limitado ficaria o campo da reclamação.

Entende-se, por isso, que tal reclamação pode ter por objecto qualquer dos fundamentos da impugnação e nomeadamente qualquer errónea qualificação ou quantificação desde que não integre exclusivamente matéria de direito caso em que a impugnação não depende de reclamação prévia.

Daí que, conforme se escreveu na sentença recorrida, devia ter sido deferido a reclamação graciosa apresentada pelo contribuinte

e corrigida a autoliquidação, nos termos em que resultava da declaração de substituição apresentada em 1994-01-28, restituindo-se ao sujeito passivo, aqui impugnante, a quantia de esc. 3.562.003\$00 resultante da diferença entre o imposto autoliquidado na 1ª declaração apresentada no valor de esc. 19.057.341\$00 e o imposto autoliquidado na 2ª declaração apresentada de esc. 15.495.338\$00, resultante da correcção do valor declarado no campo 242 do quadro 14 de esc. 628.860.927\$00 constante da 1ª declaração para esc. 637.855.886\$00 constante da 2ª declaração.

Desta forma improcede o recurso da FP.

4. Nos termos expostos acorda-se em negar provimento ao recurso e confirmar a sentença recorrida:

Sem custas.

Lisboa, 29 de Setembro de 2004. — António Pimpão (relator) — Pimenta do Vale — Lúcio Barbosa.

Acórdão de 29 de Setembro de 2004.

Assunto:

Lapsos legislativos.

Doutrina que dimana da decisão:

- I — *A referência feita na redacção originária do artº 282º, nº 4, do CPPT, a “falta de declaração da intenção de alegar, nos termos do nº 1”, ficou a dever-se a lapso do legislador, pois o nº 1 tinha deixado de oferecer ao recorrente a possibilidade de alegar no tribunal de recurso.*
- II — *Há lapso do legislador quando o mesmo é revelado no próprio contexto da lei ou através das circunstâncias em que a lei foi feita.*
- III — *O intérprete deve fazer uma interpretação correctiva dos lapsos do legislador.*

Recurso n.º 602/03; Recorrente: Trefical — Transportes e Edificações, S. A.; Recorrida: Câmara Municipal de Lisboa; Relator: Ex.º Juiz Consº. Dr. Almeida Lopes.

1º Relatório:

No processo de impugnação judicial intentado por TREFICAL — Transportes e Edificações, SA, com os sinais dos autos, foi a impugnação julgada improcedente pelo tribunal de 1ª instância.

A impugnante recorreu para o TCA, declarando a intenção de alegar no tribunal de recurso.

Admitido o recurso pelo M.º Juiz de 1ª Instância, a impugnante não apresentou alegações no prazo de 15 dias a contar da notificação do despacho que admitiu o recurso.

Por falta de alegações na 1ª instância, o M.º Juiz de 1ª Instância julgou o recurso deserto, nos termos do art 282º, nº 4, do CPPT.

Após recurso, o TCA tomou a Decisão Sumária de fls. 420 a julgar extinta a instância por falta de apresentação da alegações, conside-

rando que a referência, no artº 282º, nº 4, do CPPT, a falta da declaração de intenção de alegar (no tribunal de recurso) se ficou a dever a lapso do legislador.

Após reclamação para a conferência, aquela Decisão Sumária foi confirmada pelo acórdão do TCA de fls. 432 a 434.

Com fundamento em oposição de acórdãos, a impugnante recorreu para o Pleno desta Secção de Contencioso Tributário do STA. Porém, por despacho do Ex.º Relator, de fls. 527, foi o recurso convalidado de oposição de acórdãos em recurso ordinário para a Secção, pelo facto de a recorrente ter direito a um terceiro grau de jurisdição.

Na sequência dessa convalidação, a recorrente apresentou as suas alegações de fls. 531 e seguintes, nas quais concluiu que quando o artº 282º, nº 4, do CPPT se referia a “na falta da declaração da intenção de alegar, nos termos do nº 1”, não estava a incorrer em lapso, pois temos de presumir que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados. Por outro lado, não foi ordenada a notificação da recorrente para alegar em 1ª instância, o que sempre tinha de ser feito se a alegação tivesse de ser feita na 1ª instância. De outro modo, esse preceito é inconstitucional por violação dos princípios constitucionais do Estado de Direito Democrático, da confiança, segurança e tutela jurisdicional efectiva.

Contra-alegou a Câmara Municipal de Lisboa, sustentando a decisão recorrida.

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

Corridos os vistos legais, cumpre decidir a questão de saber se a decisão recorrida deve ser confirmada ou reformada.

2º Fundamentos:

A questão de direito que vem posta neste recurso prende-se com saber se a parte do nº 4 do artº 282º do CPPT que, na sua redacção original, se referia à falta de declaração da intenção de alegar, nos termos do nº 1, se ficou a dever a lapso do legislador, devendo considerar-se como não escrita, ou se, pelo contrário, corresponde a uma verdadeira vontade legislativa que se imponha ao intérprete.

Nos termos do artº 282º, nº 1, do CPPT, “a interposição do recurso faz-se por meio de requerimento em que se declare a intenção de recorrer”.

De acordo com o nº 4, na sua redacção originária, “NA FALTA DE DECLARAÇÃO DA INTENÇÃO DE ALEGAR, NOS TERMOS DO N.º 1, OU NA FALTA DE ALEGAÇÕES, NOS TERMOS DO N.º 3, O RECURSO SERÁ JULGADO DESERTO NO TRIBUNAL RECORRIDO”.

Aquele inciso — na falta de declaração da intenção de alegar — referia-se ao disposto no artº 171º, nº 1, do Código de Processo Tributário, nos termos do qual “a interposição do recurso faz-se por meio de requerimento em que se declara a intenção de recorrer e, no caso de o recorrente o pretender, a intenção de alegar no tribunal de recurso”.

Sucedeu que, na passagem do CPT para CPPT, o legislador quis acabar com a opção do recorrente de alegar no tribunal de recurso.

Acontece que, por lapso, o legislador manteve, no nº 4 do artº 282º do CPPT, aquele inciso, o que deu lugar a dúvidas de interpretação.

Este STA sempre sufragou a interpretação de que esse inciso se ficou a dever a lapso do legislador, mantido por inércia e sem qualquer

efeito útil. Neste sentido pode ver-se o acórdão de 22.5.02, proferido no recurso nº 26 822.

Reconhecendo esse lapso, o Decreto-Lei nº 160/2003, de 19 de Julho, suprimiu esse incisivo legal, tendo o nº 4 do artº 282º do CPPT ficado com a seguinte redacção:

«Na falta de alegações, nos termos do nº 3, o recurso será logo julgado deserto no tribunal recorrido».

Foi o reconhecimento do erro legislativo anterior, o qual tem natureza interpretativa, pois acolheu a jurisprudência uniforme deste STA e limitou-se a acabar com o estado de dúvidas por parte dos operadores jurídicos.

Ora, sendo interpretativa, a nova redacção integra-se na redacção originária, tudo se passando como se a lei, desde o princípio, já dissesse o que diz hoje.

Quais as consequências de um lapso do legislador? Nos termos do artº 9º, nº 3, do Código Civil, na fixação do sentido e alcance da lei, o intérprete presumirá que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.

Essa presunção existe se, do texto e do contexto em que se encontra a norma, não resultar que o legislador se enganou. Se do contexto resultar que houve um lapso do legislador, o intérprete deve corrigir esse lapso. Com efeito, nos termos do artº 249º do Código Civil, “o simples erro de cálculo ou de escrita, REVELADO NO PRÓPRIO CONTEXTO DA DECLARAÇÃO OU ATRAVÉS DAS CIRCUNSTÂNCIAS EM QUE A DECLARAÇÃO É FEITA, apenas dá direito a rectificação desta”.

Ora, resulta do elemento sistemático de interpretação das leis que o legislador quis acabar com a opção do recorrente de alegar no tribunal de recurso, pois o nº 1 do artº 282º do CPPT deixara de se referir a essa opção.

Logo, o erro do legislador era notório, patente, evidente e manifesto. O intérprete avisado logo o podia detectar.

Como diziam os antigos, “é bom ter boas leis, mas melhor quem bem a interprete”.

Logo, não houve qualquer violação dos princípios constitucionais do Estado de Direito Democrático, da confiança, da segurança jurídica e da tutela jurisdicional efectiva.

O M.^{mo} Juiz de 1ª instância não tinha de ordenar a notificação da recorrente para alegar em 1ª instância, pois essa formalidade não está prevista na lei. Ao Juiz bastava-lhe admitir o recurso, pois a partir da notificação desse despacho começava a correr o prazo para a recorrente apresentar alegações.

E se o Mº Juiz tinha de cumprir essa formalidade e não cumpriu, deveria a recorrente ter arguido a nulidade dentro do prazo legal, o que não aconteceu.

Assim, o acórdão recorrido interpretou correctamente a lei e não pode deixar de ser confirmado.

3º Decisão:

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

Custas pela recorrente, com 50% de procuradoria.

Lisboa, 29 de Setembro de 2004. — Almeida Lopes (relator) — Fonseca Limão — Pimenta do Vale.

Acórdão de 29 de Setembro de 2004.

Assunto:

Gradação de créditos. Crédito hipotecário. Privilégio imobiliário especial. Sisa.

Doutrina que dimana da decisão:

De harmonia com o disposto no art. 751.º, o crédito garantido por privilégio imobiliário especial prefere sobre o crédito garantido por hipoteca, ainda que esta seja anterior.

Recurso n.º 649/04; Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: António Manuel Ferreira Teixeira; Relator: Ex.^{mo} Juiz Consº. Dr. Jorge de Sousa.

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

1 — O Excelentíssimo Representante da Fazenda Pública junto do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo da sentença que graduou um crédito da Caixa Económica — Montepio Geral antes de um crédito da Fazenda Pública que goza de privilégio imobiliário especial (dívida de Imposto Municipal de Sisa).

O Recorrente apresentou alegações com as seguintes conclusões:

1) A douda sentença recorrida, ao graduar os créditos verificados, concedeu prioridade no pagamento ao crédito da CAIXA ECONOMICA MONTEPIO GERAL, garantido por hipoteca, tendo consequentemente preterido o crédito reclamado de sisa.

Entende a Fazenda Pública que a gradação destes dois créditos devia ser a inversa, porquanto os artigos 744º, n.º 2, e 736º, n.º 2, do Código Civil, aliados ao Art.º 130º do Código do Imposto Municipal de Sisa e Imposto sobre as Sucessões e Doações qualificam a sisa como beneficiária de privilégio imobiliário especial.

3) Nos presentes autos, o crédito reclamado de sisa teve lugar por força de liquidação deste imposto relativamente ao imóvel penhorado, identificado como fracção designada pela letra “P”, pertencendo ao prédio inscrito na matriz predial urbana da freguesia de Pedrouços sob o artigo 5857 e descrito na Conservatória do Registo Predial da Maia sob o n.º 00933/150498.

4) Portanto, o crédito reclamado de sisa beneficia de privilégio imobiliário especial.

5) Sendo que, nos termos do Art. 751º do Código Civil, o privilégio imobiliário especial (do crédito de sisa) prefere à hipoteca (do crédito da Instituição Bancária), ainda que esta seja anterior.

6) Termos em que, deve ser dada prioridade em sede de gradação ao crédito reclamado de sisa, postergando-se o crédito reclamado pela CAIXA ECONOMICA MONTEPIO GERAL para segundo lugar.

7) Mostram-se violados quanto à gradação de créditos os Arts. 744º, n.º 2, e 751º do Código Civil e 130º do Código do Imposto Municipal de Sisa e imposto sobre as Sucessões e Doações.

Termos em que deve ser dado provimento ao presente recurso, revogando-se a douda sentença recorrida na parte em que não concede

primazia ao crédito reclamado na ordem que lhe compete, a efectuar nos termos das normas e diplomas legais sobreditos.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer nos seguintes termos:

«Sendo o crédito do Banco garantido por hipoteca (do probatório) e o de Sisa garantido por privilégio imobiliário especial (art. 130.º do C.I.M.S.I.S.D.), manda o art. 701.º do CCivil que, na graduação, o crédito de sisa prefira ao garantido por hipoteca.

Como assim, tem razão a Recorrente.

Termos em que sou de parecer que o recurso merece provimento.»

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 — Na sentença recorrida deram-se como assentes os seguintes factos com interesse para a decisão do presente recurso jurisdicional:

A) Pela “Caixa Económica Montepio Geral”, pessoa colectiva n.º 500792615, com sede na Rua Áurea, n.º 219 a 241, em Lisboa, um crédito no montante de 24.853.928\$30, resultante de dívida, garantida por hipoteca sobre a fracção autónoma de tipologia 73, designada pela letra “P”, correspondente a uma habitação, no quarto andar direito, com entrada pelo n.º 64 do prédio urbano, em regime de propriedade horizontal, sito na Travessa Fernando Namora, n.ºs 8 a 66 e Rua de nome a designar, n.º 74, da freguesia de Pedrouços, do concelho da Maia, inscrito na matriz predial urbana sob o artigo 5857 e descrito na Conservatória do Registo Predial da Maia sob o n.º 00933/150498;

B) Pela Representante da Fazenda Pública (RFP), crédito de imposto de SISA e Imposto de Selo do ano de 2000 e respectivos juros de mora.

C) A penhora data de 25 de Janeiro de 2001, incidindo sobre o seguinte imóvel: fracção autónoma de tipologia T3, designada pela letra “P”, correspondente a uma habitação, no quarto andar direito, com entrada pelo n.º 64 do prédio urbano, em regime de propriedade horizontal, composta por dois halls, sala, cozinha, lavandaria, quarto com banho privativo, dois quartos simples, quarto de banho completo, W.C., despensa e varanda, tendo a área total de 155,7 m², sito na Travessa Fernando Namora, n.ºs 8 a 66 e Rua de nome a designar, n.º 74, da freguesia de Pedrouços, do concelho da Maia, inscrito na matriz predial urbana sob o artigo 5857 e descrito na Conservatória do Registo Predial da Maia sob o n.º 00933/150498.

3 — A questão que é objecto do presente recurso jurisdicional é a de saber como devem ser graduados um crédito de uma entidade bancária, garantido por hipoteca, e outro derivado de imposto municipal de sisa, créditos estes que foram reclamados em execução fiscal em que foi penhorado o bem imóvel a que se referem a hipoteca e aquele imposto.

De harmonia com o disposto no art. 130.º do C.I.M.S.I.S.D. (na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 223/82, de 7 de Junho), a Fazenda Nacional tem privilégio imobiliário sobre os bens transmitidos, nos termos do Código Civil, para ser paga da sisa.

Nos termos do art. 751.º do Código Civil, na redacção vigente à data da reclamação dos créditos, “os privilégios imobiliários são opo-níveis a terceiros que adquiram o prédio ou um direito real sobre ele, e preferem à consignação de rendimentos, à hipoteca ou ao direito de retenção, ainda que estas garantias sejam anteriores”.

Este art. 751.º reporta-se directamente, aos privilégios imobiliários especiais, únicos privilégios imobiliários previstos no Código Civil, como se refere no n.º 3 do seu art. 735.º, na redacção anterior ao Decreto-Lei n.º 38/2003, de 8 de Março. Aliás, as redacções dadas a estes artigos por este Decreto-Lei evidencia que aquele art. 751.º se reporta aos privilégios imobiliários especiais, ao fazer-lhes referência expressa. Assim, a questão que é objecto do presente recurso jurisdicional tem solução expressa e inequívoca neste art. 751.º, no sentido da prioridade de graduação do crédito de sisa, que goza do referido privilégio especial.

Termos em acordam neste Supremo Tribunal Administrativo em

- conceder provimento ao recurso jurisdicional;

- revogar a sentença recorrida;

graduar os créditos reclamados da seguinte forma:

1.º — crédito de sisa;

2.º — crédito reclamado pela Caixa Económica Montepio Geral;

3.º — quantia exequenda e créditos reclamados pela Fazenda Pública relativos a I.R.S., procedendo-se a rateio entre eles, se necessário;

4.º — crédito relativo ao Imposto de selo.

Sem custas.

Lisboa, 29 de Setembro de 2004. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Fonseca Limão*.

Acórdão de 29 de Setembro de 2004.

Assunto:

IRC. Dedução de prejuízos fiscais. Art. 46º, n.º 2, do CIRC.

Doutrina que dimana da decisão:

I — Os prejuízos fiscais, referentes aos exercícios em que teve lugar o apuramento do lucro tributável com base em métodos indiciários, no domínio da primitiva redacção do art. 46º, n.º 2, do CIRC, são dedutíveis nos termos desta disposição legal.

II — Este normativo foi alterado pela Lei n. 30-C/92, de 31/12, sendo que nos termos da nova disposição legal, a referida dedução de prejuízos sofreu alterações.

III — Porém, esta lei vale apenas para o futuro.

IV — Assim, os prejuízos anteriores a 1993 são dedutíveis nos termos do primitivo texto to legal.

Recurso n.º 687/04-30. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Violante & Filhos, S. A.; Relator: Ex.^{mo} Juiz Cons.^o Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. VIOLANTE & FILHOS, SA, com sede em Travassós de Baixo, Rio de Loba, Viseu, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tri-

butário de 1ª Instância de Viseu, a liquidação de IRC e juros compensatórios, referente ao exercício económico de 1993.

Invocou vício de violação de lei (defendendo que, no tocante à dedução de prejuízos fiscais é aplicável a Lei n.º 30-C/92, de 28/12 de aplicação imediata).

O M.^{mo} Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu julgou a impugnação procedente, por entender que a lei aplicável (no tocante à dedução de prejuízos fiscais) é a vigente ao tempo da declaração de IRC (art. 46º do CIRC na redacção introduzida pela Lei n. 30-C/92, de 31/12).

Inconformado, o representante da FAZENDA PÚBLICA interpôs recurso para este Supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

Vem impugnada a liquidação adicional de IRC do exercício de 1993, e que teve por base correcções técnicas processadas no âmbito do art. 46º, n.º 2, do CIRC;

Tais correcções têm a ver com. um prejuízo apurado no exercício de 1988, sendo que nos exercícios de 1989 e 1990, a matéria tributável foi encontrada através da aplicação dos métodos indiciários;

A Administração Fiscal, e bem, considerou perdidos os valores apurados segundo tais métodos já que, pela impugnante, não foram utilizados, ficando-lhe vedado tal direito para os exercícios seguintes;

Daf que os montantes utilizados nos exercícios de 1991 e 1992, não se mostram correctos;

Como incorrecto se deve considerar o montante utilizado no exercício de 1993;

Do exposto se infere que a sentença recorrida, fez uma aplicação inadequada do disposto no art. 46º, n.ºs 2 e 3, do CIRC.

Não houve contra-alegações.

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

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

A impugnante dedica-as ao comércio de peças e acessórios para veículos automóveis;

A liquidação de IRC, do ano de 1993 da impugnante foi corrigida pela Direcção Distrital de Finanças de Viseu, no montante de PTE 1.702.441\$00, sendo PTE 954.447\$00 de imposto, e PTE 736.994\$00 de juros compensatórios;

A motivação utilizada radicou no disposto no art. 46º do CIRC, não devendo ser considerados os prejuízos fiscais deduzidos pelo contribuinte no lucro tributável, porque nos anos de 1989 e 1990, o lucro tributário foi estimado por presunção;

Na declaração modelo DC 22, a impugnante declarou os resultados fiscais (Q17- campos 355 ou 356), e utilizou os prejuízos fiscais (Q18 - campo 407) de acordo, com os seguintes valores: 1988 (7.088.692\$00); 1989 (11.192.819\$00) [MI 1.201.309\$00]; 1990 (11.192.819\$00) [MI1.480.489\$00]; 1991 7.48.376\$00 - [prejuízos utilizados: 748.376\$00; a utilizar: 4.406.867\$00]; 1992 1.966.418\$00 - prejuízos utilizados 1.966.418\$00; a utilizar: 3.658.491\$00]; 1993 5.827.658\$00 [prejuízos utilizados: 4.373.871\$00, prejuízos a utilizar: 1.692.073\$00; prejuízos indevidos: 2.681.798\$00].

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

A questão colocada a este Supremo Tribunal é linear: é aplicável o art. 46º, n.º 2, do CIRC, na sua redacção primitiva, ou, pelo contrário, é aplicável a nova versão do mesmo normativo, introduzida pela Lei n. 30-C/92, de 31/12?

Vejamos as versões em causa.

Rezava assim o n. 2 do art. 46º, n.º 2, do CIRC, na sua primitiva redacção:

«Nos exercícios em que tiver lugar o apuramento do lucro tributável com base em métodos indiciários, os prejuízos fiscais não são dedutíveis, ainda que se encontrem dentro do período referido no número anterior, não ficando, porém, prejudicada a dedução, dentro daquele período, dos prejuízos que excedam o lucro tributável determinado nos referidos termos e que não tenham sido anteriormente deduzidos.»

A referida Lei n. 30-C/92, de 31/12 (art. 24º), veio alterar a redacção deste normativo, como segue:

”Nos exercícios em que tiver lugar o apuramento do lucro tributável com base em métodos indiciários, os prejuízos fiscais não são dedutíveis, ainda que se encontrem dentro do período referido no número anterior, não ficando porém prejudicada a dedução dentro daquele período dos prejuízos que não tenham sido anteriormente deduzidos”.

O M.^{mo} Juiz defende que é aplicável o dito normativo nesta última redacção, pelo que eram dedutíveis os prejuízos, não anteriormente deduzidos, e respeitantes aos períodos respectivos anteriores.

A ser aplicável o normativo citado, parece que a impugnante teria eventualmente razão, reconhecida aliás pelo M.^{mo} Juiz.

A própria recorrente Fazenda Pública inculca talvez até aceitar que a interpretação do referido normativo, na versão introduzida pela Lei n. 30-C/92, de 31/12, conduziria ao resultado propugnado pela impugnante.

O que entende, porém, é que não é aplicável o normativo segundo esta última versão, mas antes tal normativo, segundo a versão primitiva.

Já vimos que o M.^{mo} Juiz defende aplicável a versão da lei de 1992, por isso que, em seu entender, é aplicável a lei vigente à data de declaração de IRC, que é de 1993.

Outra e diversa é a perspectiva da recorrente Fazenda Pública, bem como do MP.

Na verdade, segundo estes, é aplicável ao caso a lei na sua redacção anterior a 1992.

E têm razão.

Na verdade, a impugnante obteve (ou não) o direito à dedução dos seus prejuízos nas datas dos respectivos exercícios, num momento em que estava em vigor o normativo na redacção anterior a 1992.

E, como é sabido, a lei tem aplicação apenas para o futuro art. 12º do CC -, não estando nós perante qualquer norma interpretativa. Coisa diversa é saber se esta norma é ou não inconstitucional, como parece sugerir a impugnante.

Aspecto que terá que ser o M.^{mo} Juiz a decidir, bem como terá que decidir se a liquidação está ou não correcta, e ainda se são ou não devidos juros compensatórios, aspecto que não considerou, por

entender esta questão prejudicada pela resposta que deu à questão nuclear da dedução dos prejuízos fiscais.

Haverá assim o M.^{mo} Juiz que apreciar a pretensão da impugnante, à luz do art. 46º, 2, do CIRC, na redacção anterior à Lei n.º 30-C/92, de 28/12, bem como dos impugnados juros compensatórios.

A sentença recorrida não pode pois manter-se.

4. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, que deverá ser substituída por outra, balizada nos parâmetros atrás fixados.

Sem custas.

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



DIÁRIO DA REPÚBLICA

APÊNDICE

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

Publicação periódica ordenada pelo Decreto-Lei n.º 267/85, de 16 de Julho

PREÇO DESTE NÚMERO € 7,92 (IVA INCLUÍDO 5%)

Depósito legal n.º 25 495/89

IMPRESA NACIONAL-CASA DA MOEDA, S. A.