



# DIÁRIO DA REPÚBLICA

15 de Março de 2005

## APÊNDICE

---

### SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

**Decisões proferidas pela 2.<sup>a</sup> Secção  
(Contencioso Tributário)  
Decisões em subsecção  
em matéria de contencioso aduaneiro  
durante o ano de 2004**

### Acórdão de 14 de Janeiro de 2004.

Recurso n.º 95/03. Recorrente: Fazenda Pública. Recorrido: César Rodrigues Lamelas. Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Almeida Lopes.

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

Nos presentes autos de recurso jurisdicional em que é recorrente a Fazenda Pública e recorrido César Rodrigues Lamelas, foi proferido o acórdão de fls. 93 e 94 a declarar nula a sentença recorrida por ter omitido pronunciar-se sobre uma questão que foi posta ao tribunal recorrido — a questão da extemporaneidade da impugnação judicial.

Agora vem o recorrido reclamar uma nulidade do acórdão pelo facto de o aqui relator não ter mandado baixar o processo para que o juiz de 1.ª instância proferisse o despacho de reparação do agravo ou de sustentação da sentença, nos termos do art.º 744.º, n.º 4, do CPC. Por outro lado, o recorrido pede a reforma do acórdão quanto a custas pois entende que não deu causa a essas custas por não ter sido vencido nessa questão.

A Fazenda Pública respondeu, sustentando o acórdão recorrido.

O M.º P.º emitiu douto parecer nos termos do qual se deve indeferir o requerimento do recorrido.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

Alega o recorrido que o acórdão é nulo pelo facto de o relator não ter mandado baixar o processo para que o M.º Juiz a quo proferisse o despacho de reparação do agravo.

Este STA decidiu declarar nula a sentença por omissão de pronúncia, pelo que o M.º Juiz a quo sempre terá, em cumprimento do acórdão, de se pronunciar sobre a questão da extemporaneidade da impugnação judicial. Significa isto que o recorrido não tem qualquer prejuízo com o acórdão, que o não agrava, pois sempre o tribunal recorrido se terá de pronunciar sobre a questão, sendo indiferente que se pronuncie em nova sentença ou em reparação do agravo.

Nos termos do art.º 203.º, n.º 1, do CPC, a nulidade só pode ser invocada pelo interessado na observância da formalidade ou na repetição ou eliminação do acto.

Ora, o recorrido não tem qualquer interesse na observância da formalidade omitida, pois sempre o tribunal de 1.ª instância se terá de pronunciar sobre a questão da extemporaneidade.

Daí que o recorrido não possa suscitar a nulidade do acórdão pelo fundamento com que o fez.

Por outro lado, o recorrido, nas contra-alegações, pediu que fosse apreciada a questão prévia deduzida pela Fazenda Pública, e o acórdão reclamado satisfizesse esse pedido, na medida em que anulou a sentença recorrida e ordenou que o tribunal de 1.ª instância conhecesse dessa questão. Não competia ao STA conhecer da questão de que se omitiu conhecimento.

Nas contra-alegações, o recorrido pediu que fosse julgada tempestivamente apresentada a impugnação judicial.

Como o STA não tem competência para julgar essa questão, pois o seu julgamento pertence à 1.ª instância, o recorrido decaiu nessa parte, na qual ficou vencido.

Daí que bem tenha sido condenado em custas.

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

Custas deste incidente a cargo do recorrido, com 50 euros de taxa de justiça.

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

### Acórdão de 14 de Janeiro de 2004.

#### Assunto:

*Imposto automóvel. Indeferimento de pedido de revisão de acto tributário. Impugnação judicial — Recurso contencioso. Erro na forma de processo.*

#### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *De acto de indeferimento de pedido de revisão de liquidação de imposto automóvel que não aprecie a legalidade da mesma cabe recurso contencioso, não impugnação judicial.*
- 2 — *O erro na forma de processo constitui nulidade de conhecimento oficioso, determinante da anulação dos actos que não possam aproveitar-se, impondo-se a prática dos que forem estritamente necessários para que o processo se aproxime, quanto possível, da forma adequada, para a qual ele deve ser convolado.*

Recurso n.º 1303/03-40. Recorrente: Abel Cabral — Automóveis, L.ª; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. Mendes Pimentel.

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

No presente recurso jurisdicional, interposto por ABEL CABRAL — AUTOMÓVEIS, L.ª, com sede na Rua de Camões, em Baião, da sentença de fls. 43-45 do 3.º Juízo do TT de 1ª Instância do Porto, a coberto do estatuído no artigo 705.º do CPC, *a fortiori* e *ex vi* artigo 281.º do CPPT, tendo, ainda, em mente o preceituado no artigo 8.º, n.º 3, do Código Civil, acorda-se, pelos fundamentos constantes do acórdão desta Secção de 3 de Dezembro último tirado no recurso 1193/03-40 (o qual se anexa), que traduz jurisprudência pacífica e reiterada deste STA (v., *inter alia*, os acórdãos proferidos nos recursos n.ºs 1258/03-40, de 19.XI.03, 1298/03-40, de 10.XII.03, 1300/03-40, de 19.XI.03, e 1301/03-40, 10.XII.03):

a) Anular todo o processado a partir da petição inicial, aproveitando-se, contudo, os documentos com ela juntos;

b) Conceder, assim, provimento ao presente recurso jurisdicional, prosseguindo os autos como recurso contencioso.

Sem custas.

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

### Recurso n.º 1193/03-40, de 3 de Dezembro de 2003

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

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por Carlos Jorge Maia Santos, da sentença do TT de 1ª Instância do Porto, proferida em 10-03-03, que, por um lado, absolveu a Fazenda Pública da instância, "por estar demonstrada a verificação da excepção dilatória de nulidade do processo, no que ao pedido principal diz respeito" (a impugnação judicial do indeferimento do pedido de revisão do acto de liquidação do IA); e, por outro, a julgou improcedente, por caducidade do respectivo direito impugnatório, quanto ao pedido subsidiário — o de declaração de nulidade ou anulação da liquidação.

Fundamentou-se a decisão em que a petição concretiza dois pedidos, nos termos expostos, sendo que, quanto ao principal, o meio processual adequado é o recurso contencioso e não a impugnação judicial, uma vez que não está em causa a legalidade da liquidação pois o pedido de revisão desta foi indeferido, por extemporaneidade; e quanto ao subsidiário, a impugnação foi deduzida fora do prazo já que, tendo o montante, liquidado em 27 de Julho de 2000, sido pago em 31 seguinte, a petição respectiva só foi entregue em 6 de Fevereiro de 2002.

O recorrente formulou as seguintes conclusões:

1. A sentença recorrida labora em erro de julgamento quando afirma que o impugnante pediu a anulação do acto de indeferimento do pedido de revisão ou, pelo menos, a anulação do acto tributário mencionado (de liquidação de IA, com fundamento em violação do direito comunitário) e o reembolso consequente do imposto pago, com juros indemnizatórios.

2. A sentença incorre em erro de julgamento quando decide que o processo de impugnação judicial não é o processo próprio para apreciar a legalidade do despacho que indeferiu o pedido de revisão oficiosa do acto de liquidação do IA, mas antes o recurso contencioso.

3. A sentença recorrida incorre em erro de julgamento quando afirma que se verifica um desacordo manifesto entre o pedido de anulação do despacho de indeferimento do pedido de revisão do acto de liquidação do IA feito pelo impugnante à AT e a sua causa de pedir, desacordo esse que não explícita minimamente e de forma entendível e que, na verdade, não existe.

4. A sentença recorrida incorre em erro de julgamento ao decidir que, estando em causa a eventual anulabilidade de um acto tributário, este só pode ser atacado no prazo de 90 dias, contados da data em que terminou o prazo de pagamento voluntário, nos termos do artigo 102.º, n.º 1, alínea a), do CPPT; pois que, in casu, o prazo de 90 dias para deduzir a impugnação conta-se a partir da notificação do despacho de indeferimento, nos termos do art.º 102.º, n.º 1, alínea e).

5. Incorre em erro de julgamento ao decidir que, quando foi deduzida a presente impugnação estava já esgotado o prazo peremptório para a deduzir, não tendo em conta que a citada al. e) se reporta à sindicabilidade de um acto administrativo em matéria tributária por meio de uma "impugnação autónoma" da que poderia ter sido interposta imediatamente do acto de liquidação, no prazo de 90 dias a contar da prática deste.

6. A sentença recorrida incorre em erro de julgamento quando decide que a questão de haver o dever de a AT se pronunciar sobre uma pretensão que lhe foi apresentada pelo contribuinte nada tem a ver com a validade ou invalidade do acto de liquidação de IA que ela tenha praticado.

Sendo inválido o acto de liquidação do IA e não se tendo esgotado o prazo da sua revisão oficiosa, impendia sobre a AT o dever de a ela proceder, nos termos do art.º 56.º da LGT, que lhe foi pedida pelo impugnante, assistindo a este o correspondente direito subjectivo.

7. Tal omissão de pronúncia de deferimento por parte da AT torna o seu despacho de indeferimento inválido, por erro nos pressupostos de direito, e imediatamente sindicável, pela via da impugnação judicial, que não do recurso contencioso, por se tratar de um acto administrativo em matéria tributária que comporta a apreciação da legalidade de um acto tributário e porque, negando-se a AT a dar satisfação à pretensão do contribuinte, o seu acto de indeferimento é lesivo dos seus legítimos direitos e interesses, por manter ilegalmente a recusa de uma pretensão conforme ao direito comunitário.

8. Salvo as situações excepcionais contempladas nas als. a) e b) do n.º 2 do art.º 56.º da LGT, que, no caso, se não verificam, a AT tem o dever legal de reapreciação nos casos de actos negativos expressos, sem que com isso seja subvertida a ordem jurídica administrativa e lesada a autoridade das decisões administrativas e sem a ofensa da segurança jurídica.

9. As possibilidades de reacção dos particulares contra actos ilegais de liquidação de tributos, quando está em causa a violação de normas de direito comunitário ou inconstitucionais, não se esgotam na impugnação judicial, sendo admissível, entre o mais, a revisão do acto tributário, nas condições referidas no art.º 78.º da LGT [e, no caso, no prazo do art.º 94.º, n.º 1, al. b), do CPT], seguida de eventual impugnação contenciosa de decisão de indeferimento.

10. A forma de processo adequada para reagir contra um acto de indeferimento do pedido de revisão de actos tributários é a impugnação judicial, nos termos do art.º 97.º, n.º 1, al. d), do CPPT e 95.º, n.ºs 1 e 2, al. d), da LGT, e não o recurso contencioso, previsto nos arts. 101.º, al. j), da LGT e 97.º, n.º 1, al. p), do CPPT, que se referem a questões tributárias que não comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação.

11. O prazo para tal impugnação é de 90 dias, a contar da notificação do indeferimento, segundo o art. 102.º, n.º 1, al. e), do CPPT.

12. Mesmo que se entenda que na impugnação da recusa do pedido de revisão de um acto tributário o que é objecto da mesma impugnação é o acto de liquidação e não o próprio acto de indeferimento, sempre o prazo para a propositura da acção se iniciará na data precedente e não da prática do acto a anular.

13. Foi estabelecido um regime transitório (art.º 6.º do DL 398/98, de 17 de Dezembro) que impõe a aplicação do novo prazo de revisão do acto tributário do n.º 1 do art.º 78.º (4 anos) apenas aos factos tributários ocorridos a partir de 1 de Janeiro de 1998, mantendo-se para os anteriores o antigo prazo de 5 anos que facultava o art.º 94.º n.º 1, al. b), do CPT.

14. A sentença a quo violou, por errada aplicação ou interpretação, as disposições dos arts. 97.º, n.º 1, al. d), 89.º, n.º 1, al. a), e n.º 4.º, 99.º, 102.º, n.º 1, als. a) e e), 104.º e 108.º do CPPT, 94.º, n.º 1, al. b), do CPT, 56.º, n.º 1, 78.º, n.º 1, e 79.º, n.º 1, da LGT, 193.º.

n.ºs 1 e 2, al b), 493.º, 494.º, al b), e 495.º do CPC, 1.º, n.º 7, do DL n.º 40/93, de 18 de Fevereiro, e 90.º do Tratado de Roma, contrariando, ainda, a jurisprudência deste STA firmada nos seus ac, de 19.02.2003 (*in proc.* n.º. 01945/02) e de 12.02.2003 (*in proc.* 01516/02) e a doutrina mais representativa nas matérias versadas.

Termos em que, e nos do sempre douto suprimento, deve conceder-se provimento ao recurso, revogando-se a decisão recorrida, devendo os autos prosseguir os seus termos legais, anulando-se o despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa do IA impugnado, bem como, e na sua procedência, a liquidação mediatemente impugnada”.

O Exm.º magistrado do MP, emitiu parecer no sentido da nulidade da sentença, “porque não foi feito o julgamento dos factos alegados relevantes para a decisão da causa”, sendo tal vício de conhecimento oficioso, conforme jurisprudência que cita, devendo, assim, o recurso ser provido, ordenando-se a repetição do julgamento da causa, ao abrigo dos arts. 729.º e 730.º do CPCivil.

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

Há que apreciar, em primeiro lugar, a invocada nulidade.

Nenhuma dúvida de que este STA vem entendendo que a falta de julgamento dos factos relevantes para a decisão da causa integra nulidade de conhecimento oficioso, determinando a prolação de nova decisão em que se efectue tal julgamento.

Cfr, por todos, os Acd de 17-02-99, Rec. 23.245, e de 31-10-00, Rec. 24.760.

Todavia, tal orientação não tem lugar nestes autos.

Na verdade, embora a sentença não inclua qualquer bloco probatório, como devia, o certo é que as questões decididas, nos apontados termos, o foram face unicamente ao petítório, referindo-se os dois factos essenciais relevantes para o efeito.

Assim, e quanto à questão da propriedade do meio processual — se impugnação judicial se recurso contencioso — exarou-se na sentença, a fls 51, que “o pedido de revisão do acto de liquidação de imposto automóvel foi indeferido, ao abrigo do disposto no art.º 56, n.º 2, al. b), da lei geral tributária, aprovada pelo D.L. 398/98, de 17 de Dezembro, por ter sido, no entender da Administração Aduaneira, apresentado depois de esgotado o prazo legal para o efeito.”

E, quanto à da tempestividade da impugnação, referiu-se que “o acto de liquidação impugnado foi objecto de registo de liquidação n.º 2000/0237973, de 27 de Julho de 2000”. “O montante liquidado foi pago em 31 de Julho de 2000”, tendo a impugnação sido deduzida em 6 de Fevereiro de 2002.

Matéria factual que é minimamente suficiente para a decisão do objecto do recurso.

E, assim, a primeira questão a dilucidar é a da interpretação da petição que, segundo entendimento uniforme, constitui matéria de direito, consequentemente da competência deste STA — art.º 21.º do ETAF.

A sentença recorrida entendeu haver aí dois pedidos, nos preditos termos: um principal de “anulação da decisão que indeferiu o pedido de revisão oficiosa do acto de liquidação”; e outro subsidiário daquele: o de “anulação do acto de liquidação”.

Por sua vez, o recorrente entende ter efectuado três pedidos, todos principais e cumuláveis: “que se anule a decisão a quo, isto é, o despacho de indeferimento do pedido de revisão do IA”; “que se

declare que existe o dever de a Administração Tributária decidir a pretensão do impugnante”; e finalmente “que se anule o acto de liquidação do IA, com direito à sua restituição.”

Ora, a nosso ver nenhuma das teses está correcta.

Por nós, o recorrente formulou um único pedido principal: o primeiro indicado, reconhecendo-se, todavia, que a petição está longe de ser modelar, suscitando efectivamente dificuldades sérias de interpretação.

Na verdade, logo no cabeçalho da petição, vem dizer que se não conforma com o despacho do Sr. Director da Alfândega do Freixo, de 03-12-01, que não decidiu de fundo “por o pedido de revisão da liquidação do IA não ter sido apresentado no prazo de 90 dias, a contar do prazo para pagamento voluntário”:

E, a final, pede a anulação da decisão a quo — o dito indeferimento do pedido de revisão.

E só essa.

Pois, a solicitada declaração da existência do dever de a Administração Tributária decidir a pretensão do impugnante” não é mais que consequência daquele pedido: entendendo-se ser o pedido de revisão tempestivo, é óbvio que a Administração teria de apreciar tal “pretensão”, ainda que não competisse ao tribunal, que não faz administração activa, declará-lo nesta fase processual.

Por outro lado, a afirmação da nulidade ou anulabilidade do acto de liquidação, “por vício de violação de lei e erro nos pressupostos de direito” não é senão fundamento daquele pedido: deve ser anulada a decisão a quo “por ser nulo o acto”.

Sendo que o afirmado direito de restituição da quantia liquidada não constitui mais que um obter dictum: anulada a liquidação, através da sua revisão, é igualmente óbvio que terá de ser restituído o imposto pago.

A presente interpretação da petição é, aliás, a única que está de acordo com os princípios *pro accione* e da “promoção do processo”, da simplificação processual e da flexibilidade do objecto do processo.

No ponto, deve pois adoptar-se um critério que seja favorável ao conhecimento, das questões de fundo e, consequentemente, uma interpretação restritiva no concernente às causas de inadmissibilidade da impugnação contenciosa, possibilitando o exame do mérito das pretensões deduzidas em juízo.

É que a interpretação aqui perfilhada — a ser correcta como se cre ter demonstrado — é a única que assegura o seguimento do processo, nos termos adiante referidos.

Na verdade, mesmo na apontada perspectiva do recorrente, a cumulação de pedidos, não seria possível por lhes corresponder, no caso, formas ou meios processuais diversos — arts. 470.º, n.º 1, e 31.º do CPCivil.

É que se, para anulação da liquidação, é meio próprio a impugnação judicial, já não assim para o indeferimento do pedido de revisão para que, no caso, é adequado, não aquela, mas o recurso contencioso.

Pois a decisão recorrida fixou factualmente que o pedido de revisão foi indeferido por ter sido apresentado depois de esgotado o prazo legal para o efeito pelo que não apreciou a legalidade da liquidação.

Ora, quanto à impugnação dos actos administrativos em matéria tributária, o art.º 97.º do CPPT consagra a existência de dois meios processuais: a impugnação judicial quando esteja em causa “a apreciação da legalidade do acto de liquidação” — al. d) do n.º 1, e recurso

contencioso quando esta não está em causa — al. f) *in fine* e seu n.º 2.

Cfr. Jorge de Sousa, *CPPT Anotado*, 4ª edição, pág. 426, nota 18.

Como, no ponto, acertadamente se escreve na sentença recorrida, "se tivesse sido interposto este recurso contencioso, caso o tribunal o viesse a julgar procedente, não podia, por via dele, anular o acto de liquidação do imposto automóvel ou introduzir-lhe qualquer modificação. Limitar-se-ia a anular a decisão que indeferiu o pedido pelo que o procedimento administrativo teria de prosseguir para que fosse proferida nova decisão" ... "que poderia manter, alterar ou revogar o acto de liquidação mas o tribunal, ao apreciar a decisão de indeferimento do pedido de revisão, nunca se poderia substituir à administração e introduzir alterações no acto de liquidação".

Assim, como também ali se conclui, o processo de impugnação não é o próprio para apreciar a legalidade da decisão administrativa que indeferiu, por extemporaneidade, o pedido de revisão oficiosa.

Verifica-se, pois, erro na forma de processo: a adequada é o recurso contencioso e não a impugnação judicial efectivamente deduzida.

Nos termos do art.º 199.º do CPCivil, o erro na forma de processo importa unicamente a anulação dos actos que não possam ser aproveitados, devendo praticar-se os que forem estritamente necessários para que o processo se aproxime, quanto possível, da forma estabelecida na lei.

De modo semelhante dispõe o n.º 3 do art.º 98 do CPPT, devendo o processo ser "convolado" para a forma adequada nos termos da lei — seu n.º 4 e art.º 97.º, n.º 3, da LGT.

Cfr. *citado*, pp. 431/32.

No caso, apenas poderá aproveitar-se a petição inicial, adequadamente interpretada nos sobreditos termos - e os documentos com ela apresentados.

Termos em que se acorda anular todo o processado a partir da petição inicial, aproveitando-se, todavia, os documentos com ela juntos, assim se provendo o recurso, jurisdicional prosseguindo os autos como recurso contencioso.

Sem custas.

Lisboa, 3 de Dezembro de 2003. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Alfredo Madureira*.

#### Acórdão de 14 de Janeiro de 2004.

Recurso n.º 1366/03-40. Recorrente: Manuel Cardoso de Oliveira; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. Vítor Meira.

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

Manuel Cardoso de Oliveira impugnou judicialmente no Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto o acto de indeferimento da reclamação do acto tributário de imposto automóvel (IA) e juros compensatórios, relativo à importação de um veículo automóvel.

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

Informado com tal decisão dela recorreu o impugnante para este Supremo Tribunal Administrativo, pedindo a sua revogação, formulando as seguintes conclusões:

1. Além de outras, o Representante da Fazenda Pública (RFP) excepcionou o "erro na forma do processo" e a respectiva "ilegitimidade".

2. A, aliás douta, douta sentença ora em crise não conheceu destas questões, cometendo, assim, uma omissão de pronúncia a determinar a nulidade da sentença — al. d) do n.º 1 do art.º 668.º do CPC.

3. A impugnação judicial não é o meio processual idóneo para sindicar a legalidade do acto de indeferimento da reclamação sobre a liquidação praticado pela Direcção das Alfândegas do Porto — Alfândega do Freixo.

4. A reacção adequada para atacar aquele acto seria a interposição de reclamação/recurso administrativo e, posteriormente, a interposição de recurso contencioso de anulação da decisão definitiva e executória da Administração Aduaneira sobre aquela reclamação/recurso administrativo.

5. O recurso contencioso de indeferimento total ou parcial ou da revogação de isenções ou outros benefícios fiscais vem consagrado expressamente na alínea p) do n.º 1 do art.º 97.º do Cód. de Proc. e de Processo Tributário, com tramitação processual própria prevista na LPTA.

6. Existe erro na forma do processo, que constitui insanável em processo judicial tributário, nos termos do art.º 98.º do CPPT e art.º 199.º do CPC.

7. Em caso de erro na forma de processo, o Juiz deve, officiosamente, verificar se pode mandar seguir a, forma adequada — cfr. n.º 4 do art.º 98.º CPPT — o que, *in casu*, é manifestamente o caso.

8. Neste caso, é evidente que se não verificaria a situação da extemporaneidade, porquanto, o recurso contencioso de actos anuláveis devem ser interpostos nos prazos constantes do art.º 28.º da LPTA.

9. A douta decisão impugnada não pode manter-se, pois preteriu o disposto nos normativos legais citados.

Não houve contra-alegações

Pelo Ex.º Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do não provimento do recurso por inexistir a invocada nulidade de omissão de pronúncia e por a sentença recorrida ter feito correcta interpretação e aplicação das normas ao julgar a impugnação extemporânea.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

a) Por ofício datado de 27-11-2000 foi o impugnante notificado nos termos do documento que consta de folhas 82 e 83 e aqui se dá integralmente reproduzido para todos os efeitos legais, do qual consta que havia sido revogado o despacho de deferimento de 10-10-97 referente ao pedido de admissão do veículo automóvel marca *Renault*, matrícula 994 BEW 77, formulado ao abrigo do Dec.-Lei n.º 264/93, de 30/7, e indeferido esse mesmo pedido por despacho de 06-11-2000 e ainda para proceder ao pagamento do imposto automóvel e juros compensatórios no montante de esc. 1.842.700\$00, dívida registada na DVL n.º 1997/84781 — cfr. fls. 82.

b) Pelo impugnante foi deduzida reclamação contra aquela liquidação — cfr. fls. 51 a 53.

c) Aquela reclamação foi indeferida nos termos do despacho de folhas 48 a 50 o qual aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais.

d) O impugnante foi notificado por carta registada com aviso de recepção assinado este em 16-02-2001 daquele indeferimento — cfr. fls. 46 e 47.

e) A impugnação foi apresentada em 09-04-2001 — cfr. fls. 2. Assentes tais factos apreciemos o recurso.

Como se alcança do probatório o recorrente deduziu, após indeferimento da sua reclamação, impugnação judicial, a qual foi julgada improcedente por extemporânea. Vem agora defender que se deveria ter seguido, contrariamente ao meio que escolheu, o recurso contencioso e invocar omissão de pronúncia relativamente a questões suscitadas pela Fazenda Pública.

Começamos por aferir se ocorre a nulidade de omissão de pronúncia que o recorrente invoca. Da simples leitura das suas alegações terá de concluir-se que tal não ocorre. Com efeito, o recorrente atribui tal nulidade à não apreciação pela sentença de questões que não foram por si suscitadas mas pela Fazenda Pública. Ora o recorrente não tem, desde logo, legitimidade para pretender que sejam apreciadas questões que não suscitou. Mas de qualquer modo não ocorre a nulidade invocada já que o referido pela Fazenda Pública não é a sua ilegitimidade mas sim a eventual ilegitimidade se o processo for entendido de um dos modos que menciona. Improcede pois o alegado.

Refere depois o recorrente erro na forma de processo por ser o recurso contencioso o meio processual idóneo. Ora quem deduziu impugnação judicial foi o recorrente que agora parece, face à improcedência por extemporaneidade, pretende ser aquele o meio idóneo. Afigura-se-nos porém que não tem razão. O que está em causa é a liquidação efectuada cuja legalidade o recorrente contesta por entender de forma diversa a prova produzida, tendo reclamado da liquidação, reclamação essa que foi indeferida. Ora nos termos do artigo 97.º, n.º 1, alínea c), cabe impugnação do indeferimento total ou parcial das reclamações gratuitas dos actos tributários. Nos termos do artigo 99.º do Código de Procedimento e Processo Tributário, constitui fundamento de impugnação qualquer ilegalidade e, designadamente, a errónea qualificação dos factos e a falta de fundamentação, que foram os vícios que o recorrente invocou na sua petição. Assim, tendo o recorrente impugnado com base nos referidos vícios e sendo eles fundamento de impugnação, não cabia questionar o meio empregue pelo recorrente para questionar o acto de liquidação e o indeferimento da reclamação.

Estando pois em causa uma impugnação judicial teria o M.º Juiz que apreciar se a mesma era ou não tempestiva, sendo certo que, nos termos do artigo 102.º, n.º 2, do Código de Procedimento e Processo Tributário, era de 15 dias contados a partir da notificação do indeferimento da reclamação o prazo para a deduzir. Ora como se alcança do probatório o recorrente foi notificado de tal indeferimento por carta registada com A/R assinado em 16.2.2001 e só apresentou a sua impugnação em 9.4.2001. De onde resultar evidente a sua extemporaneidade, tal como decidiu o M.º Juiz recorrido. Tanto mais que a revogação do despacho de deferimento do pedido de admissão do veículo automóvel referido não foi objecto de qualquer sindicância contenciosa.

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

Custas pelo recorrente, fixando em 50% a procuradoria.

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

## Acórdão de 21 de Janeiro de 2004.

### Assunto:

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

### Doutrina que dimana da decisão:

*Inserido nas conclusões de alegação de recurso de decisão da 1ª instância para o STA facto que não consta do quadro factual desenhado pelo tribunal a quo, não tem o mesmo por exclusivo fundamento matéria de direito, por isso que, para dele conhecer, falece à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo competência hierárquica, cuja assiste à Secção homónima do Tribunal Central Administrativo (Sul).*

Recurso n.º 1738/03-40. Recorrente: Fazenda Pública. Recorrido: José António Vieira Vassalo Pereira. Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

A Fazenda Pública recorre da sentença de fls. 215-218 do Tribunal Tributário de Santarém, que julgou procedente esta oposição, deduzida por José António Vieira Vassalo Pereira, residente em Lapas — Torres Novas, contra a execução fiscal n.º 2119-98/101256.8 do Serviço de Finanças de Torres Novas, contra si revertida.

Culmina a atinente alegação com as seguintes conclusões:

1 — Na sentença não se faz correcto entendimento do disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 239.º do CPT.

2 — Resulta de tal entendimento que a reversão, não obstante a insuficiência, patrimonial, só legitima a reversão quando inexistem quaisquer bens.

3 — O mesmo é dizer que a excussão prévia é condição legitimadora da reversão.

4 — Assim se desvirtuando a alínea b) do n.º 2 do artigo 239.º do CPT, que permite o chamamento à execução aquando da verificação da insuficiência patrimonial.

5 — Verificou-se, in casu, a manifesta insuficiência dos bens penhorados face aos créditos tributários existentes.

6 — Proceceu-se à reversão da execução contra o gerente, por forma a dar cumprimento ao estatuído na alínea b) do n.º 2 do artigo 239.º do CPT.

7 — O referido preceito legitima o despacho de reversão uma vez verificada a insuficiência patrimonial do devedor originário.

8 — De igual forma, legitima-se a penhora de bens do revertido.

9 — A reversão só se efectuou uma vez verificada a penhora dos bens da devedora originária, não existindo quaisquer outros susceptíveis de penhora.

10 — Os artigos 13.º e 239.º do CPT impossibilitam, por força da subsidiariedade, a venda dos bens do revertido sem que, *a priori*, se mostre liquidado o património do devedor originário.

11 — Resulta da letra da lei, do telos e da evolução temporal do preceito (artigo 239.º do CPT), à semelhança do que acontece no artigo 245.º do CPT, que a legitimação da reversão ocorre com a verificação da insuficiência de bens.

12 — Ao não se fazer tal entendimento, está-se a desvirtuar e a retirar todo o alcance e expressão à alteração legislativa efectuada.

13 — Sendo forçoso considerar que a exigência de excussão prévia deriva de interpretação abrogante, desajustada ao caso em apreço.

14 — A Administração Tributária está vinculada ao princípio da legalidade, logo, encontra-se impedida de transformar os responsáveis subsidiários em devedores originários.

15 — Ainda que, a acontecer, sempre teria o revertido à disposição meio de defesa legal para reagir contra a eventual venda do seu património, conforme resulta do artigo 276.º do CPPT.

16 — Não havendo, pois, razões para que não se proceda à correcta interpretação da norma legal em apreço, logo se admitindo a reversão com base na insuficiência patrimonial do devedor originário.

Não houve contra-alegação.

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

Dado integral conhecimento às partes do douto parecer do MP, nenhuma se pronunciou sobre ele.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

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

A instância julgou provada a seguinte factualidade:

a) Pelo O/SPL de Torres Novas corre termos o processo de execução fiscal inicialmente identificado, contra a sociedade MANUEL VIEIRA & C.ª, SUCRS., LDA, para cobrança de dívida ao Estado (DGAIEC — Alfândega de Peniche), referente a imposto especial sobre o álcool (ISA) e juros compensatórios — LIEC n.º 98/386, de 2.V.1998 — , no montante de esc. 536 850 262\$00.

b) No processo executivo em apreço, foram efectuadas penhoras de imóveis, direitos e vários bens móveis propriedade da dita sociedade, os quais não foram vendidos.

c) Datado de 10.IV.2001, foi proferido despacho a reverter a execução contra, entre outros, o oponente, tendo este sido citado, na qualidade de executado, pela totalidade da dívida exequenda, em 30.IV.2001.

d) O oponente foi sócio e nomeado gerente da mesma sociedade.

e) Em 10.IV.2001, não se mostravam executados os bens propriedade da sociedade originariamente executada, nomeadamente os penhorados e aludidos em b).

Exposto o quadro factual desenhado pelo tribunal a quo, cabe referir que ele não nos revela que não existem quaisquer outros bens da devedora originária susceptíveis de penhora — 2ª parte da 9.ª conclusão.

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

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

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

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

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

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

Temos, pois, que tanto constitui fundamento de facto do recurso a questão sobre a verificação de factos dados como provados, ou não, na decisão recorrida, quanto a afirmação de factos que a fixação probatória omite e cuja atendibilidade ou relevo no julgamento do recurso são indiferentes para efeitos de determinação da competência hierárquica, que, como sublinhado no acórdão desta Secção de 4.V.1994, rec. 17463, se afere pelo *quid disputatum*, que não pelo *quid decisum*.

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

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

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

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

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

Sem custas.

Lisboa, 21 de Janeiro de 2004. — *Mendes Pimentel* (relator) — *António Pimpão*. — *Almeida Lopes* (vencido, pois entendo que o STA é competente).

## Acórdão de 28 de Janeiro de 2004.

### Assunto:

*Imposto automóvel. Revisão oficiosa do acto de liquidação. Impugnação judicial. Recurso contencioso. Convocação.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O meio processual adequado para reagir contra o despacho do Director da Alfândega que indeferiu, por intempestivo, o pedido de revisão do acto de liquidação de imposto automóvel é o recurso contencioso e não a impugnação judicial, uma vez que se trata de acto que não aprecia a legalidade do acto de liquidação [cfr. art.º 97.º, n.ºs 1, al. d) e p), in fine e 2, do CPPT].*
- 2 — *Tendo sido deduzida impugnação judicial daquele despacho, deve ordenar-se, oficiosamente, a convocação do*

*processo para a forma de recurso contencioso, desde que não seja manifesta a sua improcedência ou intempestividade e seja idónea a respectiva petição.*

Recurso n.º 1214/03-40. Recorrente: Abel Cabral — Automóveis, L.ª;  
Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. Pimenta do Vale.

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

1 — Abel Cabral-Automóveis, L.ª, com sede em Baião, não se conformando com a decisão do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto que, em processo de impugnação judicial do despacho do Director da Alfândega de Leixões que declarou não existir o dever de decidir o pedido de revisão do acto de liquidação de Imposto Automóvel relativo à DVL 96/0165 410, de 96/12/16, por intempestivo, absolveu a Fazenda Pública do pedido principal — anulação da decisão que indeferiu o pedido de revisão oficiosa do acto de liquidação por ter julgado verificada a excepção dilatória de nulidade do processo e do pedido subsidiário por provada e procedente a excepção peremptória de caducidade do direito de impugnar aquela liquidação, dela vem interpor recurso, formulando as seguintes conclusões:

1 — A sentença recorrida labora em erro de julgamento quando afirma que o impugnante pediu a anulação do acto de indeferimento do pedido de revisão ou, pelo menos, a anulação do acto tributário mencionado (de liquidação de IA, com fundamento em violação do direito comunitário) e o reembolso consequente do imposto pago, com juros indemnizatórios.

2 — A sentença incorre em erro de julgamento quando decide que o processo de impugnação judicial não é o processo próprio para apreciar a legalidade do despacho que indeferiu o pedido de revisão oficiosa do acto de liquidação do IA, mas antes o recurso contencioso.

3 — A sentença recorrida incorre em erro de julgamento quando afirma que se verifica um desacordo manifesto entre o pedido de anulação do despacho de indeferimento do pedido de revisão do acto de liquidação do IA feito pelo impugnante à AT e a sua causa de pedir, desacordo esse que não explicita minimamente e de forma entendível e que, na verdade, não existe.

4 — A sentença recorrida incorre em erro de julgamento ao decidir que, estando em causa a eventual anulabilidade de um acto tributário, este só pode ser atacado no prazo de 90 dias, contados da data em que terminou o prazo de pagamento voluntário, nos termos do art.º 102.º, n.º 1, al. a), do CPPT; pois que, *in casu*, — o prazo de 90 dias para deduzir a impugnação conta-se a partir da notificação do despacho de indeferimento, nos termos do art.º 102, n.º 1, al. e).

5 — Incorre em erro de julgamento ao decidir que, quando foi deduzida a presente impugnação estava já esgotado o prazo peremptório para a deduzir, não tendo em conta que a citada al. e) se reporta à sindicabilidade de um acto administrativo em matéria tributária por meio de uma “impugnação autónoma” da que poderia ter sido interposta imediatamente do acto de liquidação, no prazo de 90 dias a contar da prática deste.

6 — A sentença recorrida incorre em erro de julgamento quando decide que a questão de haver o dever de a AT se pronunciar sobre uma pretensão que lhe foi apresentada pelo contribuinte nada tem



a ver com a validade ou invalidade do acto de liquidação de IA que ela tenha praticado.

Sendo inválido o acto de liquidação do IA e não se tendo esgotado o prazo da sua revisão oficiosa, impedia sobre a AT o dever de a ela proceder, nos termos do art. 56.º da LGT, que lhe foi pedida pelo impugnante, assistindo a este o correspondente direito subjectivo.

7 — Tal omissão de pronúncia de deferimento por parte da AT torna o seu despacho de indeferimento inválido, por erro nos pressupostos de direito, e imediatamente sindicável, pela via da impugnação judicial, que não do recurso contencioso, por se tratar de um acto administrativo em matéria tributária que comporta a apreciação da legalidade de um acto tributário e porque, negando-se a AT a dar satisfação à pretensão do contribuinte, o seu acto de indeferimento é lesivo dos seus legítimos direitos e interesses, por manter ilegalmente a recusa de uma pretensão conforme ao direito comunitário.

8 — Salvo as situações excepcionais contempladas nas als. a) e b) do n.º 2 do art. 56.º da LGT, que, no caso, se não verificam, a AT tem o dever legal de reapreciação nos casos de actos negativos expressos, sem que com isso seja subvertida a ordem jurídica administrativa e lesada a autoridade das decisões administrativas e sem a ofensa da segurança jurídica.

9 — As possibilidades de reacção dos particulares contra actos ilegais de liquidação de tributos, quando está em causa a violação de normas de direito comunitário ou inconstitucionais, não se esgotam na impugnação judicial, sendo admissível, entre o mais, a revisão do acto tributário, nas condições referidas no art. 78.º da LGT [e, no caso, no prazo do art. 94.º, n.º 1, al. b), do CPT], seguida de eventual impugnação contenciosa de decisão de indeferimento.

10 — A forma de processo adequada para reagir contra um acto de indeferimento do pedido de revisão de actos tributários é a impugnação judicial, nos termos dos arts. 97.º, n.º 1, al. d), do CPPT e 95.º, n.ºs 1 e 2, al. d), da LGT, e não o recurso contencioso, previsto nos arts. 101.º, al. j), da LGT e 97.º, n.º 1, al. p), do CPPT, que se referem a questões tributárias que não comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação.

11 — O prazo para tal impugnação é de 90 dias, a contar da notificação do indeferimento, segundo o art. 102.º, n.º 1, al. e), do CPPT.

12 — Mesmo que se entenda que na impugnação da recusa do pedido de revisão de um acto tributário o que é objecto da mesma impugnação é o acto de liquidação e não o próprio acto de indeferimento, sempre o prazo para a propositura da acção se iniciará na data precedente e não da prática do acto a anular.

13 — Foi estabelecido um regime transitório (art. 6.º do DL 398/98, de 17 de Dezembro) que impõe a aplicação do novo prazo de revisão do acto tributário do n.º 1 do art. 78.º (4 anos) apenas aos factos tributários ocorridos a partir de 1 de Janeiro de 1998, mantendo-se para os anteriores o antigo prazo de 5 anos que facultava o art. 94.º n.º 1, al. b), do CPT.

14 — A sentença a quo violou, por errada aplicação ou interpretação; as disposições dos arts. 97.º, n.º 1, al. d), 89.º, n.º 1, al. a), e n.º 4, 99.º, 102.º, n.º 1, als. a) e e), 104.º e 108.º do CPPT, 94.º, n.º 1, al. b), do CPT, 56.º, n.º 1, 78.º, n.º 1, e 79.º, n.º 1, da LGT, 193.º n.ºs 1 e 2, al. b), 493.º, 494.º, al. b), e 495.º do CPC, 1.º, n.º 7, do DL n.º 40/93, de 18 de Fevereiro, e 90.º do Tratado de Roma, contrariando, ainda, a jurisprudência deste STA firmada nos seus

ac. de 19.02.2003 (*in proc.* n.º 01461/02), de 20.03.2002 (*in proc.* n.º 026580), de 29.01.2003 (*in proc.* n.º 01945/02) e de 12.02.2003 (*in proc.* 01516/02) e a doutrina mais representativa nas matérias versadas.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Ex.º Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido da anulação da decisão recorrida para "ampliação da matéria de facto, intercalada na fundamentação jurídica com violação da estrutura formal da sentença, designadamente, visando o apuramento dos seguintes factos:

Data do facto tributário

Data do termo do prazo para pagamento voluntário do imposto  
Data da apresentação do pedido de revisão oficiosa

Data da notificação da decisão de indeferimento expresso ou da formação da presunção de indeferimento tácito", tudo nos termos do disposto nos arts. 729, n.º 3, e 730.º, n.º 1, do CPC.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 — Desde logo, importa referir que casos em tudo idênticos aos dos autos, sendo certo que, em alguns deles, eram as partes as mesmas e as mesmas as alegações de recurso, foram já decididos por este Supremo Tribunal.

Por isso mesmo e tendo em atenção o disposto no art.º 8.º, n.º 3, do CC, vamos aqui seguir de perto a jurisprudência então fixada, por forma a viabilizar interpretação e aplicação uniformes do direito.

Posto isto, passemos, então, à apreciação das questões suscitadas no presente recurso.

Antes, porém e como bem anota o Ex.º Magistrado do Ministério Público, há que salientar que a sentença recorrida não fixou os fundamentos de facto da causa, tal como o impõe os arts. 659.º, n.ºs 1 e 2, do CPC e 123.º, n.ºs 1 e 2, e 125.º, n.º 1, do CPPT.

Todavia, esta irregularidade encontra-se sanada já que, na parte discursiva da sentença, se faz alusão aos factos indispensáveis à formulação do respectivo juízo de direito.

3 — A questão que constitui objecto do presente recurso consiste em saber se a forma processual utilizada pela recorrente para reagir contra o despacho do Director da Alfândega de Leixões, que lhe indeferiu o pedido de revisão oficiosa do acto de liquidação de imposto automóvel, era o próprio, sendo certo que, para tal, não se torna necessário ampliar a matéria de facto, nos termos avançados pelo Ex.º Procurador-Geral-Adjunto, como iremos ver.

Dispõe o art.º 97.º, n.º 1, al. d), do CPPT que o processo judicial tributário compreende a impugnação dos actos administrativos em matéria tributária que comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação. E na sua al. p), *in fine*, bem como no seu n.º 2, este normativo prevê a possibilidade de recurso contencioso quando não esteja em causa a apreciação dessa legalidade.

A este propósito, refere o Ex.º Conselheiro Jorge Sousa, *in CPPT, Anotado*, 4ª ed., p. 426, que "há actos em matéria tributária que são impugnados através de recurso contencioso, como resulta da alínea p) do n.º 2 do art. 97.º deste Código, de onde resulta que o recurso contencioso é o meio processual adequado quando o acto a impugnar seja de indeferimento total ou parcial ou de revogação de isenções ou outros benefícios fiscais, quando dependentes de reconhecimento da administração tributária, e outros actos administrativos relativos a questões tributárias que não comportem a apreciação da legalidade de um acto de liquidação.

Deste artigo resulta claramente que, nos casos em que o acto a impugnar é um acto de liquidação ou um acto que comporta a apreciação da legalidade de um acto de liquidação (acto de indeferimento de reclamação graciosa ou de recurso hierárquico interposto da decisão que a aprecie ou acto de apreciação de pedido de revisão oficiosa, nos termos do art. 78.º da L.G.T.) o meio adequado é o processo de impugnação”.

Ora, no caso em apreço e como vimos, o pedido de revisão oficiosa foi indeferido pelo Director da Alfândega de Leixões com fundamento na sua intempestividade, pelo que não foi, assim, apreciada a legalidade do acto de liquidação. Sendo assim, o meio adequado para reagir contra esse despacho não era a impugnação judicial, mas sim o recurso contencioso.

Pelo que e nesta parte, a decisão recorrida não merece qualquer censura.

Contudo, dispõe o art.º 97.º, n.º 3, da LGT que deverá ordenar-se “a correcção do processo quando o meio usado não for o adequado segundo a lei”.

E estabelece o art.º 98.º, n.º 4, do CPPT que “em caso de erro na forma do processo, este será convolado na forma do processo adequada, nos termos da lei.

Por outro lado, tem vindo esta Secção do STA a entender que a convalidação é admitida sempre desde que não seja manifesta a improcedência ou intempestividade desta, além da idoneidade da respectiva petição para o efeito.

Voltando ao caso dos autos, resulta da petição inicial que o acto impugnado foi proferido em 6/2/02 e que aquela deu entrada em 2/4/02, pelo que não se encontra caducado o prazo para interposição do recurso contencioso fixado no art.º 28.º, n.º 1, al. a), da LPTA.

Acresce que a impugnante formulou o pedido de anulação do despacho referido e “decidindo-se existir o dever de a Administração Tributária decidir a pretensão da impugnante, por ser nulo o acto de liquidação de IA . . . ou, pelo menos, anulável”.

E, para o efeito, alegou que o pedido de revisão do acto era atempado e não extemporâneo, como entendeu o despacho *a quo*.

Assim, quer o pedido quer a causa de pedir ajustam-se à forma de recurso contencioso (cfr. art.º 6.º do ETAF).

Deste modo, “nada obsta, pois, à predita convalidação, devendo, para tanto e tal como preceitua o art.º 199.º do CPC, anular-se os actos inaproveitáveis e praticar-se os necessários, por forma a seguir-se o rito processual previsto para o recurso contencioso, nos termos da L.P.T., tal como se prescreve no art. 97.º, n.º 2, do C.P.P.T.

O qual, a proceder, determinará a anulação do despacho impugnado e a substituição por outro que, não havendo razões obstativas, apreciará a liquidação revidenda, seguindo-se, se for caso disso, a impugnação judicial, nos termos do art. 97.º, n.º 1, al. d), do C.P.P.T.” (Ac. de 12/11/03, *in rec. n.º 1.206/03*).

No mesmo sentido, pode ver-se Acórdãos desta Secção do STA de 15/10/03, *in rec. n.º 1.021/03*; 12/11/03, *in rec. n.º 1.192/03*, e de 19/11/03, *in rec. n.º 1.258/03*.

4 — Nestes termos, acorda-se em conceder provimento ao presente recurso e anular todo o processado, aproveitando apenas a petição

inicial e os documentos com ela juntos, prosseguindo o processo na forma de recurso contencioso.

Sem custas.

Lihoa, 28 de Janeiro de 2004. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

## Acórdão de 28 de Janeiro de 2004.

### Assunto:

*Nulidade de sentença. Omissão de pronúncia. Art. 125.º do CPPT*

### Doutrina que dimana da decisão:

*I — Suscitada na contestação, de forma expressa, a extemporaneidade da impugnação, o Juiz deve conhecer necessariamente dessa alegada extemporaneidade, que tem óbvias consequências no tocante à sorte dessa impugnação.*

*II — Não o fazendo, omite pronúncia sobre questão que deve conhecer, pelo que a sentença é nula.*

Recurso n.º 1.739/03-40. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Mário Jaime Maia Monteiro de Aguiar; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1 — Mário Jaime Maia Monteiro de Aguiar, identificado nos autos, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, o acto de liquidação de IA, praticado pelo Director da Alfândega do Freixieiro.

Alegou vício de liquidação de lei (lei comunitária).

Contestou o RFP suscitando, para além do mais, a extemporaneidade da impugnação.

O M.º Juiz do 3.º Juízo daquele Tribunal julgou procedente a impugnação.

Inconformado, o representante da FAZENDA PÚBLICA interpôs recurso para este Supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

I — A sentença é nula, por omissão de pronúncia, quando deixe de apreciar questões que devesse conhecer — Art. 668.º, n.º 1, do C.P Civil e art.º 125.º, n.º 1, do CPPT.

II — A nulidade por omissão de pronúncia traduz-se no incumprimento por parte do juiz do dever prescrito no n.º 2 do artigo 660.º do CPC e que é o de resolver todas as questões submetidas à sua apreciação, com excepção daquelas cuja decisão estiver prejudicada pela solução dada a outras.

III — A questão prévia da extemporaneidade da impugnação, suscitada pelo RFP em sede de contestação, a ser atendida, prejudicaria o conhecimento do mérito do pedido de anulação da liquidação do Imposto Automóvel, alegadamente praticada ao abrigo de norma ilegal por desconforme com o direito comunitário. De facto,

IV — Os actos de liquidação praticados, com fundamento em leis violadoras da Constituição ou do direito comunitário, são meramente anuláveis e não nulos pelo que a impugnação terá de ser deduzida no prazo referido no Art. 123.º, n.º 1, al. a), do CPT ou do art.º 102.º do CPPT.

V — A douda sentença recorrida ao apreciar o mérito do pedido de anulação da liquidação sem conhecer previamente da excepção de caducidade do direito de impugnar, apresentada pelo RFP em sede de contestação, fez errada aplicação do direito aplicável.

VI — Normas violadas: art.º 102.º, n.º 1, e art.º 125.º, n.º 1, do CPPT, Art. 668.º, n.º 1, e art.º 660.º, n.º 2, do C.P. Civil.

Contra-alegou o impugnante, ora recorrido, defendendo que, embora a sentença devesse apreciar a referida excepção (extemporaneidade), a impugnação deve proceder.

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

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 — Em sede de matéria de facto, a sentença recorrida fixou o seguinte quadro probatório:

O impugnante, em Outubro de 2001, comprou, na Alemanha, o veículo automóvel ligeiro de passageiros, marca *Mercedes Benz*, modelo C 220 CDI, com o número de *chassis* WDB2021331F941881, e 2148 cm<sup>3</sup> de cilindrada, cuja 1.ª matrícula era do ano de 2000, pelo preço de 26 439,29 euros;

Em 10 de Outubro de 2001, o impugnante declarou na estância aduaneira do Freixieiro, que esta viatura se destinava à importação definitiva;

Em 11 de Outubro de 2001 a Alfândega do Freixieiro ordenou a liquidação de imposto automóvel, devido pela importação definitiva do veículo, cujo montante fixou em 1 532 902\$00 ou 7 646,09 euros, conforme registo de liquidação n. 2001/268936, que foram pagos pelo impugnante em 24 de Outubro de 2001;

O presente processo foi instaurado no dia 6 de Fevereiro de 2002.

3 — Como vimos, o recorrente suscita a questão da nulidade da sentença, por omissão de pronúncia.

É facto, realmente, que o recorrente suscitou, na sua contestação, de forma expressa, a extemporaneidade da impugnação. E o recorrente retira dessa extemporaneidade, a respectiva consequência: a intempestividade da impugnação.

Questão crucial, como se percebe, pois, de outro modo, a impugnação teria sido deduzida para além do prazo legal, pelo que, havendo intempestividade da impugnação, caducaria o direito de impugnar.

O M.º Juiz a quo apreciou apenas a impugnação na perspectiva do direito comunitário, chegando à conclusão de haver violação de lei comunitária.

Quer isto dizer que o Sr. Juiz silenciou completamente a alegada extemporaneidade da impugnação.

E é óbvio que a impugnação, se extemporânea, conduzirá à caducidade do direito de impugnar, com a óbvia consequência da improcedência da impugnação.

Há assim patentemente omissão de pronúncia sobre questão que o Sr. Juiz tinha necessariamente que conhecer.

A sentença recorrida é pois nula, nos termos do Art. 125.º, n.º 1, do CPPT.

Que consequências?

Será que este Tribunal se pode substituir ao Tribunal recorrido, conhecendo do objecto do recurso?

O Art. 715.º, n.º 1, do CPC diz-nos que “embora o tribunal de recurso declare nula a sentença proferida na 1ª instância, não deixará de conhecer do objecto da apelação”.

Mas será que tal preceito tem aplicação a este Supremo Tribunal? Entendemos que não.

Como é sabido, este Supremo Tribunal é um tribunal de revista. Ora, dispõe o art.º 726.º do CPC:

«São aplicáveis ao recurso de revista as disposições relativas ao julgamento da apelação interposta para a relação, *com excepção* do que se estabelece no Art. 712.º e no n.º 1 do art.º 715.º e salvo ainda o que vai prescrito nos artigos seguintes.»

Faz-se assim, como se vê, expressa excepção ao já referido n. 1 do art.º 715.º, ou seja, estatui-se aqui que este Tribunal não se substitui, no caso, ao Tribunal recorrido.

Incumbe pois ao Tribunal recorrido proferir nova sentença, expurgada agora daquela nulidade.

4 — Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, julgando-se nula a sentença por omissão de pronúncia, ordenando-se a baixa dos autos à 1ª instância, a fim de que seja proferida nova sentença, que tenha em conta o acima decidido.

Sem custas.

Lisboa, 28 de Janeiro de 2004. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queirós*.

## Acórdão de 28 de Janeiro de 2004.

### Assunto:

*Imposto automóvel. Indeferimento do pedido de revisão de acto tributário. Impugnação judicial. Recurso contencioso. Erro na forma de processo.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*I — De acto de indeferimento de pedido de revisão de liquidação de imposto automóvel que não aprecie a legalidade da mesma cabe recurso contencioso, não impugnação judicial.*

*II — O erro na forma de processo constitui nulidade de conhecimento oficioso, determinante da anulação dos actos que não possam aproveitar-se, impondo-se a prática dos que forem estritamente necessários para que o processo se aproxime, quanto possível, da forma adequada, para a qual deve ser convolado.*

Recurso n.º 1779/03-40. Recorrente: M3 Auto-Comércio de Automóveis, Lda. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

No presente recurso jurisdicional, interposto por M3 Auto-Comércio de Automóveis, Lda, com sede na Rua Capitão Valente, 109, freguesia de Vilar, Vila do Conde, da sentença de fls. 68-70 vº do 3.º Juízo do TT de 1ª Instância do Porto, a coberto do estatuído no artigo 705.º do CPC, *a fortiori* e *ex vi* artigo 281.º do CPPT, tendo, ainda, em mente o preceituado no artigo 8.º, n.º 3, do Código Civil, acorda-se, pelos fundamentos constantes do acórdão desta Secção de 3 de Dezembro último tirado no recurso n.º 1193/03-40 (de que se anexa fotocópia), que traduz jurisprudência pacífica e reiterada deste STA (v., *inter alia*, os acórdãos proferidos nos recursos n.ºs 1258/03-40, de 19.XI.03, 1298/03-40, de 10.XII.03, 1300/03-40, de 19.XI.03, e 1301/03-40, de 10.XII.03, e ainda, no recurso n.º 1303/03-40, em 14 do corrente):

- a) Anular todo o processado a partir da petição inicial, aproveitando-se, contudo, os documentos com ela juntos;
  - b) Conceder, assim, provimento ao presente recurso jurisdicional, prosseguindo os autos como recurso contencioso.
- Sem custas.

Lisboa, 28 de Janeiro de 2004. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Almeida Lopes* — *António Pimpão*.

#### **Recurso n.º 1193/03-40, de 3 de Dezembro de 2003**

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

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por CARLOS JORGE MAIA SANTOS, da sentença do TT de 1.ª Inst. do Porto, proferida em 10-03-03, que, por um lado, absolveu a Fazenda Pública da instância, "por estar demonstrada a verificação da excepção dilatória de nulidade do processo, no que ao pedido principal diz respeito" (a impugnação judicial do indeferimento do pedido de revisão do acto de liquidação do IA); e, por outro, a julgou improcedente, por caducidade do respectivo direito impugnatório, quanto ao pedido subsidiário — o de declaração de nulidade ou anulação da liquidação.

Fundamentou-se a decisão em que a petição concretiza dois pedidos, nos termos expostos, sendo que, quanto ao principal, o meio processual adequado é o recurso contencioso e não a impugnação judicial, uma vez que não está em causa a legalidade da liquidação pois o pedido de revisão desta foi indeferido, por extemporaneidade; e quanto ao subsidiário, a impugnação foi deduzida fora do prazo já que, tendo o montante, liquidado em 27 de Julho de 2000, sido pago em 31 seguinte, a petição respectiva só foi entregue em 6 de Fevereiro de 2002.

O recorrente formulou as seguintes conclusões:

1. A sentença recorrida labora em erro de julgamento quando afirma que o impugnante pediu a anulação do acto de indeferimento do

pedido de revisão ou, pelo menos, a anulação do acto tributário mencionado (de liquidação de IA, com fundamento em violação do direito comunitário) e o reembolso consequente do imposto pago, com juros indemnizatórios.

2. A sentença incorre em erro de julgamento quando decide que o processo de impugnação judicial não é o processo próprio para apreciar a legalidade do despacho que indeferiu o pedido de revisão oficiosa do acto de liquidação do IA, mas antes o recurso contencioso.

3. A sentença recorrida incorre em erro de julgamento quando afirma que se verifica um desacordo manifesto entre o pedido de anulação do despacho de indeferimento do pedido de revisão do acto de liquidação do IA feito pelo impugnante à AT e a sua causa de pedir, desacordo esse que não explicita minimamente e de forma entendível e que, na verdade, não existe.

4. A sentença recorrida incorre em erro de julgamento ao decidir que, estando em causa a eventual anulabilidade de um acto tributário, este só pode ser atacado no prazo de 90 dias, contados da data em que terminou o prazo de pagamento voluntário, nos termos do art.º 102.º, n.º 1, al. a), do CPPT; pois que, in casu, o prazo de 90 dias para deduzir a impugnação conta-se a partir da notificação do despacho de indeferimento, nos termos do art.º 102.º, n.º 1, al. e).

5. Incorre em erro de julgamento ao decidir que, quando foi deduzida a presente impugnação estava já esgotado o prazo peremptório para a deduzir, não tendo em conta que a citada al. e) se reporta à sindicabilidade de um acto administrativo em matéria tributária por meio de uma "impugnação autónoma" da que poderia ter sido interposta imediatamente do acto de liquidação, no prazo de 90 dias a contar da prática deste.

6. A sentença recorrida incorre em erro de julgamento quando decide que a questão de haver o dever de a AT se pronunciar sobre uma pretensão que lhe foi apresentada pelo contribuinte nada tem a ver com a validade ou invalidade do acto de liquidação de IA que ela tenha praticado.

Sendo inválido o acto de liquidação do IA e não se tendo esgotado o prazo da sua revisão oficiosa, impendia sobre a AT o dever de a ela proceder, nos termos do art.º 56.º da LGT, que lhe foi pedida pelo impugnante, assistindo a este o correspondente direito subjectivo.

7. Tal omissão de pronúncia de deferimento por parte da AT torna o seu despacho de indeferimento inválido, por erro nos pressupostos de direito, e imediatamente sindicável, pela via da impugnação judicial, que não do recurso contencioso, por se tratar de um acto administrativo em matéria tributária que comporta a apreciação da legalidade de um acto tributário e porque, negando-se a AT a dar satisfação à pretensão do contribuinte, o seu acto de indeferimento é lesivo dos seus legítimos direitos e interesses, por manter ilegalmente a recusa de uma pretensão conforme ao direito comunitário.

8. Salvo as situações excepcionais contempladas nas als. a) e b) do n.º 2 do art.º 56.º da LGT, que, no caso, se não verificam, a AT tem o dever legal de reapreciação nos casos de actos negativos expressos, sem que com isso seja subvertida a ordem jurídica administrativa e lesada a autoridade das decisões administrativas e sem a ofensa da segurança jurídica.

9. As possibilidades de reacção dos particulares contra actos ilegais de liquidação de tributos, quando está em causa a violação de normas de direito comunitário ou inconstitucionais, não se esgotam na im-

pugnação judicial, sendo admissível, entre o mais, a revisão do acto tributário, nas condições referidas no art.º 78.º da LGT [e, no caso, no prazo do art.º 94.º, n.º 1, al. b), do CPT], seguida de eventual impugnação contenciosa de decisão de indeferimento.

10. A forma de processo adequada para reagir contra um acto de indeferimento do pedido de revisão de actos tributários é a impugnação judicial, nos termos do art.º 97.º, n.º 1, al. d), do CPPT e 95.º, n.ºs 1 e 2, al. d), da LGT, e não o recurso contencioso, previsto nos arts. 101.º, al. j), da LGT e 97.º, n.º 1, al. p), do CPPT, que se referem a questões tributárias que não comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação.

11. O prazo para tal impugnação é de 90 dias, a contar da notificação do indeferimento, segundo o art. 102.º, n.º 1, al. e), do CPPT.

12. Mesmo que se entenda que na impugnação da recusa do pedido de revisão de um acto tributário o que é objecto da mesma impugnação é o acto de liquidação e não o próprio acto de indeferimento, sempre o prazo para a propositura da acção se iniciará na data precedente e não da prática do acto a anular.

13. Foi estabelecido um regime transitório (art.º 6.º do Decreto-Lei 398/98, de 17 de Dezembro) que impõe a aplicação do novo prazo de revisão do acto tributário do n.º 1 do art.º 78.º (4 anos) apenas aos factos tributários ocorridos a partir de 1 de Janeiro de 1998, mantendo-se para os anteriores o antigo prazo de 5 anos que facultava o art.º 94.º, n.º 1, al. b), do CPT.

14. A sentença a quo violou, por errada aplicação ou interpretação, as disposições dos arts. 97.º, n.º 1, al. d), 89.º, n.ºs 1, al. a), e 4, 99.º, 102.º, n.º 1, als. a) e e), 104.º e 108.º do CPPT, 94.º, n.º 1, al. b), do CPT, 56.º, n.º 1, 78.º, n.º 1, e 79.º, n.º 1, da LGT, 193.º, n.ºs 1 e 2, al. b), 493.º, 494.º, al. b), e 495.º do CPC, art. 1.º, n.º 7, do DL n.º 40/93, de 18 de Fevereiro, 90.º do Tratado de Roma, contrariando, ainda, a jurisprudência deste STA firmada nos seus ac, de 19.02.2003 (in proc. n.º 01945/02) e de 12.02.2003 (in proc. 01516102) e a doutrina mais representativa nas matérias versadas.

Termos em que, e nos do sempre douto suprimento, deve conceder-se provimento ao recurso, revogando-se a decisão recorrida, devendo os autos prosseguir os seus termos legais, anulando-se o despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa do IA impugnado, bem como, e na sua procedência, a liquidação mediatamente impugnada”.

O Ex.º Magistrado do MP, emitiu parecer no sentido da nulidade da sentença, “porque não foi feito o julgamento dos factos alegados relevantes para a decisão da causa”, sendo tal vício de conhecimento oficioso, conforme jurisprudência que cita, devendo, assim, o recurso ser provido, ordenando-se a repetição do julgamento da causa, ao abrigo dos arts. 729.º e 730.º do CPCivil,

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

Há que apreciar, em primeiro lugar, a invocada nulidade.

Nenhuma dúvida de que este STA vem entendendo que a falta de julgamento dos factos relevantes para a decisão da causa integra nulidade de conhecimento oficioso, determinando a prolação de nova decisão em que se efectue tal julgamento.

Cfr, por todos, os Acs. de 17-02-99, Rec. 23.245, e de 31-10-00, Rec. 24.760.

Todavia, tal orientação não tem lugar nestes autos.

Na verdade, embora a sentença não inclua qualquer bloco probatório, como devia, o certo é que as questões decididas nos apontados termos, o foram face unicamente ao petitório, referindo-se os dois factos essenciais relevantes para o efeito.

Assim, e quanto à questão da propriedade do meio processual — se impugnação judicial se recurso contencioso — exarou-se na sentença, a fls 51, que “o pedido de revisão do acto de liquidação de imposto automóvel foi indeferido, ao abrigo do disposto no art.º 56.º, n.º 2, al. b), da lei geral tributária, aprovada pelo D.L. 398/98, de 17 de Dezembro, por ter sido, no entender da Administração Aduaneira, apresentado depois de esgotado o prazo legal para o efeito.”

E, quanto à da tempestividade da impugnação, referiu-se que “o acto de liquidação impugnado foi objecto de registo de liquidação n.º 2000/0237973, de 27 de Julho de 2000”. “O montante liquidado foi pago em 31 de Julho de 2000”, tendo a impugnação sido deduzida em 6 de Fevereiro de 2002.

Matéria factual que é minimamente suficiente para a decisão do objecto do recurso.

E, assim, a primeira questão a dilucidar é a da interpretação da petição que, segundo entendimento uniforme, constitui matéria de direito, consequentemente da competência deste STA — art.º 21.º do ETAF.

A sentença recorrida entendeu haver aí dois pedidos, nos preditos termos: um principal de “anulação da decisão que indeferiu o pedido de revisão oficiosa do acto de liquidação”; e outro subsidiário daquele: o de “anulação do acto de liquidação”.

Por sua vez, o recorrente entende ter efectuado três pedidos, todos principais e cumuláveis: “que se anule a decisão a quo, isto é, o despacho de indeferimento do pedido de revisão do IA”; “que se declare que existe o dever de a Administração Tributária decidir a pretensão do impugnante”; e finalmente “que se anule o acto de liquidação do IA, com direito à sua restituição”

Ora, a nosso ver nenhuma das teses está correcta.

Por nós, o recorrente formulou um único pedido principal: o primeiro indicado, reconhecendo-se, todavia, que a petição está longe de ser modelar, suscitando efectivamente dificuldades sérias de interpretação.

Na verdade, logo no cabeçalho da petição, vem dizer que se não conforma com o despacho do Sr. Director da Alfândega do Freixeiro, de 03-12-01, que não decidiu de fundo “por o pedido de revisão da liquidação do IA não ter sido apresentado no prazo de 90 dias, a contar do prazo para pagamento voluntário”:

E, a final, pede a anulação da decisão *a quo* - o dito indeferimento do pedido de revisão.

É só essa.

Pois, a solicitada declaração da existência do dever de a Administração Tributária decidir a pretensão do impugnante” não é mais que consequência daquele pedido: entendendo-se ser o pedido de revisão tempestivo, é óbvio que a Administração teria de apreciar tal “pretensão”, ainda que não competisse ao tribunal, que não faz administração activa, declará-lo nesta fase processual.

Por outro lado, a afirmação da nulidade ou anulabilidade do acto de liquidação, “por vício de violação de lei e erro nos pressupostos de direito” não é senão fundamento daquele pedido: deve ser anulada a decisão a quo “por ser nulo o acto”.

Sendo que o afirmado direito de restituição da quantia liquidada não constitui mais que um obter *dictum*: anulada a liquidação, através da sua revisão, é igualmente óbvio que terá de ser restituído o imposto pago.

A presente interpretação da petição é, aliás, a única que está de acordo com os princípios *pro accione* e da "promoção do processo", da simplificação processual e da flexibilidade do objecto do processo.

No ponto, deve pois adoptar-se um critério que seja favorável ao conhecimento, das questões de fundo e, conseqüentemente, uma interpretação restititiva no concernente às causas de inadmissibilidade da impugnação contenciosa, possibilitando o exame do mérito das pretensões deduzidas em juízo.

É que a interpretação aqui perfilhada — a ser correcta como se crê ter demonstrado — é a única que assegura o seguimento do processo, nos termos adiante referidos.

Na verdade, mesmo na apontada perspectiva do recorrente, a cumulação de pedidos, não seria possível por lhes corresponder, no caso, formas ou meios processuais diversos — arts. 470.º, n.º 1, e 31.º do CPCivil.

É que se, para anulação da liquidação, é meio próprio a impugnação judicial, já não assim para o indeferimento do pedido de revisão para que, no caso, é adequado, não aquela, mas o recurso contencioso.

Pois a decisão recorrida fixou factualmente que o pedido de revisão foi indeferido por ter sido apresentado depois de esgotado o prazo legal para o efeito pelo que não apreciou a legalidade da liquidação.

Ora, quanto à impugnação dos actos administrativos em matéria tributária, o art.º 97.º do CPPT consagra a existência de dois meios processuais: a impugnação judicial quando esteja em causa "a apreciação da legalidade do acto de liquidação" — al. d) do n.º 1, e recurso contencioso quando esta não está em causa al. f) *in fine* e seu n.º 2.

Cfr. Jorge de Sousa, *CPPT Anotado*, 4ª edição, pág. 426, nota 18.

Como, no ponto, acertadamente se escreve na sentença recorrida, "se tivesse sido interposto este recurso contencioso, caso o tribunal o viesse a julgar procedente, não podia, por via dele, anular o acto de liquidação do imposto automóvel ou introduzir-lhe qualquer modificação. Limitar-se-ia a anular a decisão que indeferiu o pedido pelo que o procedimento administrativo teria de prosseguir para que fosse proferida nova decisão" ... "que poderia manter, alterar ou revogar o acto de liquidação mas o tribunal, ao apreciar a decisão de indeferimento do pedido de revisão, nunca se poderia substituir à administração e introduzir alterações no acto de liquidação".

Assim, como também ali se conclui, o processo de impugnação não é o próprio para apreciar a legalidade da decisão administrativa que indeferiu, por extemporaneidade, o pedido de revisão oficiosa.

Verifica-se, pois, erro na forma de processo: a adequada é o recurso contencioso e não a impugnação judicial efectivamente deduzida.

Nos termos do art.º 199.º do CPCivil, o erro na forma de processo importa unicamente a anulação dos actos que não possam ser aproveitados, devendo praticar-se os que forem estritamente necessários para que o processo se aproxime, quanto possível, da forma estabelecida na lei.

De modo semelhante dispõe o n.º 3 do art.º 98 do CPPT, devendo o processo ser "convolado" para a forma adequada nos termos da lei — seu n.º 4 e art.º 97.º n.º 3 da LGT.

Cfr. *citado*, pp. 431/32.

No caso, apenas poderá aproveitar-se a petição inicial, adequadamente interpretada nos sobreditos termos — e os documentos com ela apresentados.

Termos em que se acorda anular todo o processado a partir da petição inicial, aproveitando-se, todavia, os documentos com ela juntos, assim se provendo o recurso, jurisdicional prosseguindo os autos como recurso contencioso.

Sem custas.

Lisboa, 3 de Dezembro de 2003. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Alfredo Madureira*.

## Acórdão de 28 de Janeiro de 2004.

### Assunto:

*Questão de facto. Incompetência hierárquica.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Se no recurso interposto de decisão do tribunal tributário de 1.ª instância se incluírem questões de facto de que aquele não haja conhecido, é o Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo (2.ª secção).*

Recurso n.º 1790/03-40. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Maria Margarida Lima Nogueira Sá Pereira; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Juiz Cons.º Dr. Vítor Meira.

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

Maria Margarida de Lima Nogueira Sá Pereira instaurou no Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto processo de execução de julgado relativamente a uma impugnação que correrá naquele Tribunal.

Por sentença aí proferida foi declarado inexistir causa legítima que obstasse à execução da sentença e fixou-se em 45 dias o prazo máximo para o pagamento.

Destá decisão recorreu a Fazenda Pública para este Supremo Tribunal Administrativo, pedindo a sua revogação, tendo formulado as seguintes conclusões:

I — Não se verifica nem a Administração Fiscal alegou qualquer causa legítima de inexecução de sentença. O presente processo tem justamente por objecto os actos de execução do acórdão n.º 22.365 do STA, de 21/11/2001.

II — A douta sentença recorrida, ao ter desatendido a excepção invocada pela executada por entender que o acto por esta praticado não se configurava como novo acto de liquidação susceptível de impugnação, fez errada interpretação da lei, violando, nomeadamente o disposto no n.º 4 do art.º 98.º do Código de Procedimento e de

Processo Tributário (CPPT). E violou igualmente o disposto no n.º 2 do art.º 110.º e no n.º 1 do art.º 199.º do CPC.

III — A douta sentença recorrida ao considerar que a recorrente não acatou a disciplina do caso julgado (não reconstituindo a legalidade do acto impugnado e anulado) violou igualmente o art.º 100.º da Lei Geral Tributária (LGT).

IV — A Divisão de Controlo Aduaneiro e Venda de Mercadorias da Direcção Regional de Contencioso e Controlo Aduaneiro do Porto notificou o requerente de que tinha sido anulada a liquidação (controvertida) e iria ser feita nova liquidação, tomando por base a aplicação directa do art.º 95.º do Tratado de Roma (actualmente art.º 90.º do Tratado da União Europeia), na interpretação dada pelo TJ (Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias).

V — De facto, a Direcção Regional de Contencioso e Controlo Aduaneiro do Porto, em execução do acórdão judicial, procedeu a uma nova liquidação (liquidação correctiva) fazendo a dedução correcta do IA tendo em conta os novos pressupostos de facto já existentes no momento do acto anulado. Para o efeito, procedeu à substituição do acto anulado por outro acto de liquidação válido, aplicando directamente o art.º 95.º do Tratado de Roma (o que lhe era permitido já que o novo acto não continha o vício identificado no acórdão desconformidade da norma nacional, em que se baseara a liquidação impugnada, com o direito comunitário) suprimindo os vícios do acto anulado e eliminando os actos consequentes do acto anulado.

VI — Isto é, a autoridade aduaneira, aqui recorrente, procedeu à imediata e plena reconstituição da legalidade do acto objecto do litígio, pois tratou imediatamente de fazer uma nova liquidação ao sujeito passivo, liquidação essa que passou a respeitar a lei, nacional e comunitária, tal como foi entendido pelo tribunal tributário.

VII — Sendo pacífico, o princípio de que nenhum veículo pode circular em Portugal sem que seja portador de matrícula nacional, dependendo esta do pagamento do imposto automóvel. (Neste sentido o Preâmbulo da Portaria n.º 1291/2001, de 16 de Novembro, que aprova o Regulamento de aplicação do Método alternativo de Cálculo do Imposto Automóvel aos Veículos Automóveis Usados Provenientes da União Europeia, ao fazer referência ao DL n.º 40/93, de 18/02.)

VIII — Ora, o meio processual adequado para promover o controlo jurisdicional dos actos que a requerente identifica como constitutivo do objecto do presente incidente de execução de sentença é a impugnação judicial [arts. 112.º e segs. do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT)] e não a acção de inexecução da sentença (art.º 9.º do DL 256-A/97, de 17 de Junho), pelo que a requerida deverá ser absolvida da instância nos termos do art.º 288.º do CPC. Na verdade,

IX — Se a requerente entendia que esse acto não dava cumprimento ao julgado anulatório deveria impugná-lo nos termos dos arts. 112.º e seguintes do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

X — Normas violadas: n.º 4 do art.º 98 e arts. 112.º e segs. do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT); no n.º 2 do art.º 110.º, no n.º 1 do art.º 199.º e arts. 659.º do CPC e 100.º da Lei Geral Tributária (LGT).

Não houve contra-alegações.

Pelo Ex.º Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido da incompetência hierárquica deste Supremo Tribunal Ad-

ministrativo para conhecer do recurso por nas alegações se enunciarem factos não contemplados na fundamentação de facto da sentença impugnada. Se, todavia, assim se não entendesse, deveria negar-se provimento ao recurso.

Ouvida a recorrente sobre a questão prévia suscitada nada disse. Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

1 — Por acórdão, transitado em julgado, e proferido nos autos de impugnação judicial que correram termos neste Juízo e Secção sob o n.º 98/2002, julgou-se “(...) procedente a impugnação, declarando, ainda, o direito da impugnante a juros indemnizatórios, (...)”.

2 — Nessa sequência, o Serviço de Conferência Final do DRCCAP substituiu o acto de liquidação anulado por outro e notificou a ora exequente de que iria ser reembolsada pela quantia de 4.880,10, correspondente ao montante pago a mais a título de imposto automóvel (IA) e acrescido de juros de mora vencidos e vincendos.

3 — Esgotado o prazo de execução espontânea do acórdão, a impugnante requereu, em 30.04.2002, execução de julgado, ao abrigo do art. 5º, n.º 1, do Dec.-Lei n.º 256-A/77, de 17.06.

4 — A ora exequente informou não se conformar com tal reembolso, exigindo a restituição integral do montante que pagara a título de IA.

5 — Em 20.09.2002 foi depositada na conta bancária da exequente a quantia de 4.880,10 euros.

Logra prioridade de apreciação a questão prévia suscitada.

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

Nas alegações da recorrente e respectivas conclusões que acima se transcreveram sustenta a recorrente que:

a) A Divisão de Controlo Aduaneiro e Venda de Mercadorias da Direcção Regional de Contencioso e Controlo Aduaneiro do Porto a notificou da anulação da liquidação controvertida e de que iria ser feita nova liquidação (conclusão IV);

b) A nova liquidação fez a dedução correcta do IA tendo em conta os novos pressupostos de facto já existentes no momento do acto anulado (conclusão V).

Ora do probatório da sentença recorrida não consta a referência àquela notificação nem que a nova liquidação fez a dedução correcta do IA tendo em conta os novos pressupostos de facto já existentes no momento do acto anulado. De onde ser mister concluir que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, o que determina a incompetência hierárquica deste Supremo Tribunal Administrativo para dele conhecer.

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

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

Sem custas.

Lisboa, 28 de Janeiro de 2004. — *Vitor Meira* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Brandão de Pinho*.

## Acórdão de 4 de Fevereiro de 2004.

### Assunto:

*Pedido de revisão.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*O meio processual adequado para atacar o acto administrativo que não aprecia o pedido de revisão do acto tributário da liquidação, por entender que o mesmo é intempestivo, é o recurso contencioso e não a impugnação, uma vez que estamos perante acto que não aprecia a legalidade do acto de liquidação.*

Recurso n.º 1259/03. Recorrente: Abel Cabral — Automóveis, L.da; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. António Pimpão.

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

1. Abel Cabral - Automóveis, L.da, recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto, 3.º Juízo, 2.ª Secção, julgou provada e procedente a excepção peremptória de caducidade do direito de impugnar a liquidação de imposto automóvel.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1. A sentença recorrida labora em erro de julgamento quando afirma que o impugnante pediu a anulação do acto de indeferimento do pedido de revisão ou, pelo menos, a anulação do acto tributário mencionado (de liquidação de IA, com fundamento em violação do direito comunitário) e o reembolso consequente do imposto pago, com juros indemnizatórios.

2. A sentença incorre em erro de julgamento quando decide que o processo de impugnação judicial não é o processo próprio para apreciar a legalidade do despacho que indeferiu o pedido de revisão oficiosa do acto de liquidação do IA, mas antes o recurso contencioso.

3. A sentença recorrida incorre em erro de julgamento quando afirma que se verifica um desacordo manifesto entre o pedido de anulação do despacho de indeferimento do pedido de revisão do acto de liquidação do IA feito pelo impugnante à AT e a sua causa de pedir, desacordo esse que não explicita minimamente e de forma entendível e que, na verdade, não existe.

4. A sentença recorrida incorre em erro de julgamento ao decidir que, estando em causa a eventual anulabilidade de um acto tributário,

este só pode ser atacado no prazo de 90 dias, contados da data em que terminou o prazo de pagamento voluntário, nos termos do art.º 102.º, n.º 1, al. a), do CPPT; pois que, in casu, o prazo de 90 dias para deduzir a impugnação conta-se a partir da notificação do despacho de indeferimento, nos termos do art.º 102.º, n.º 1, al. e).

5. Incorre em erro de julgamento ao decidir que, quando foi deduzida a presente impugnação estava já esgotado o prazo peremptório para a deduzir, não tendo em conta que a citada al. e) se reporta à sindicabilidade de um acto administrativo em matéria tributária por meio de uma "impugnação autónoma" da que poderia ter sido interposta imediatamente do acto de liquidação, no prazo de 90 dias a contar da prática deste.

6. A sentença recorrida incorre em erro de julgamento quando decide que a questão de haver o dever de a AT se pronunciar sobre uma pretensão que lhe foi apresentada pelo contribuinte nada tem a ver com a validade ou invalidade do acto de liquidação de IA que ela tenha praticado.

Sendo inválido o acto de liquidação do IA e não se tendo esgotado o prazo da sua revisão oficiosa, impendia sobre a AT o dever de a ela proceder, nos termos do art. 56.º da LGT, que lhe foi pedida pelo impugnante, assistindo a este o correspondente direito subjectivo.

7. Tal omissão de pronúncia de deferimento por parte da AT torna o seu despacho de indeferimento inválido, por erro nos pressupostos de direito, e imediatamente sindicável, pela via da impugnação judicial, que não do recurso contencioso, por se tratar de um acto administrativo em matéria tributária que comporta a apreciação da legalidade de um acto tributário e porque, negando-se a AT a dar satisfação à pretensão do contribuinte, o seu acto de indeferimento é lesivo dos seus legítimos direitos e interesses, por manter ilegalmente a recusa de uma pretensão conforme ao direito comunitário.

8. Salvo as situações excepcionais contempladas nas als. a) e b) do n.º 2 do art. 56.º da LGT, que, no caso, se não verificam, a AT tem o dever legal de reapreciação nos casos de actos negativos expressos, sem que com isso seja subvertida a ordem jurídica administrativa e lesada a autoridade das decisões administrativas e sem a ofensa da segurança jurídica.

9. As possibilidades de reacção dos particulares contra actos ilegais de liquidação de tributos, quando está em causa a violação de normas de direito comunitário ou inconstitucionais, não se esgotam na impugnação judicial, sendo admissível, entre o mais, a revisão do acto tributário, nas condições referidas no art. 78.º da LGT [e, no caso, no prazo do art. 94.º, n.º 1, al. b), do CPT], seguida de eventual impugnação contenciosa de decisão de indeferimento.

10. A forma de processo adequada para reagir contra um acto de indeferimento do pedido de revisão de actos tributários é a impugnação judicial, nos termos do art. 97.º, n.º 1, al. d), do CPPT e 95.º, n.ºs 1 e 2, al. d), da LGT, e não o recurso contencioso, previsto nos arts. 101.º, al. j), da LGT e 97.º, n.º 1, al. p), do CPPT, que se referem a questões tributárias que não comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação.

11. O prazo para tal impugnação é de 90 dias, a contar da notificação do indeferimento, segundo o art. 102.º, n.º 1, al. e), do CPPT.

12. Mesmo que se entenda que na impugnação da recusa do pedido de revisão de um acto tributário o que é objecto da mesma impugnação é o acto de liquidação e não o próprio acto de indeferimento, sempre



o prazo para a propositura da acção se iniciará na data precedente e não da prática do acto a anular.

13. Foi estabelecido um regime transitório (art. 6.º do DL 398/98, de 17 de Dezembro) que impõe a aplicação do novo prazo de revisão do acto tributário do n.º 1 do art. 78.º (4 anos) apenas aos factos tributários ocorridos a partir de 1 de Janeiro de 1998, mantendo-se para os anteriores o antigo prazo de 5 anos que facultava o art. 94.º, n.º 1, al. b), do CPT.

14. A sentença a quo violou, por errada aplicação ou interpretação, as disposições dos arts. 97.º, n.º 1, al. d), 89.º, n.º 1, al. a), e n.º 4, 99.º, 102.º, n.º 1, als. a) e e), 104.º e 108.º do CPPT, 94.º, n.º 1, al. b), do CPT, 56.º, n.º 1, 78.º, n.º 1, e 79.º, n.º 1, da LGT, 193.º, n.ºs 1 e 2, al. b), 493.º, 494.º, al. b), e 495.º do CPC, art. 1.º, n.º 7, do DL n.º 40/93, de 18 de Fevereiro, e 90.º do Tratado de Roma, contrariando, ainda, a jurisprudência deste STA firmada nos seus Ac. de 19.02.2003 (*in proc.*, n.º 01461-02), de 20.03.2002 (*in proc.*, n.º 026580), de 29.01.2003 (*in proc.*, n.º 01945/02) e de 12.02.2003 (*in proc.*, 01516/02) e a doutrina mais representativa nas matérias versadas.

O EMMP entende que deve dar-se provimento ao recurso ordenando-se a repetição do julgamento da causa uma vez que a sentença recorrida é nula porque não foi feito julgamento dos factos alegados relevantes para a decisão da causa.

2.1. Conforme defende o EMMP este STA tem entendido que a falta de julgamento dos factos relevantes da decisão da causa integra nulidade de conhecimento oficioso o que conduz a que o tribunal recorrido efectue de novo aquele julgamento (cfr. STA 17-02-99, Rec. 23.245, e 31-10-2000, Rec. 24.760).

Contudo embora a sentença recorrida não individualize autonomamente os factos provados o certo é que ao longo da discussão jurídica da causa refere os factos considerados pertinentes para a decisão, em face da petição inicial apresentada pela recorrente. Nesta perspectiva afirma a decisão recorrida a fls. 65, terceiro §, que "o pedido de revisão do acto de liquidação de imposto automóvel foi indeferido, ao abrigo do disposto no art.º 56.º, n.º 2, al. b), da Lei Geral Tributária, aprovada pelo DL 298/98, de 17 de Dezembro, por ter sido, no entender da Administração Aduaneira, apresentado depois de esgotado o prazo legal para o efeito" para apreciar a propriedade do meio processual utilizado.

E afirmou, ainda, para apreciar a tempestividade da impugnação, fls. 66 v.º, 2.º §, que "o acto de liquidação impugnado foi objecto de registo de liquidação n.º 96/O 574 387, de 17 de Outubro de 1996" que o "montante liquidado foi pago em 12 de Novembro de 1996" e deduzida "a impugnação em 2 de Abril de 2002".

Estamos, por isso, perante matéria factual suficiente para apreciar o presente recurso não ocorrendo a suscitada nulidade.

2.2. A sentença em apreciação entendeu que da petição inicial constava um pedido principal o qual se prenderia com a anulação da decisão que indeferiu o pedido de revisão oficiosa do acto de liquidação e um subsidiário de anulação do acto de liquidação.

Com efeito da mesma sentença consta a fls. 66 que "há, em nossa interpretação, dois pedidos formulados sendo que o de anulação do acto de liquidação de imposto automóvel assume a forma de pedido subsidiário relativamente ao de anulação da decisão de indeferimento do pedido de revisão oficiosa".

Acrescentou que "o pedido subsidiário é de anulação do acto de liquidação de imposto automóvel, com fundamento na violação do direito comunitário por parte das normas nacionais que fundamentam juridicamente esse acto de liquidação".

E relativamente a tais pedidos entendeu a sentença recorrida, cfr. fls. 86 v.º, que "o acto de liquidação impugnado foi objecto de registo de liquidação n.º 96/O 574 387, de 17 de Outubro de 1996. O montante liquidado foi pago em 12 de Novembro de 1996. Assim, ao deduzir a impugnação em 2 de Abril de 2002, a impugnante fê-lo depois de esgotado o prazo previsto no art.º 102.º, n.º 1, al. a), do Código de Procedimento e de Processo Tributário.

Assim, quando foi deduzida a presente impugnação estava já esgotado o prazo peremptório para a deduzir, que se apresenta como um prazo de caducidade e de conhecimento oficioso por versar sobre direitos indisponíveis, no que tange ao Representante da Fazenda Pública, pelo que a sua dedução é intempestiva uma vez que apenas está em causa a anulabilidade do acto de liquidação".

Consequentemente julgou provada e procedente a deduzida excepção peremptória de caducidade do direito de impugnar a liquidação e em consequência absolveu a Fazenda Pública do pedido subsidiário nestes autos formulado acrescentando que ficava prejudicado o conhecimento das demais questões suscitadas nos autos.

Nas alegações de recurso sustenta a recorrente que efectuou cumulativamente três pedidos (cfr. fls. 72) que consistiriam na anulação da decisão ou seja o despacho de indeferimento do pedido de revisão do IA, na declaração de que existe o dever de a Administração Tributária decidir a pretensão do impugnante e que se anule o acto de liquidação do IA, com direito à sua restituição.

Na primeira parte da petição inicial afirma a recorrente que não se conforma com o despacho do Sr. Director da Alfândega de Leixões, de 06-02-02, que declarou não existir o dever de decidir o pedido de revisão da liquidação do IA.

E conclui a petição inicial pedindo a anulação da decisão a quo, que não poderá deixar de ser o referido indeferimento do pedido de revisão.

É jurisprudência deste STA, que se acompanha - cfr. STA de 12-12-2003, Recs. 1206-03 e 1192-03, e de 19-11-2003, Rec. 1258-03, de 19-11, que, em situações paralelas à dos presentes autos e interpretando a petição, apenas é formulado um pedido de anulação da decisão de indeferimento do pedido de revisão sendo os demais consequências ou antecedentes deste.

Com efeito a recorrente só poderia pretender o deferimento do mencionado pedido de revisão se existisse aquele dever de decidir por parte da Administração Tributária ao que acresce que a nulidade ou anulabilidade do acto de liquidação, por sofrer de eventual vício de violação de lei e erro nos pressupostos de direito integraria o fundamento do pedido de anulação da decisão em apreciação.

O pedido de restituição da quantia liquidada sendo uma consequência da eventual anulação nada acrescenta ao pedido pois que se anulado a AT sempre terá de reconstituir a situação actual hipotética que existiria se o acto anulado não tivesse sido praticado.

Partindo do entendimento que com a petição inicial pretende a recorrente a anulação da decisão a quo ou o indeferimento do pedido de revisão importa determinar a sorte do presente recurso.

Estabelece o art.º 97.º do CPPT, referentemente à impugnação dos actos administrativos em matéria tributária, que cabe a impug-

nação judicial quando esteja em causa "a apreciação da legalidade do acto de liquidação", al. d) do n.º 1 e recurso contencioso quando esta não está em causa tal apreciação da legalidade do acto de liquidação, al. p) *in fine* e seu n.º 2.

Uma vez que o acto questionado não apreciou a legalidade da liquidação era o mesmo susceptível de recurso contencioso e não de impugnação (cfr. Jorge de Sousa, *CPPT Anotado*, 4.ª edição, p. 426, nota 18) pois que o processo de impugnação não é o próprio para apreciar a legalidade da decisão administrativa que indeferiu, por extemporaneidade, o pedido de revisão oficiosa.

Daí que ocorra erro na forma de processo sendo adequada o recurso contencioso e não a impugnação judicial que a recorrente deduziu.

Contudo, nos termos do art.º 199.º do CPCivil, o erro na forma de processo conduz à anulação dos actos que não possam ser aproveitados, devendo praticar-se os que forem estritamente necessários para que o processo se aproxime, quanto possível, da forma estabelecida na lei.

Nos mesmos termos se pronuncia o n.º 3 do art.º 98 do CPPT, devendo o processo ser "convolado" para a forma adequada nos termos da lei o que resulta do n.º 4 do mesmo preceito legal e do art.º 97.º, n.º 3, da LGT.

Na situação concreta dos presentes autos apenas pode aproveitar-se a petição inicial, entendida como recurso e os documentos que com ela foram juntos pela ora recorrente.

4. Termos em que se acorda em anular todo o processado a partir da petição inicial com aproveitamento dos documentos que com a mesma foram juntos, assim se concedendo provimento ao recurso jurisdicional prosseguindo os autos como recurso contencioso.

Sem custas.

Lisboa, 4 de Fevereiro de 2004. — António Pimpão (relator) — *Pimenta do Vale* — Almeida Lopes.

## Acórdão de 4 de Fevereiro de 2004.

### Assunto:

*Indeferimento do pedido de revisão oficiosa por extemporaneidade. Meio de reacção contenciosa.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*O meio processual para reagir contra o acto administrativo que decide pela extemporaneidade do pedido de revisão, que por isso o não aprecia, é o recurso contencioso e não a impugnação por não estar em causa a apreciação da legalidade do acto de liquidação.*

Recurso n.º 1846/03-40. Recorrente: M3-AUTO — Comércio de Automóveis, Lda. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. Vítor Meira.

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

M3-Auto — Comércio de Automóveis, Lda., impugnou judicialmente no Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto o despacho do Director da Alfândega de Leixões que lhe indeferiu o pedido de revisão do acto de liquidação do imposto automóvel (IA) relativamente à importação de dois veículos usados adquiridos na Alemanha.

Por sentença do M.º Juiz daquele Tribunal foi julgada provada e procedente a excepção peremptória de caducidade do direito de impugnar a liquidação, absolvendo-se a Fazenda Pública do pedido subsidiário de anulação da liquidação e considerando-se prejudicado o conhecimento das demais questões.

Não se conformando com a decisão recorreu a impugnante para este Supremo Tribunal Administrativo, pedindo a sua revogação, formulando as seguintes conclusões:

1. A sentença recorrida labora em erro de julgamento quando afirma que o impugnante pediu a anulação do acto de indeferimento do pedido de revisão ou, pelo menos, a anulação do acto tributário mencionado (de liquidação de IA, com fundamento em violação do direito comunitário) e o reembolso consequente do imposto pago, com juros indemnizatórios.

2. A sentença incorre em erro de julgamento quando decide que o processo de impugnação judicial não é o processo próprio para apreciar a legalidade do despacho que indeferiu o pedido de revisão oficiosa do acto de liquidação do IA, mas antes o recurso contencioso.

3. A sentença recorrida incorre em erro de julgamento quando afirma que se verifica um desacordo manifesto entre o pedido de anulação do despacho de indeferimento do pedido de revisão do acto de liquidação do IA feito pelo impugnante à AT e a sua causa de pedir, desacordo esse que não explicita minimamente e de forma entendiável e que, na verdade, não existe.

4. A sentença recorrida incorre em erro de julgamento ao decidir que, estando em causa a eventual anulabilidade de um acto tributário, este só pode ser atacado no prazo de 90 dias, contados da data em que terminou o prazo de pagamento voluntário, nos termos do art.º 102.º, n.º 1, al. a), do CPPT; pois que, *in casu*, o prazo de 90 dias para deduzir a impugnação se conta a partir da notificação do despacho de indeferimento, nos termos do art.º 102.º, n.º 1, al. e).

5. Incorre em erro de julgamento ao decidir que, quando deu entrada em juízo a impugnação já estava esgotado o prazo peremptório para a deduzir, não tendo em conta que a citada al. c) se reporta à sindicabilidade de um acto administrativo em matéria tributária por meio de uma "impugnação autónoma" da que poderia ter sido interposta imediatamente do acto de liquidação, no prazo de 90 dias a contar da prática deste.

6. A sentença recorrida incorre em erro de julgamento quando decide que a questão de haver o dever de a AT se pronunciar sobre uma pretensão que lhe foi apresentada pelo contribuinte nada tem a ver com a validade ou invalidade do acto de liquidação de IA que ela tenha praticado. Isto porque, sendo inválido o acto de liquidação do IA e não se tendo esgotado o prazo da sua revisão oficiosa, impedia sobre a AT o dever de a ela proceder, nos termos do art. 56.º da LGT, que lhe foi pedida pelo impugnante, assistindo a este o correspondente direito subjectivo.

7. O despacho de indeferimento do pedido de revisão oficiosa do acto de liquidação do IA é inválido, por erro nos pressupostos de direito, e imediatamente sindicável, pela via da impugnação judicial (que não do recurso contencioso), por se tratar de um acto administrativo em matéria tributária que comporta a apreciação da legalidade de um acto tributário e porque, negando-se a AT a dar satisfação à pretensão do contribuinte, o seu acto de indeferimento é lesivo dos seus legítimos direitos e interesses, por manter ilegalmente a recusa de uma pretensão conforme ao direito comunitário.

8. Salvo as situações excepcionais contempladas nas als. a) e b) do n.º 2 do art. 56.º da LGT (que, no caso, se não verificam), a AT tem o dever legal de reapreciação nos casos de actos negativos expressos, sem que com isso seja subvertida a ordem jurídica administrativa e lesada a autoridade das decisões administrativas e sem a ofensa da segurança jurídica.

9. A forma de processo adequada para reagir contra um acto de indeferimento do pedido de revisão de actos tributários é a impugnação judicial [art 97.º, n.º 1, al. d), do CPPT e 95.º, n.ºs 1 e 2, al. d), da LGT], e não o recurso contencioso [arts. 101.º, al. j), da LGT e 97.º, n.º 1, al. p), do CPPT, para questões tributárias que não comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação] e o prazo para tal impugnação é de 90 dias, a contar da notificação do indeferimento [segundo o art. 102.º, n.º 1, al. e), do CPPT] e não a contar do termo do prazo do pagamento voluntário do acto de liquidação a anular.

10. A sentença a quo violou, por errada aplicação ou interpretação, as disposições dos arts. 97.º, n.º 1, al. d), 89.º, n.ºs 1, al. a), e 4, 99.º, 102.º, n.º 1, als. a) e e), 104.º e 108.º do CPPT, 94.º, n.º 1, al. b), do CPT, 56.º, n.º 1, 78.º, n.º 1, e 79.º, n.º 1, da LGT, 193.º, n.ºs 1 e 2, al. b), 493.º, 494.º al. b), e 495.º do CPC, art. 1.º, n.º 7, do DL n.º 40/93, de 18 de Fevereiro, 90.º do Tratado de Roma, contrariando, ainda, a jurisprudência deste STA firmada nos seus ac. de 19.02.2003 (*in proc. n.º 01461/02*), de 20.03.2002 (*in proc. n.º 026580*), de 29.01.2003 (*in proc. n.º 01945/02*) e de 12.02.2003 (*in proc. 01516/02*) e a doutrina mais representativa nas matérias versadas.

Não houve contra-alegações.

Pelo Ex.º Magistado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do provimento do recurso com convalidação da impugnação para recurso contencioso, conforme jurisprudência citada.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

Como se alcança da petição inicial, a recorrente deduziu impugnação judicial, nos termos dos artigos 97.º, n.º 1, al. d), e 99.º do Código de Procedimento e Processo Tributário, relativamente ao despacho do Director da Alfândega de Leixões de 2 de Maio de 2002, que lhe fora notificado em 20 de Maio de 2002 e que indeferira o seu pedido de revisão do acto de liquidação do imposto automóvel (IA), pedindo que, pela sua procedência, se anulasse ou declarasse nulo o acto de liquidação do IA. Ao longo da referida petição considera a recorrente ter pedido a revisão do acto de liquidação, ser tempestivo tal pedido e haver o dever legal de decidir por parte da AT. Daí ser de concluir que o que ela põe em causa é o acto administrativo e não o acto tributário de liquidação, contrariamente ao que se decidiu na sentença de que haveria dois recursos. Na realidade não foram as ilegalidades do acto de liquidação que foram questionadas mas

sim o entendimento da Administração de não ter o dever legal de decidir por a petição ser intempestiva, do que a recorrente discorda.

Está em causa pois a forma do processo a seguir: impugnação ou recurso contencioso.

Prescreve o artigo 97.º do Código de Procedimento e Processo Tributário que o processo judicial tributário compreende a impugnação dos actos administrativos em matéria tributária que comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação [alínea d)] e o recurso contencioso ... de outros actos administrativos relativos a questões tributárias que não comportem apreciação da legalidade do acto de liquidação [alínea p)].

A questão que se coloca nos presentes autos foi já decidida em vários acórdãos deste Supremo Tribunal Administrativo de modo uniforme e não se vê razão para que não seja idêntica a decisão a proferir no presente recurso. Considera-se assim que, como se diz na sentença, é o recurso contencioso e não a impugnação judicial o meio processual idóneo para sindicar o acto recorrido do Director da Alfândega de Leixões. Mas, havendo erro na forma de processo escolhida, deverá convalidar-se, ao contrário do entendido na sentença, para a forma de processo adequada, anulando-se apenas os actos que não possam ser aproveitados e praticando-se os necessários para aproximar o processo da forma correcta prescrita na lei. No sentido referido vejam-se, exemplificativamente, os acórdãos deste Supremo Tribunal Administrativo de 12 de Novembro de 2003, proferidos nos recursos n.ºs 1206/03 e 1192/03, bem como os demais citados no parecer do Ministério Público.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, anulando-se o processado a partir da petição inicial, aproveitando-se esta e os documentos com ela juntos, prosseguindo o processo na forma de recurso contencioso.

Sem custas.

Lisboa, 4 de Fevereiro de 2004. — *Vitor Meira* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Brandão de Pinho*.

## Acórdão de 11 de Fevereiro de 2004.

### Assunto:

*Imposto automóvel. Acção para reconhecimento de direitos ou interesses legítimos. Impugnação judicial prévia. Caso julgado. Reenvio prejudicial.*

### Doutrina que dimana da decisão:

1 — *A acção para reconhecimento de direitos ou interesses legítimos constitui um meio complementar dos restantes meios previstos no contencioso tributário, apenas podendo ser proposta quando for o meio, mais adequado para assegurar uma tutela plena, eficaz e efectiva do direito ou interesse respectivos, face à globalidade dos primeiros*

- reclamação ordinária, impugnação judicial, revisão do acto tributário e recurso contencioso.
- 2 — *A violação do caso julgado só existe quando a pronúncia do tribunal vá contra uma outra decisão judicial que tenha sido proferida numa acção idêntica quanto aos sujeitos, ao pedido e à causa de pedir, que tenha transitado em julgado.*
  - 3 — *Há identidade de pedidos quando, embora redigidos em termos sensivelmente diferentes, são qualitativamente iguais, já que o efeito jurídico prático que uma e outra acção visam é o mesmo, ou seja, a declaração da ilegalidade da liquidação e a sua consequente anulação.*
  - 4 — *Por outro lado, também não deixa de haver identidade da causa de pedir quando a pretensão deduzida nas duas acções procede do mesmo acto ou facto jurídico, sendo certo que, posteriormente ao trânsito em julgado da decisão que julgou improcedente a impugnação judicial, o TJCE fixou jurisprudência em sentido contrário.*
  - 5 — *Não é de deferir o pedido de reenvio prejudicial se a questão sobre que se pretende que o TJCE se pronuncie foi já objecto de decisão na ordem jurídica interna, que transitou em julgado, sob pena de se violar os princípios da boa-fé, da tutela da confiança e da segurança jurídica, que são comuns ao contribuinte e à administração fiscal.*

Recurso n.º 1349/03-40. Recorrente: Américo João Nunes Tadeu. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.<sup>mo</sup> Juiz Cons.º Dr. Pimenta do Vale.

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

1 - Américo João Nunes Tadeu, residente na Rua Coutinho de Azevedo, n.º 49, Porto, não se conformando com a decisão do Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto que indeferiu liminarmente a petição formulada na acção de reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária, dela interpôs o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

A) Não pode aventar-se a excepção de "caso julgado" quando estamos perante uma decisão transitada que negou a anulação de uma liquidação de um imposto não pago e uma decisão posterior (hipotética) que reconheça o direito de reaver esse imposto, que foi pago após o trânsito da primeira decisão.

B) Na hipótese de duas decisões judiciais contraditórias transitadas, se a primeira delas constituir negação ou violação de um direito consagrado no Direito Comunitário, (DC), não poderá ter aplicação o artigo 675.º do CPC, que nesse caso seria incompatível com o princípio da efectividade e primado do mesmo DC.

Por isso,

C) Perante um acórdão do STA que contradiga de algum modo um acórdão prejudicial do Tribunal de Justiça, que reconheceu a contrariedade de uma norma interna com o artigo 95.º do TR, deve o aplicador do Direito preferir a interpretação do TJ que reconhece esse direito e recusar eficácia ao acórdão da jurisdição nacional.

D) A acção de reconhecimento de direito consagrada no artigo 145.º do CPPT, é o meio eficaz, no ordenamento jurídico nacional

para que se possa efectivar e reconhecer um direito consagrado no DC, **quando o uso da impugnação judicial não tenha servido para atingir esse objectivo.**

E) Por isso, a douda sentença recorrida, ao julgar a acção improcedente, indeferindo-a de forma liminar:

1 - Fez uma incorrecta e restritiva interpretação do artigo 145.º do CPPT, pois negou a tal norma a possibilidade de servir como meio de defesa e reconhecimento de um direito consagrado no artigo 95.º do TR e, ao mesmo tempo, impediu que o artigo 22.º da Constituição tivesse alguma utilidade prática numa situação em que, muito provavelmente se irá concluir que a anterior decisão violou ou não reconheceu um direito.

2 - Fez uma incorrecta interpretação do artigo 498.º do CPC pois não cuidou de apurar e apreciar se nos autos se verificava ou não, cumulativamente, a identidade das partes, do pedido e da causa de pedir. A verdade é que, como se referiu, apenas o primeiro dos elementos se verificava.

3 - Não atendeu à necessidade de o Juiz respeitar o princípio da efectividade do DC pois excluiu a possibilidade de discussão da conformidade do primeiro acórdão com o mesmo DC e com o acórdão do TJ, não dando, nem ao cidadão nem a ele próprio, a possibilidade de serem reconhecido ou de reconhecerem o concreto direito que vem sendo invocado, violando os princípios da verticalidade e primado do direito comunitário - Art. 189.º do TR.

4 - Negou ao recorrente o direito a ver a sua pretensão apreciada de fundo e definitivamente, e retirou a possibilidade de apreciação de uma questão nova, esquecendo o direito fundamental consagrado no artigo 20.º da Constituição da República.

Reitera-se, por isso, a má aplicação das normas:

- artigo 145.º do CPPT;

- artigo 234.º-A, 494.º, n.º 1, al. i), 497.º e 498.º do CPC;

- artigo 205.º da CRP.

Em tal conformidade, deverá a decisão recorrida ser revogada decretando-se o prosseguimento dos autos, para os efeitos que se requereram.

Caso assim se não entenda e se a dúvida sobre a aplicação do princípio da efectividade e primado permanecerem, sugere-se que em recurso prejudicial, se coloquem ao TJ as seguintes questões:

I) Apesar de caber ao Juiz nacional a obrigação de tornar efectivo o Direito comunitário, está ele dispensado da preocupação de efectividade, se uma decisão anterior de um Tribunal Supremo transitada, nega a aplicação do direito conferido aos cidadãos pelo artigo 95.º do TRP?

II) Tendo em conta o disposto no artigo 6.º do Tratado da União Europeia, conforma-se o DC com a negação do direito do cidadão pelo Tribunal Supremo, ou exige ao juiz nacional a interpretação e ou a aplicação por analogia de normas processuais, adequadas à efectividade do direito, ainda que tais normas tenham carácter subsidiário ou supletivo?

III) O princípio do Primado do DC pode conduzir o Juiz nacional à necessidade de apreciar a conformidade de uma decisão de um Tribunal Supremo, com o artigo 95.º do TR e com a interpretação de um anterior acórdão prejudicial do TJ que decidiu em sentido inverso da decisão posterior do Tribunal Supremo?

IV) Exige o princípio do Primado que, havendo duas decisões contraditórias, seja dada execução apenas àquela que reconheça o direito

consagrado no DC, ainda que seja posterior à decisão que negou a existência e o reconhecimento do referido direito?

V) Uma norma interna que na situação supra referida estabeleça que apenas a primeira decisão terá validade e pode ser executada, viola ou não o princípio da efectividade e o princípio do primado?

VI) Uma decisão judicial definitiva tem de ser reconsiderada, no caso de a interpretação da norma comunitária relevante, na qual essa decisão se baseou, vir a ser desmentida em acórdão prejudicial proferido ulteriormente?

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Ex.<sup>mo</sup> Procurador-Geral-Adjunto emitiu parecer no sentido de ser negado provimento ao recurso, uma vez que o meio processual utilizado não era o próprio, como vem sendo jurisprudência desta Secção do STA, que cita e indeferido o pedido de reenvio prejudicial, "desde logo porque a liquidação em causa nos autos já foi confirmada por decisão judicial transitada em julgado".

Cumpridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - A primeira questão que constitui objecto do presente recurso, consiste em saber se, tendo o recorrente intentado impugnação judicial contra o acto de liquidação de imposto automóvel, a qual veio a ser julgada improcedente por acórdãos desta Secção e do respectivo Pleno, pode, agora, através de uma acção para reconhecimento de um direito ou interesse em matéria tributária, ver deferida a pretensão que lhe foi ali negada.

Sobre a questão assim colocada tem vindo a ser pacífica e reiterada a jurisprudência desta Secção do STA no sentido de que a acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo constitui um meio complementar dos restantes meios previstos no contencioso tributário, apenas podendo ser proposta quando for o meio mais adequado para assegurar uma tutela plena, eficaz e efectiva do direito ou interesse respectivos, face à globalidade dos primeiros - reclamação ordinária, impugnação judicial, revisão do acto tributário e recurso contencioso.

Como, aliás, resulta do n.º 3 do art.º 145.º do CPPT: "as acções apenas podem ser propostas sempre que esse meio processual for o mais adequado para assegurar uma tutela plena, eficaz, e efectiva do direito" respectivo.

É o que se tem vindo a designar pela teoria do alcance médio.

Neste sentido pode ver-se, entre outros, Acs. desta Secção do STA de 12/2/03, *in rec.* n.º 1.516/02, de 12/3/03, *in rec.* n.º 1.908/02, de 18/6/03, *in rec.* n.º 524/03, de 15/10/03, *in rec.* n.º 1.094/03, e Conselheiro Jorge Sousa, *in CPPT Anotado*, 4.<sup>a</sup> ed., pp. 621 e segs.

Por outro lado e no sentido da constitucionalidade deste entendimento, se pronunciou já o Tribunal Constitucional no Ac. de 16/7/98, *in rec.* n.º 435/98, *DR*, II Série, de 10/12/98. Aí se refere que "o legislador constitucional pretendeu assim criar, no quadro da justiça administrativa, um modelo garantístico completo, de forma a facultar ao administrado uma tutela jurisdicional adequada sempre que esteja em causa um interesse ou direito legalmente protegido ...

Porém, não pode afirmar-se que o legislador constitucional tenha pretendido uma duplicação de mecanismos contenciosos utilizáveis. Com efeito, o que decorre do n.º 5 do artigo 268.º da Constituição

é que qualquer procedimento da Administração que produza uma ofensa de situações juridicamente reconhecidas tem de poder ser sindicado juridicionalmente. É nesta total abrangência da tutela jurisdicional que se traduz a plena efectivação das garantias jurisdicionais dos administrados".

Voltando ao caso dos autos, o que aqui está em causa é a liquidação do imposto de automóvel.

E contra esta liquidação podia o recorrente reagir, como reagiu e desde logo, através de impugnação judicial meio contencioso adequado para se opor contra a ilegalidade da sua liquidação -, de reclamação graciosa ou de pedido de revisão oficiosa do acto tributário, com o consequente recurso contencioso no caso de indeferimento.

Sendo assim, no caso em apreço, tendo o recorrente, antes, lançado mão da impugnação judicial utilizou um dos meios judiciais próprio e adequado à tutela judicial efectiva dos direitos e interesses que afirma terem sido violados pela liquidação sindicada.

E tendo utilizado esse meio próprio para obter o efeito pretendido, não pode, para isso, recorrer agora à acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo.

É que a ser assim, ficava prejudicado o carácter complementar desta acção.

Com efeito e a este propósito, refere o Conselheiro Jorge Sousa, *in ob. cit.*, pp. 627 e 628, que "esta possibilidade de utilizar a acção para obter o reconhecimento judicial de um direito não reconhecido, por força da referida regra da complementariedade estará condicionada à inexistência de outro meio contencioso, que permita assegurar adequadamente a obtenção dos efeitos jurídicos pretendidos...

Assim, à face do preceituado no n.º 3 deste art. 145.º, só quando por estes meios não for possível obter uma tutela judicial efectiva, nos termos atrás indicados, poderá utilizar-se a acção para obter a tutela judicial do direito ou interesse legítimo em matéria tributária".

Sendo assim, é também patente que daqui não resulta violado o art.º 20.º da CRP, na medida em que fica assegurado ao recorrente o acesso ao direito e aos tribunais para defesa dos seus direitos e interesses legalmente protegidos.

3 - Por outro lado e como bem se anota na decisão recorrida, a legalidade da liquidação em causa foi já apreciada pelos referidos arestos desta Secção do STA juntos aos autos, pelo que, a aceitar-se a presente acção, estar-se-ia a violar o disposto nos arts. 498.º do CPC e 205.º da CRP, não se respeitando o caso julgado.

Como decorre do art.º 498.º do CPC, para que exista violação do caso julgado, torna-se necessário que a pronúncia do tribunal vá contra uma outra decisão judicial que tenha sido proferida numa acção idêntica quanto aos sujeitos, ao pedido e à causa de pedir que tenha transitado em julgado, ou seja, que se esteja perante uma repetição de pronúncia do tribunal relativamente a uma concreta e específica controvérsia.

Ora, no caso em apreço, resulta dos referidos documentos que, quer na impugnação judicial, quer na presente acção, o recorrente mais não pretende que ver anulada a liquidação uma vez que a tabela de redução de IA, constante da Lei n.º 75/93, aplicável sobre as tabelas em vigor em 1995 para os veículos novos, viola o art.º 95.º do Tratado de Roma.

Sendo assim, estamos em altura de concluir que é inquestionável que há identidade dos sujeitos, sob o ponto de vista da sua qualidade jurídica, como também o reconhece o recorrente. Por outro lado e ao contrário do que aquele entende, é patente a identidade dos pedidos, pois embora redigido em termos sensivelmente diferentes, a verdade é que, qualitativamente, são iguais, já que o efeito jurídico prático que uma e outra acção visam é o mesmo, ou seja, a declaração da ilegalidade da liquidação e a sua conseqüente anulação, ao que acresce que a liquidação é a mesma.

Como também é idêntica a causa de pedir, na medida em que a pretensão deduzida nas duas acções procede do mesmo acto ou facto jurídico, a saber, o imposto automóvel liquidado sobre o veículo usado agora importado excede o valor do imposto automóvel residual incorporado num veículo usado comprado em Portugal, que lhe seja similar, violando, deste modo, o princípio da não discriminação fiscal consagrado no art.º 95.º do Tratado de Roma.

A tese que o recorrente pretende agora ver triunfar saldar-se-ia em reabrir a contenda a partir da jurisprudência fixada, posteriormente, ao trânsito em julgados daqueles arestos, pelo acórdão de 22/2/01 do TJCE.

E não se objecte, como o faz o recorrente, que, por isso, a causa de pedir é diferente, uma vez que a jurisprudência fixada neste segundo pleito foi levada em consideração nos citados arestos, ficando a improcedência da impugnação judicial a dever-se, apenas, ao facto de o recorrente não ter alegado e muito menos provado, que o IA residual incorporado nos veículos usados nacionais similares fosse inferior ao que lhe foi exigido pela Alfândega.

Como esclarece o Prof. Alberto dos Reis, in *Código de Processo Civil*, vol. III, p. 123, a causa de pedir é o facto jurídico concreto, cujos contornos se enquadram na configuração legal.

Improcedem, pois, as conclusões A), B), C) e D) da motivação do recurso.

4 - Por último, improcede também o pedido de reenvio prejudicial.

Com efeito, qualquer que fosse a interpretação dada pelo TJCE às questões sobre as quais o recorrente pretende que aquele tribunal se pronuncie não iria alterar o que se fixou na ordem jurídica interna sobre a referida legalidade da liquidação, uma vez que esta foi já objecto de decisão que transitou em julgado, fixando-se assim na ordem jurídica, pelo que não pode agora ser alterada.

É certo que o direito comunitário se rege pelos princípios do primado e da efectividade. Todavia, estes princípios não-de valer apenas para as questões a submeter aos tribunais nacionais e não em relação àquelas que foram já objecto de decisão que transitou em julgado, sob pena de, caso contrário, se violar os princípios da boa-fé, da tutela da confiança e da segurança jurídica, que são comuns ao contribuinte e à administração fiscal.

Aliás, tendo essa questão sido já decidida pela ordem jurídica interna, deixa a mesma de ser prejudicial.

5 - Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao presente recurso, confirmando-se a decisão recorrida.

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

Lisboa, 11 de Fevereiro de 2004. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

## Acórdão de 11 de Fevereiro de 2004.

### Assunto:

*Pedido de revisão do acto de liquidação. Indeferimento do pedido de revisão por intempetividade. Meio processual adequado. Correção do processo. Requisitos.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*O despacho que indefere, por intempetividade, pedido de revisão do acto de liquidação é susceptível de recurso contencioso e não de impugnação judicial. O erro na forma do processo é corrigível nos termos dos arts. 97.º, n.º 3, do C.P.P.T. e 199.º do C. P. Civil. Deduzida impugnação judicial contra despacho que indeferiu, por intempetividade, pedido de revisão do acto de liquidação, deve ordenar-se a correção do processo para a forma de recurso contencioso, se o pedido e a causa de pedir se ajustarem a esta forma e a interposição for tempestiva.*

Recurso n.º 1781/03-40. Recorrente: M3 Auto - Comércio de Automóveis, Lda. Recorrida: Fazenda Publica. Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

M3 Auto - Comércio de Automóveis Lda deduziu impugnação judicial contra o despacho do Director da Alfândega de Leixões, de 2/5/02, notificado a 20/5/02, que lhe indeferiu o pedido de revisão do acto de liquidação do IA relativamente a varias D.V.Ls., por não existir o dever de o decidir, pedindo a sua anulação.

O M.º Juiz *a quo* considerou ocorrer erro na sua forma do processo e ser intempetiva a impugnação.

Inconformada, interpôs a impugnante recurso para este S.T.A., concluindo, em síntese e na parte que ora interessa, não ocorrer erro na forma do processo e ser tempestiva a impugnação.

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 merece provimento, por ser nula a decisão recorrida, uma vez que é omissa quanto a factos.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

Refira-se, antes de mais e a propósito do parecer do Ex.º Magistrado do M.º P.º, não ser nula a peça recorrida, pois que, ao pronunciar-se quanto ao erro na forma do processo, não carecia de fixou factos e para concluir pela caducidade do direito de impugnar fixou a factualidade relevante.

O presente recurso é, nas suas linhas gerais, idêntico ao que foi decidido pelo Ac. deste S.T.A. de 12/11/03, rec. 1206/03, relatado pelo ora relator, que se insere na jurisprudência desta formação, firme e reiteradamente afirmada (v. Acs de 20/5/03, rec. 305/03, 15/10/03, rec. 1021/03, e 12/11/03, rec. 1192/03).

Naquele acórdão decidiu-se ocorrer erro na forma do processo, por adequada ser a do recurso contencioso, havendo lugar à convalidação dos autos, por a esta se ajustarem quer a causa de pedir invocada quer o pedido formulado e ser tempestiva a "acção judicial".

Assim, com respaldo naqueles arestos do S.T.A. para os quais se remete, e ao abrigo do art. 705.º (*a fortiori*) do C.P. Civil, acorda-se em conceder provimento ao recurso, anulando todo o processado a partir da petição inicial, salvando-se, porém, os documentos com ela juntos, devendo os autos prosseguir na forma de recurso contencioso.

Sem custas.

Junte cópia dos acs S.T.A. de 12/11/03, recs. 1206/03 e 1192/03.

Lisboa, 11 de Fevereiro de 2004. — *Fonseca Limão* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

## Acórdão de 18 de Fevereiro de 2004.

### Assunto:

*Erro na forma de processo.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Do despacho que indefere um pedido de revisão oficiosa de um acto de liquidação pelo facto de o mesmo ter dado entrada fora de prazo, cabe recurso contencioso e não impugnação judicial [art.º 97.º, n.º 1, al. p), do CPPT].*

Recurso n.º 1207/03. Recorrente: Abel Cabral Automóveis, Lda. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.º Juiz Cons.º Dr. Fonseca Limão (relator por vencimento).

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

ABEL CABRAL - Automóveis, Lda., com sede na Rua de Camões, Baião, dirigiu ao Director da Alfândega de Leixões um pedido de revisão oficiosa do acto de liquidação de imposto automóvel relativo ao DVL 96/0010869, de 20.1.97.

Com base em não haver o dever de decidir esse pedido de revisão do acto de liquidação por estar fora de prazo legal, a autoridade aduaneira não decidiu o pedido de revisão.

Inconformado com este despacho, de 6.2.02, notificado em 11.2.02, a importadora deduziu impugnação judicial, pedindo a anulação desse despacho e a nulidade ou anulabilidade do acto de liquidação cuja revisão tinha pedido.

Para tanto, a impugnante alegou a tempestividade do pedido de revisão, o dever de decidir por parte da Alfândega e a ilegalidade do acto de liquidação por violação do direito comunitário por parte da lei nacional.

Por sentença de fls. 64 e seguintes, o 3.º juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto decidiu que a petição inicial é inepta por haver desacordado entre pedido e causa de pedir, no que respeita ao pedido de anulação do despacho que recaiu sobre o pedido de revisão, pois o processo próprio para conhecer desse pedido é o recurso contencioso e não a impugnação judicial, sem que o tribunal possa operar a convalidação precisamente por ineptidão da petição inicial. Quanto ao pedido de anulação do acto de liquidação, decidiu o Tribunal de 1ª instância que tinha caducado o direito de deduzir impugnação judicial por já terem passado mais de 90 dias contados do termo do prazo para o pagamento voluntário.

Não se conformando com esta sentença, dela recorreu para este STA a impugnante, tendo apresentado as suas alegações de fls. 72 e seguintes, em cujas conclusões se impugnam os fundamentos da decisão recorrida.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o M.º P.º emitiu duto parecer a suscitar a questão prévia da nulidade da sentença por falta de julgamento da matéria de facto.

Em resposta à questão prévia, a Fazenda entende que a mesma não procede, ao contrário do que entende a recorrente.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir, a começar pela questão prévia posta pelo M.º P.º.

Entende o M.º P.º que o processo deve baixar à 1ª instância para aí ser feito o julgamento da matéria de facto, que, no seu entender, não foi feito na sentença recorrida.

O art.º 660.º, n.º 1, do CPC tem por epígrafe “Questões a resolver - Ordem de julgamento”. E diz o seu texto: “(...) a sentença conhece em primeiro lugar das questões processuais que possam determinar a absolvição da instância, segundo a ordem imposta pela sua procedência lógica”.

Assim, antes de fazer o julgamento da matéria de facto, deve o juiz julgar as questões processuais.

Ora, o M.º Juiz *a quo* não chegou a entrar na apreciação do mérito da causa, precisamente pelo facto de se ter ficado na apreciação e decisão das questões processuais: ineptidão, erro na forma de processo e caducidade do prazo para deduzir impugnação.

Como assim, e salvo o devido respeito, mas o M.º Juiz *a quo* não tinha de fazer o julgamento da matéria de facto.

Nestes termos, indefere-se a questão prévia posta pelo M.º P.º Vejamos o recurso.

Entendeu o M.º Juiz *a quo* que houve erro na forma de processo pelo facto de o processo próprio ser o recurso contencioso e não a impugnação judicial. Mas por haver uma contradição entre pedido e causa de pedir não podia fazer a convalidação processual.

Salvo o devido respeito, mas o M.º Juiz podia e devia operar a convalidação processual. Com efeito, um dos pedidos foi a anulação da decisão do pedido de revisão por existir o dever de o decidir.

Para esse pedido foi invocada causa de pedir: o pedido de revisão do acto de liquidação do IA é tempestivo (n.º I) e há o dever de o decidir por parte da alfândega (n.º II).

É quanto basta para termos de reconhecer que, para além dos restantes pedidos, há um pedido que tem a correspondente causa de pedir.

Se o pedido de revisão oficiosa do acto de liquidação entrou ou não dentro do prazo legal e se há ou não o dever de o decidir por parte da Administração Aduaneira, isso já é uma questão de fundo do recurso contencioso.

Nos termos do art.º 97.º, n.º 1, al. p), do CPPT, cabe recurso contencioso dos actos administrativos relativos a questões tributárias que não comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação.

Deste modo, a convalidação é possível e obrigatória, nos termos do art.º 98.º, n.º 4, do CPPT e do art.º 97.º, n.º 3, da LGT.

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em anular o processado a partir da petição inicial, salvando-se apenas esta e os documentos com ela juntos, devendo os autos prosseguir como recurso contencioso. Sem custas.

Lisboa, 18 de Fevereiro de 2004. — *Fonseca Limão* (relator por vencimento) — *Pimenta do Vale* — *Almeida Lopes* (vencido conforme voto anexo).

#### Declaração de voto

É um dogma no direito processual civil que a forma de processo se afere pelo pedido e não pelos termos da lei (Prof. Alberto dos Reis, *CPC Anotado*, vol. 2.º, p. 288). Um dos pedidos é o de anulação do acto de liquidação. Esse é o pedido principal na relação material controvertida: o que o contribuinte quer é que lhe anulem o acto de liquidação.

Ora, a esse pedido corresponde a forma de processo de impugnação judicial e não de recurso contencioso [art.º 101.º, al. a), da LGT e art.º 97.º, n.º 1, al. a), do CPPT].

Para efeitos de efectivação do direito de acesso à justiça, as normas processuais devem ser interpretadas no sentido de promover a emissão de pronúncias sobre o mérito das pretensões formuladas (art.º 7.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos).

A recorrente vai ter direito a um recurso contencioso contra o despacho que indeferiu o pedido de revisão do acto de liquidação. Sendo provido esse recurso, a Administração vai ter de decidir o pedido de revisão do acto de liquidação.

E desse despacho vai caber impugnação judicial para apreciação do acto de liquidação (se ele deve ou não ser revisto, se ele é ou não conforme à lei).

São recursos e meios processuais a mais para uma coisa tão simples: o acto de liquidação deve ou não ser revisto por padecer de erro imputável aos serviços? Se há erro imputável aos serviços, o acto de liquidação será anulado. Se não há erro, o acto de liquidação mantém-se de pé.

Então para que serve o pedido de revisão oficiosa do acto de liquidação?

Para obrigar a Administração a decidir se há erro imputável aos serviços;

Para abrir de novo a via judicial que já se tinha fechado com o decurso do prazo legal de 90 dias para impugnar.

A justiça processual não pode ser meramente formal, pois os tribunais existem para apreciar o mérito das pretensões formuladas.

*José Joaquim Almeida Lopes.*

## Acórdão de 18 de Fevereiro de 2004.

#### Assunto:

*Questão de facto. Incompetência hierárquica.*

#### Doutrina que dimana da decisão:

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

Recurso n.º 1737/03-40. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: José António Vieira Vassalo Pereira; Relator: Ex<sup>mo</sup> Juiz Cons.º Dr. Vítor Meira.

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

José António Vieira Vassalo Pereira, gerente da firma “Manuel Vieira & Companhia (Irmão) Sucessores, Lda”, tendo sido citado por reversão na execução fiscal instaurada contra esta, deduziu no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Santarém oposição a tal execução.

Por sentença do M.<sup>mo</sup> Juiz daquele Tribunal foi tal oposição julgada procedente.

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

1 - A douta sentença do Meritíssimo juiz *a quo* não fez correcto entendimento do disposto na alínea b) do n.º 2 do artigo 239.º do CPT.

2 - Resulta de tal entendimento, que a reversão, não obstante a insuficiência patrimonial, só legitima a reversão quando inexistirem quaisquer bens.

3 - O mesmo é dizer, que a excussão prévia é condição legitimadora da reversão.

4 - Assim, se desvirtuando a alínea b) do n.º 2 do artigo 239.º do CPT, que permite o chamamento à execução aquando da verificação da insuficiência patrimonial.

5 - Verificou-se, *in casu*, a manifesta insuficiência dos bens penhorados face aos créditos tributários existentes.

6 - Procedeu-se à reversão da execução contra o gerente, por forma a dar cumprimento ao estatuído na alínea b) do n.º 2 do artigo 239.º do CPT.

7 - O referido preceito legitima o despacho de reversão, uma vez verificada a insuficiência patrimonial do devedor originário.

8 - De igual forma, legitima-se a penhora de bens do revertido.

9 - A reversão só se efectuou, uma vez verificada a penhora dos bens da devedora originária, não existindo quaisquer outros susceptíveis de penhora.

10 - Os artigos 13.º e 239.º do CPT impossibilitam, por força da subsidiariedade, a venda dos bens do revertido, sem que a priori, se mostre liquidado o património do devedor originário.



11 - Resulta da letra da lei, do telos e da evolução temporal do preceito (artigo 239.º CPT), à semelhança do que acontece no artigo 245.º do CPT, que a legitimação da reversão ocorre com a verificação da insuficiência de bens.

12 - Ao não se fazer tal entendimento, está-se a desvirtuar e a retirar todo o alcance e expressão à alteração legislativa efectuada.

13 - Sendo forçoso considerar que a exigência de excussão prévia, deriva de interpretação abrogante, desajustada ao caso em apreço.

14 - A administração Tributária está vinculada ao princípio da legalidade, logo, encontra-se impedida de transformar os responsáveis subsidiários em devedores originários.

15 - Ainda que, a acontecer, sempre teria o revertido à disposição meio de defesa legal, para reagir contra a eventual venda do seu património, conforme resulta do artigo 276.º do CPPT.

16 - Não havendo, pois, razões, para que não se proceda à correcta interpretação da norma legal em apreço, logo, se admitindo a reversão com base na insuficiência patrimonial do devedor originário.

Não houve contra-alegações.

Pelo Ex.<sup>mo</sup> Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido da incompetência em razão da hierarquia deste Supremo Tribunal Administrativo para conhecer do recurso por o mesmo, atentas as conclusões 5.ª a 9.ª, não versar exclusivamente matéria de direito.

Ouvida a recorrente sobre tal questão prévia nada disse.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

1 - Pelo O/SPL de Torres Novas corre termos o processo de execução fiscal, inicialmente identificado, contra a sociedade Manuel Vieira & C.ª, Sucrs, Lda., para cobrança de dívida ao Estado (DGAIEC - Alfândega de Peniche), referente a Imposto especial sobre o álcool (ISA) e juros compensatórios - LIEC n.º 97/770 de 30.10.1997 - , no montante total de 1.208.282.746\$00.

2 - No/s processo/s executivo/s em apreço, foram efectuadas penhoras de imóveis, direitos e vários bens móveis - cfr. fls. 85 segs., propriedade da sociedade identificada em l., os quais não foram vendidos.

3 - Datado de 10.4.2001, foi proferido despacho a reverter a execução contra, entre outros, o oponente/Ote, tendo este sido citado, na qualidade de executado pela totalidade da dívida exequenda, em 30.4.2001.

4 - O Rte foi sócio e nomeado gerente da sociedade identificada em l.

5 - Em 10.4.2001, não se mostravam executados os bens propriedade da sociedade originariamente executada, nomeadamente, os penhorados<sup>7</sup> e aludidos em 2.

Logra prioridade de apreciação a questão prévia suscitada.

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

Nas alegações da recorrente e respectivas conclusões que acima se transcreveram sustenta a recorrente que:

Se verificou manifesta insuficiência dos bens penhorados face aos créditos tributários existentes (conclusão 5.ª);

Que a reversão só se efectuou, uma vez verificada a penhora dos bens da devedora originária (conclusão 9.ª);

Que não existiam quaisquer outros bens susceptíveis de penhora (conclusão 9.ª).

De onde ser mister concluir que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, o que determina a incompetência hierárquica deste Supremo Tribunal Administrativo para dele conhecer.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, cabendo tal competência ao Tribunal Central Administrativo Sul.

Sem custas.

lisboa, 18 de Fevereiro de 2004. — *Vitor Meira* (relator) — *Alfredo Madureira* — *Brandão de Pinho*.

### Acórdão de 3 de Março de 2004.

#### Assunto:

*Imposto automóvel — viatura usada adquirida na Alemanha. Compatibilidade da tabela do DL n.º 40/93, de 18.II, na redacção introduzida pelo artigo 8.º da Lei n.º 85/2001, de 4.VIII.*

#### Doutrina que dimana da decisão:

*Com a introdução, pelo artigo 8.º da Lei n.º 85/2001, de 4.VIII, dos n.ºs 12 e 13 do artigo 1.º do DL n.º 40/93, de 18.II, liquidação de imposto automóvel relativo a veículos automóveis usados adquiridos em Estado membro da EU efectuada nos termos daquele artigo 1.º não afronta o direito comunitário, sendo que o contribuinte tem sempre ao seu dispor o método alternativo afirmado no sobredito n.º 12 e explicitado pela Portaria n.º 1291/2001, de 16.XI.*

Recurso: 1457/03-40. Recorrente: Fazenda Pública. Recorrido: Joaquim Augusto Marques Ramalho. Relator: Ex.<sup>mo</sup> Juiz Cons.º Dr. Mendes Pimentel.

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

A Fazenda Pública, inconformada com a sentença de fls. 36-40 v.º do 3.º juízo do TT de 1ª Instância do Porto que julgou procedente esta impugnação judicial, deduzida por Joaquim Augusto Marques Ramalho, residente na Rua das Algas, 101 — Praia do Corvo — Lavra, contra liquidação de imposto automóvel (IA) respeitante a veículo automóvel ligeiro que o impugnante comprou na Alemanha, vem até

nós, culminando a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

I — A douta sentença recorrida vem invocar o Acórdão do TJCE proferido no proc. C-398/98 (António Gomes Valente) para fundamentar a decisão de anulação da liquidação efectuada pela Alfândega do Freixeiro, de 23/03/2002, no montante de € 5.693,45, em conformidade com a tabela de reduções anexa ao n.º 7 do art. 1.º do DL n.º 40/93, de 18 de Fevereiro.

II — Ora, tal acórdão foi proferido na exclusiva vigência do método de cálculo do IA constante dos n.ºs 1 e 7 do art. 1.º do DL n.º 40/93, de 18 de Fevereiro, e que, depois dele e em sua conformidade foi alterada a lei nacional por forma a acolher a interpretação do Direito Comunitário que do mesmo resultou.

III — Tal alteração materializou-se na criação pela Lei 85/2001, de 4 de Agosto, que aditou os n.ºs 12 e 13 ao art. 1.º do Decreto-Lei n.º 40/93, de um **método alternativo de cálculo do imposto automóvel** para aqueles que, não se conformando com a aplicação da tabela constante do n.º 7 do art. 1.º do DL n.º 40/93, de 18 de Fevereiro, declarem expressamente no momento da legalização do veículo que pretendem optar pelo método alternativo, conforme o disposto no art. 1.º, n.º 1, do respectivo Regulamento de Aplicação, aprovado pela Portaria n.º 1291/2001, de 16 de Novembro.

IV — Este novo método observa, na integra, os critérios fixados no Acórdão do TJCE, de 22/2/2002, proferido no Proc. n.º C-398/98 (António Gomes Valente), nos termos expostos no ponto 2, supra.

V — Desta forma, visou a criação do método alternativo suprir as insuficiências que o TJCE imputou à tabela de reduções do IA e que são, no fundo, características de um qualquer critério legal e abstracto que resulta da ponderação média dos diversos factores que o integram, ou seja: **garantir a consideração do grau de depreciação efectiva do veículo no cálculo do imposto, pela sua sujeição a uma peritagem casuística e, nessa conformidade, assegurar que o imposto calculado não será nunca, em caso algum, superior ao imposto residual incorporado no valor de um veículo usado com a mesma marca, modelo e sistema de propulsão, assim dando cumprimento às exigências do acórdão comunitário.**

VI — **Pelo que, tendo ocorrido a presente liquidação já no quadro de vigência do método alternativo, sempre poderia o impugnante, que bem demonstra não se conformar com a liquidação resultante da aplicação da tabela, ter optado pela aplicação do novo método, o que não fez!**

VII — Já que é o próprio TJCE a dizer que «(...) a redução do imposto deve ser directamente proporcional à perda de valor do veículo, para que o montante do imposto sobre os veículos importados não exceda o do imposto residual incorporado no valor dos veículos usados similares já matriculados no território nacional», critérios esses que foram contemplados no método de cálculo alternativo criado em sua conformidade.

VIII — Neste mesmo sentido veja-se a recente sentença do 3.º Juízo, 2.ª secção, do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa, de que por facilidade de consulta se junta cópia (e é a única que se conhece que aborda esta problemática).

IX — Pelo que a douta sentença recorrida ao entender e citamos: **«não fica assegurado pela legislação nacional que o montante do imposto automóvel sobre os veículos usados importados não exceda o do imposto**

**residual incorporado no valor dos veículos usados similares já matriculados no território nacional quando, a tabela do art.º 7 do artigo 1.º do DL 40/93, de 18 de Fevereiro, atende apenas a um critério de depreciação do único e que é o número e unos de uso do veículo».**

Fez errada aplicação das normas legais aplicáveis.

IX — A douta sentença recorrida está, assim, inquinada de vício de violação de lei por erro nos pressupostos de direito e deverá ser revogada e alterada por outra que tenha em conta a nova realidade legal com a introdução e entrada em vigor do método alternativo, nos termos acima expostos.

X — Normas violadas: normas contidas nos n.ºs 12 e 13 do art.º 1.º do Decreto-Lei n.º 40/93, de 18 de Fevereiro, aditados pela Lei 85/2001, de 4 de Agosto.

Não houve contra-alegação.

O distinto PGA entende que o recurso merece provimento.

A fls. 68-73, veio o Rcd.º requerer, nos termos do art.º 234.º do Tratado de Roma, sejam colocadas ao TJCE seis questões atinentes à compatibilidade do chamado *método alternativo* com o direito comunitário, suspendendo-se a instância.

A tal se opõe a Rct., na sua resposta de fls.75-81.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

Em sede factual, temos:

1 — O impugnante, em Março de 2002, comprou na Alemanha, o veículo automóvel ligeiro de passageiros, usado, marca *Volkswagen*, modelo *Golf*, com o número de *chassis* WVWZZZ1JZW300837, de 1 896 cm<sup>3</sup> de cilindrada, a gasóleo, pelo preço de euros 1 000,00, cuja matrícula era do ano de 1998;

2 — Em 22.III.2002, o impugnante declarou na estância aduaneira do Freixeiro, que esta viatura se destinava a importação definitiva e que o respectivo valor de aquisição era de € 1 000,00;

3 — Em 23.III.2002, a Alfândega do Freixeiro ordenou a liquidação de imposto automóvel devido pela “importação” definitiva do veículo, cujo montante fixou em 5 693,45 euros, a que se refere o registo de liquidação n.º 94 523, de 22.III.2002, que foram pagos pelo impugnante, em 06.V.2002;

4 — O presente processo foi instaurado no dia 17.VI.2002.

Exposto o quadro factual desenhado pelo tribunal a quo, aceite pelas partes, importa, logicamente, debruçarmo-nos sobre a pretensão de suspensão da instância formulada pelo recorrido.

Dispõe o artigo 234.º do Tratado de Roma (ex-artigo 177.º):

«O Tribunal de Justiça é competente para decidir, a título prejudicial:

- Sobre a interpretação do presente Tratado;
- Sobre a validade e a interpretação dos actos adoptados pelas Instituições da Comunidade pelo BCE;
- Sobre a interpretação dos estatutos dos organismos criados por acto do Conselho, desde que os 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 cujas decisões não sejam susceptíveis de recurso judicial previsto no direito interno, esse órgão é obrigado a submeter a questão ao Tribunal de Justiça.*

Como bem nota Miguel Almeida Andrade, a p. 63 do seu *GUIA PRÁTICO DO REENVIO PREJUDICIAL*, “a expressão sempre que

uma questão desta natureza seja suscitada . . . deve . . . ser entendida como implicando a existência de uma dificuldade, de um problema”.

O juiz passa, assim, a ter, ele próprio, competência para a interpretação do direito comunitário. Apenas em caso de dúvida razoável é obrigado a efectuar o reenvio.” Ora, *in casu*, inexistem dúvidas razoáveis quanto à solução a dar à questão de direito comunitário suscitada nos autos, como adiante se demonstrará.

Destarte, não se impõe o reenvio prejudicial pretendido pelo recorrido, por isso que se indefere o requerimento de suspensão da instância em apreço.

Vejamos, pois, o objecto do recurso.

A instância julgou procedente esta impugnação judicial na consideração de que “o critério utilizado pelo legislador português não dá a sobredita garantia (que o montante do imposto devido não excede, ainda que apenas em certos casos, o montante do imposto residual incorporado no valor dos veículos similares já matriculados no território nacional), pelo que não existe, ou não é assegurada, a necessária proporcionalidade directa entre a redução do imposto automóvel e a perda do valor do veículo e, conseqüentemente, não fica assegurado pela legislação nacional que o montante do imposto automóvel sobre os veículos usados importados não exceda o do imposto residual incorporado no valor dos veículos similares já matriculados no território nacional quando a tabela do n.º 7 do artigo 1.º do DL 40/93, de 18 de Fevereiro, atende apenas a um critério de depreciação único e que é o número de anos de uso do veículo.” Invocou, para tanto, o acórdão deste STA de 22.II.2001 — Proc.º C-393/98.

Sucede que, entretantes, o quadro legislativo nacional se alterou.

Na verdade, o artigo 1.º do DL n.º 40/93, de 18.II, sofreu os aditamentos introduzidos pela Lei n.º 85/2001, de 4.VIII, a saber:

«12 — *Em opção à aplicação da tabela constante do n.º 7, o proprietário do veículo admitido poderá solicitar a utilização de um método alternativo, baseado no valor comercial do veículo, a determinar por comissões de peritos, em que o imposto a pagar seja igual ao IA residual incorporado em veículos da mesma marca, modelo e sistema de propulsão ou, na sua falta, de veículos idênticos ou similares, introduzidos no consumo em Portugal no mesmo ano da data de atribuição da primeira matrícula.*

13 — *As comissões de peritos referidas no número anterior são constituídas por um representante da Direcção-Geral de Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, por um representante da Direcção-Geral de Viação e pelo proprietário do veículo ou por representante por ele nomeado.»*

Como se lê no acórdão desta Secção de 12 de Novembro último rec. 1350/03-40, “quer isto dizer que não pode mais dizer-se que os critérios e as tabelas do referido normativo não são susceptíveis de ”garantir que o montante do imposto devido não excede, ainda que em certos casos, o montante do imposto residual incorporado no valor dos veículos similares já matriculados no território nacional”, por isso que, no dizer da lei, sempre o proprietário do veículo admitido poderá solicitar a utilização de um método *alternativo*, baseado no valor comercial do veículo, a determinar por comissões de peritos, em que o imposto a pagar seja igual ao IA residual incorporado em veículos da mesma marca, modelo e sistema de propulsão ou, na sua falta, de veículos idênticos ou similares, introduzidos no consumo em Portugal no mesmo ano da data de atribuição da primeira matrícula.

E a Portaria n.º 1291/2001, de 16.XI, veio concretizar esse método alternativo, dizendo-se no preâmbulo deste diploma que este novo método de tributação assente no valor comercial do veículo a atribuir por uma comissão de peritos constituída para o efeito permite ter em conta a *depreciação efectiva* do veículo avaliado, resultante da consideração na sua avaliação de factores como a marca, o modelo, a quilometragem, o modo de propulsão, o estado mecânico e o estado de conservação do veículo.

Ou seja, quem não aceitar as tabelas referidas no n.º 7 tem ao seu dispor um método alternativo, que dá corpo aos ditames comunitários.

Vale isto por dizer que a lei em causa já não viola o direito comunitário.” E se, *in casu*, o impugnante dele não se socorreu, *sibi imputet*, sendo, ademais, de notar que o desconhecimento da lei a ninguém aproveita — artigo 6.º do CC.

Em seguimento do exposto, acorda-se conceder provimento ao recurso, por isso que se revoga a sentença recorrida, julgando-se improcedente esta impugnação judicial, com conseqüente manutenção da liquidação de IA impugnada.

Custas pelo impugnante, mas só em 1.ª instância.

Lisboa, 3 de Março de 2004. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Almeida Lopes* — *António Pimpão*.

## Acórdão de 17 de Março de 2004:

### Assunto:

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

### Doutrina que dimana da decisão:

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

Recurso n.º 1694/03-40. Recorrente: Sotavento — Schipchangers, Comércio e Fornecimento a Navios, L.<sup>da</sup>; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Juiz Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

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

Sotavento — Schipchangers, Comércio e Fornecimento a Navios, L.<sup>da</sup>, inconformada com a sentença, a fls 893 e seguintes, do M.<sup>mo</sup> Juiz do T.T. de 1ª Instância de Setúbal, dela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação de um quadro conclusivo onde, para além do mais, afirma:

“O douto despacho enferma de erro de pronúncia, porquanto nenhum tribunal declarou que a dívida existe, que a Sotavento fosse

devedora da dívida impugnada (art. 638.º do C.P.C.) - conclusão 1ª Porém, a dado passo da sentença recorrida, sustenta-se o seguinte: «... existe uma sentença transitada no processo de falência que declarou que a dívida existe, que a impugnante é devedora dos montantes em causa, e que até os graduou.»

O relator, a fls. 922, considerou que na conclusão 1ª do recurso se contravertia o juízo do facto extraído na peça recorrida atrás assinalado e, por isso, propendeu a declarar este S.T.A. incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso, por não ter por exclusivo fundamento matéria de direito.

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

Corridos os vistos, legais, cumpre decidir.

Conforme atrás se referiu a recorrente contraverte o juízo de facto extraído na peça recorrida e antes assinalado.

Porém, a questão de saber se existe ou não sentença transitada em processo de falência, declarando a existência de uma dívida, sendo por ela responsável a impugnante, logra enquadramento no plano dos factos, pois que se trata de captar uma ocorrência da vida real que em nada se prende com a interpretação e aplicação da lei.

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

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

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

Lisboa, 17 de Março de 2004. — *Fonseca Limão* (relator) — *António Pimpão* — *Mendes Pimentel*.

## Acórdão de 24 de Março de 2004.

### Assunto:

*Oposição à execução fiscal. Nulidade por omissão de fundamentação [art.º 668.º, n.º 1, al. b), do CPC]. Als. b), g), h) do n.º 1 do art.º 286.º do CPT. Convolução do processo de oposição em impugnação.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Não é nula, por omissão de fundamentação, a sentença em que se decide que o meio próprio para reagir contra a dívida tributária é a impugnação judicial e não se indica em qual das alíneas do art.º 120.º do CPT encontra previsão o caso em apreço.*
- 2 — *Trata-se de simples imperfeição formal, suprível pelo facto de a enumeração dessas alíneas ser meramente exem-*

*plificativa e o corpo do artigo abranger qualquer tipo de ilegalidade.*

- 3 — *A ilegitimidade substantiva do oponente, fundada no facto do executado figurar no título executivo, mas não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, o possuidor dos bens que a originaram, tem a ver, apenas, com os tributos incidentes sobre o rendimento ou fruição dos respectivos bens.*
- 4 — *A prova documental a que alude a al. h) do n.º 1 do art.º 286.º do CPT, deve ser, obrigatoriamente, junta com a petição inicial e apta a fazer a prova do alegado.*
- 5 — *Havendo possibilidade de impugnação contra o acto de liquidação da dívida, não pode a ilegalidade da liquidação da mesma ser apreciada em sede de oposição à execução fiscal.*
- 6 — *A seguradora solidariamente responsável com o devedor por uma dívida aduaneira, por existência de um seguro-caução, pode impugnar a liquidação com fundamento em que se operou a resolução do contrato de seguro por falta de pagamento do prémio.*
- 7 — *A convolação da oposição em impugnação judicial só é admissível desde que não seja manifesta a improcedência ou extemporaneidade desta, além da idoneidade da respectiva petição para o efeito.*

Recurso n.º 1474/03-30. Recorrente: Portugal Previdente — Companhia de Seguros, SA. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.ºmº Juiz Cons.º Dr. Pimenta do Vale.

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

1 - Portugal Previdente-Companhia de Seguros, SA, não se conformando com o acórdão do Tribunal Central Administrativo que negou provimento ao recurso interposto da decisão do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa, que julgou improcedente a oposição à execução fiscal n.º 100669.0, instaurada na Repartição de Finanças de Lisboa, para cobrança da quantia de 9.579.628\$00, veio interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

I - Não tendo sido pago o prémio de seguro ocorreu a resolução do contrato, em conformidade com a prova documental anexa aos autos pela recorrente e conforme dispõem os arts. 5.º, 6.º e 7.º do DL 162/84 e Norma Regulamentar do ISP 137/91.

II - A imputação das importações ao seguro-caução, largos meses depois de resolvido o contrato, não produz efeitos em relação à recorrente, por se encontrar resolvido o contrato - o que a recorrente demonstrou documentalmente.

III - A Alfândega, ilegalmente procedeu à imputação das dívidas de IVA resultantes daquelas declarações quando já havia mora no pagamento do IVA, por parte do tomador do seguro, em relação a algumas importações.

IV - A recorrente não é devedor solidário, nem do IVA, nem dos juros, relativos a importações processadas depois de denunciado o não pagamento dos prémios de seguro e de resolvido o contrato de seguro-caução.

V - A impugnação não é o meio idóneo para questionar as dívidas em causa nos autos, por inexistência de fundamento à luz do art. 120.º do CPT. O acórdão recorrido omite a fundamentação quando contradiz o ora alegado, constituindo tal vício nulidade da decisão, nos termos da al. b) do art. 668.º do CPC.

VI - A oposição é o meio idóneo para reagir contenciosamente à cobrança coerciva de dívida emergente de situação tributária, constituída depois de extinto o contrato de seguro.

VII - A situação em apreço cabe na previsão da alíneas b), g) e h) do art. 286.º do CPT.

VIII - A exclusão do caso sub judice e de outros de conteúdo similar da previsão da al. b) do art. 286.º do CPT, criaria situações de desprotecção jurídica do contribuinte não gerador do imposto, indutora da inconstitucionalidade material do CPT e do seu art. 286.º em face dos arts. 268.º e 20.º da CRP.

IX - Errou a decisão recorrida, ao considerar inadmissível a convalidação do Processo de Oposição à Execução em Processo de Impugnação Judicial pois, o prazo de 90 dias para dedução da Impugnação Judicial não deve ser contado desde 28/11/92, como fez a decisão recorrida, mas apenas desde a citação da Recorrente, em 27/7/93, (enquanto responsável subsidiária) em processo de execução fiscal - art. 123.º, al. c), do então CPT, actual 102.º, al. c), do CPPT.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Ex.º Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser negado provimento ao recurso.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1) - Contra a oponente, na qualidade de 1.ª responsável e a Sociedade de Representações Carlos e João - Imp. Exportação, L.ª, na qualidade de 2.ª responsável foi instaurada, em 23.12.93, a execução fiscal n.º 100669.0 na Repartição de Finanças de Lisboa, 2.º Bairro Fiscal, para pagamento de dívida à Alfândega de Lisboa referente a direitos e demais imposições devidas pela mercadoria despachada pelos bilhetes de importação com os números de ordem 201877, 201036, 201879/90 da delegação aduaneira do aeroporto e 2412, 2957, 4087, 2821, 2486, 2530, 2335, 53803, 53915, 54394, 9243, 12836 e 12640, de 1991, da Delegação Aduaneira de Xabregas, no montante total de 9.579.628\$00 (informação de fls. 26v e doc. de fls. 31, 32 e 33).

2) - Tais importações encontram-se caucionadas pela oponente na modalidade de seguro caução, conforme consta dos documentos de fls. 47, 50, 53, 56, 62, 65, 68, 72, 76, 79, 82, 85, 88, 92 e 96, cujo teor aqui se dá por inteiramente reproduzido.

3) - Dão-se aqui por integralmente reproduzidos os documentos de fls. 14 a 23.

4) - A oponente foi citada para a execução em 22.5.93 e apresentou a oposição em 7.6.93 (doc. de fls. 27 e 28 e fls. 3).

3 - Antes, porém, de passarmos à apreciação do objecto do presente recurso, importa referir que caso semelhante ao que agora nos ocupa, em que as partes eram as mesmas, como as mesmas eram as conclusões das alegações, foi recentemente decidido por este Supremo Tribunal em 5/6/02, *in rec.* n.º 26.298 e em 5/11/03, *in rec.* n.º 780/03-30, em que o agora relator era o mesmo e que, por isso, vamos seguir aqui de perto, por forma a viabilizar interpretação e aplicação uniformes do direito (cfr. art.º 8.º, n.º 3, do CC).

Desde logo e na conclusão V da sua motivação argui a recorrente a nulidade da decisão recorrida por omissão de fundamentação, na

medida em que tendo sido decidido que o meio judicial próprio para reagir contra a dívida era a impugnação judicial, não se indica em qual das alíneas do art.º 120.º do CPT encontra previsão o caso dos autos [cfr. art.º 668.º, n.º 1, al. b), do CPC].

Não lhe assiste, porém, razão.

Com efeito, essa omissão mais não é do que uma simples imperfeição formal, suprível pelo facto de a enumeração das alíneas ser meramente exemplificativa e o corpo do artigo abranger qualquer tipo de ilegalidade.

A fundamentação jurídica da decisão de improcedência da oposição radicou na inaplicação à matéria de facto provada das normas constantes do art. 286.º, n.º 1, als. b) g) e h) do CPT, explicitamente indicadas no acórdão recorrido.

Pelo que não se verifica a arguida nulidade, improcedendo, assim, a referida conclusão.

4 - Nas demais conclusões, propõe-se a recorrente demonstrar que e ao contrário do agora decidido, se verificam os fundamentos da oposição por si alegados, concretamente, os das alíneas b), g) e h) do n.º 1 do art.º 286.º do CPT, hoje com correspondência normativa nas alíneas b), h) e i) do n.º 1 do art.º 204.º do CPPT.

Começemos pela apreciação do fundamento da alínea b).

Destá alínea consta como fundamento de oposição à execução fiscal a “ilegitimidade da pessoa citada por esta não ser o próprio devedor que figura no título ou seu sucessor ou, sendo o que nele figura, não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, o possuidor dos bens que a originaram ou por não figurar no título e não ser responsável pelo pagamento da dívida”.

No caso dos autos e dos tipos de ilegitimidade prevista neste normativo, está em causa apenas o segundo, isto é, sendo o devedor aquele que figura no título executivo, não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, o possuidor dos bens que a originaram.

Ora quer a doutrina, quer a jurisprudência têm vindo pacífica e reiteradamente a entender que a ilegitimidade substantiva do oponente, fundado no facto do executado figurar no título executivo, mas não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda, o possuidor dos bens que a originaram, tem a ver apenas com os tributos incidentes sobre o rendimento ou fruição dos respectivos bens. “Ou seja, só em situações de íntima relação da pessoa com o bem, nos casos contados a que acima se faz referência, é que é possível usar este fundamento da oposição à execução” (neste sentido, vide, por todos, Ac. desta Secção do STA de 3/10/01, *in rec.* n.º 25.727 e doutrina nele citada).

Na hipótese vertente e na versão da recorrente, a sua ilegitimidade resultaria do facto de não ser responsável pela dívida, uma vez que havia já cessado a garantia oferecida pelo seguro-caução, por falta de pagamento do prémio de seguro, nos termos do disposto no art.º 5.º do Decreto-Lei n.º 162/84 de 18/5.

Sendo assim e do que acima fica dito, é patente que a alegada ilegitimidade não encontra enquadramento na citada alínea b), tendo antes o fundamento avançado pela recorrente a ver com a ilegalidade em concreto da liquidação, que não é fundamento da oposição à execução fiscal, salvo se a lei não assegurar meio judicial de impugnação ou recurso contra esse acto que, como iremos ver, não é o caso.

Pelo que improcede também nesta parte o recurso. Vejámos, porém se se verifica o fundamento da alínea h).

Estabelece este preceito legal que constitui fundamento de oposição à execução fiscal “quaisquer fundamentos não referidos nas alíneas anteriores a provar apenas por documento, desde que não envolvam apreciação da legalidade da liquidação da dívida exequenda, nem representem interferência em matéria de exclusiva competência da entidade que houver extraído o título”.

Voltando ao caso dos autos e como se refere nos arestos deste STA, que vimos seguindo, “ainda que a situação referida fosse enquadrável na al. h) do n. 1 do art. 286.º do CPT...a sua pretensão não poderia proceder, por não provada, já que a única prova admissível dos fundamentos ali previstos é a prova documental, a qual deve ser junta logo com a petição (...). Ora, a oponente não provou documentalmente a alegada suspensão da garantia, que, nos termos do art. 5.º, 1, do DL n. 162/84, de 18/5, teria de ser efectuada mediante comunicação feita pela seguradora ao tomador do seguro, através de correio registado com aviso de recepção, suspensão que só produziria efeitos após o decurso de um prazo de 15 dias, a contar da data do registo do aviso, nos termos do n.º 3 do mesmo preceito legal”.

O que é confirmado no aresto *a quo*, na medida em que ali se refere que “os documentos juntos pela oponente com a petição (...) não provam a suspensão do contrato de seguro em causa, nem a resolução do mesmo contrato (...). A recorrente, não demonstrou, assim, documentalmente, nem a suspensão nem a revogação do contrato”.

Deste modo, não se verificando este fundamento da oposição, há-de também improceder, nesta parte, a motivação do recurso.

Mas verificar-se-á o fundamento previsto na alínea g) do n.º 1 do art.º 286.º do CPT?

Estabelece este normativo que a oposição pode ter por fundamento a “ilegalidade da liquidação da dívida exequenda, sempre que a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação”.

Daqui resulta que a ilegalidade da liquidação só pode servir de fundamento à oposição quando ao executado não tiver sido facultada a possibilidade de reagir contra o acto da liquidação, quer através da impugnação, quer do recurso.

No caso em apreço, alega a recorrente que já não era responsável pelo pagamento da dívida uma vez que o contrato de seguro já havia sido resolvido em relação às importações tituladas pelas declarações de 1992, pelo que já não podia reagir contra a liquidação através da impugnação.

Ora e com esta alegação, é evidente que a recorrente pretende discutir a legalidade da liquidação em apreciação.

Só que e a suceder a resolução do contrato, essa discussão podia ser efectuada em sede de impugnação.

Na verdade e por um lado, o art.º 120.º do CPT estabelece que “constitui fundamento de impugnação qualquer ilegalidade”. E, por outro, sempre poderia impugnar a referida liquidação, pois, sendo, como é, fiadora “responde solidariamente com o devedor pelo montante garantido da dívida aduaneira, nos termos do art. 9.º do Regulamento CEE n. 4046/89, do Conselho, de 21/12/89 e, como res-

ponsável solidária, podia ter deduzido impugnação, nos termos do art. 11.º, n.º 2, do CPT”.

Pelo que improcede também o recurso nesta parte.

A tudo isto acresce que a instância recorrida deu como provado que a recorrente foi notificada para pagamento das dívidas aduaneiras em data não posteriores a 19/11/92, conforme resulta do n.º 3 do probatório - que este Supremo Tribunal, como tribunal de revista que é, não pode agora censurar, uma vez que apenas goza de poderes de cognição em matéria de direito (cfr. art.º 21.º, n.º 4, do ETAF) -, ou seja, antes de ter sido instaurada a execução, o que só ocorreu em 7/6/93 (n.º 4) do probatório).

Sendo assim, tendo a recorrente sido notificada para efectuar o pagamento das referidas dívidas antes de instaurada a execução e constituindo esta notificação um acto lesivo, sempre podia ter deduzido impugnação. Não tendo, atempadamente, lançado mão desse meio de defesa, não podia agora reagir contra a execução com fundamento na resolução do contrato de seguro-caução, uma vez que e como vimos, tal apreciação prende-se com a ilegalidade em concreto da liquidação, que não constitui fundamento da oposição [citada al. g) do n.º 1 do art.º 286.º].

“E nem se diga então (...), como faz a recorrente na conclusão VIII, que com a interpretação dos preceitos legais em tais termos se originam situações de desprotecção jurídica do contribuinte, inidutora da inconstitucionalidade material do CPT e do seu art.º 286 em face dos arts. 268.º e 20.º da CRP, por isso que, como vimos, o recorrente podia e devia lançar mão da figura da impugnação judicial, como lhe era consentido pelo art. 120.º do CPT. Que protegia de forma eficaz e suficientemente ampla, o direito de que se arroga” (vide arestos citados).

4 - Por último, sempre será de indeferir a pretensão da recorrente de ver convalidado o presente processo de oposição em impugnação.

Com efeito e como é sabido, tem este Supremo Tribunal vindo a entender que a referida convalidação é admitida desde que não seja manifesta a improcedência ou extemporaneidade desta, além da idoneidade da respectiva petição para o efeito (vide Ac. de 21/6/00, *in rec.* n.º 24.605).

Voltando ao caso dos autos e como vimos supra, ficou provado que a recorrente foi notificada das dívidas aduaneiras e para efectuar o seu pagamento, na melhor das hipóteses, em 19/11/92 e a presente oposição foi deduzida em 7/6/93.

Sendo assim, é patente que, nesta data, há muito que havia já transcorrido o prazo de 90 dias a que alude o art.º 123.º, n.º 1, al. a), do CPT, que se iniciou em 28/11/92 (cfr. art.º 576.º do Regulamento das Alfândegas), tendo caducado o direito de impugnar a liquidação.

E não pode ter aqui acolhimento o argumento avançado pela recorrente de que o prazo de 90 dias para impugnar se devia contar, não desde 28/11/92, como fez a decisão recorrida, mas apenas desde 22/5/93, data em que foi citada, enquanto responsável subsidiária, no processo de execução fiscal, tudo nos termos do disposto no art.º 123.º, n.º 1, al. c), do CPT, actual art.º 102.º, n.º 1, al. c) do CPPT.

Com efeito, como vimos supra e ao contrário do que alega a recorrente, a responsabilidade que para si emerge da relação contratual em causa não é subsidiária, mas sim solidária com o devedor pelo montante garantido da dívida aduaneira, como resulta do art.º 9.º do Regulamento CEE n.º 4046, do Conselho, de 21/12/89, pelo que

não é aqui aplicável a pré-dita al. c) do art.º 123.º do CPT, mas sim a sua al. a).

Assim, improcede também a requerida convalidação.

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

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

Lisboa, 24 de Março de 2004. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

## Acórdão de 24 de Março de 2004.

### Assunto:

*Imposto automóvel. Revisão oficiosa do acto tributário. Indeferimento por extemporaneidade. Impugnação Judicial. Recurso contencioso. Convalidação.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*I — O meio processual próprio para reagir contra despacho de indeferimento de pedido de revisão oficiosa com fundamento em extemporaneidade do pedido é o recurso contencioso.*

*II — Se, para sindicar o despacho referido em I, for deduzida impugnação judicial deve ordenar-se officiosamente a convalidação, sempre que o meio processual próprio - o recurso contencioso - se mostre ainda tempestivo e a causa de pedir e pedido formulados se revelem igualmente adequados.*

Recurso n.º 1588/03-40. Recorrente: P. R. Pinto e Ramalho, L.<sup>da</sup>  
Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.<sup>mo</sup> Juiz Cons.º Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformada com a douda decisão do Tribunal Tributário de 1.<sup>a</sup> Instância do Porto, 1.º Juízo, 2.<sup>a</sup> Secção, que lhe julgou improcedente a impugnação judicial que deduzira contra os despachos de indeferimento de pedidos de revisão oficiosa de actos de liquidação de imposto automóvel, efectuados pela Alfândega do Freixieiro, no montante global de 2.723.912\$00, dela interpôs recurso para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo a recorrente P.R. Pinto e Ramalho, L.<sup>da</sup>, nos autos convenientemente identificada.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso e, pugnando pela revogação do impugnado julgado e consequente procedência da impugnação judicial deduzida, formulou, a final, as seguintes conclusões:

1 - Os n.ºs 5 e 6 do art.º 5 do DL n.º 398/98, que aprovou a LGT, contêm normas transitória que pretendem regular a matéria da sucessão de leis em sede de aplicação dos novos prazos de ca-

ducidade, dispõem que o novo prazo de caducidade do direito de liquidação dos tributos só se aplica aos factos tributários ocorridos a partir de 01.01.1998 e que esta regra vale, igualmente, para os prazos de revisão previstos nos n.ºs 1 e 5 do art.º 78.º da LGT.

2 - Dado que tais prazos de caducidade foram encurtados pela LGT, esta ressalva impede a aplicação da regra contida no art.º 297.º do CC.

3 - O n.º 6 do citado art.º 5.º estabelece igualmente que os prazos consagrados no art.º 78.º da LGT, para a revisão dos actos tributários apenas têm aplicação relativamente aos tributos cujos factos tributários tenham ocorrido depois de 1 de Janeiro de 1998.

4 - Os factos tributários anteriores a esta data estão sujeitos aos prazos fixados pelas normas vigentes à data da sua verificação, não sendo encurtados pelo facto de, em 01.01.98, entrarem em vigor normas (arts. 45.º e 78.º) da LGT que encurtaram de 5 para 4 anos o prazo de revisão dos actos tributários, mas que só são aplicáveis a factos posteriores àquela data.

5 - Ao pedido de revisão do acto tributário em causa é aplicável o prazo de 5 anos, previsto na lei vigente à data da sua prática, que era o art.º 93.º, n.º1, al. b), do CPT.

6 - A douda sentença recorrida fez errada aplicação e interpretação da al. b) n.º 1 do art.º 93.º do CPT, n.ºs 5 e 6 do art.º 5.º do DL n.º 398/98, n.ºs 1 e 5 do art.º 78 da LGT e dos arts. 12.º e 297.º do CC.

7 - Também contraria a melhor jurisprudência e doutrina, que este STA firmou em recentes acórdãos de 20.03.2002 (no proc. n.º 26.580), de 02.10.2002 (no proc. 1091/02), e de 07.05.2003 (no proc. n.º 314/2002), entre outros.

8 - Tendo em conta a fundamentação jurídica exposta, a data da prática do acto tributário e da apresentação do pedido de revisão, este foi indevidamente julgado intempestivo.

Não foram apresentadas contra-alegações.

Neste Supremo Tribunal Administrativo, o Ex.<sup>mo</sup> Magistrado do Ministério Público, emitiu mui doudo parecer opinando pela procedência do presente recurso, na medida em que, sustentada, foi idóneo e tempestivamente formulado o pedido de revisão oficiosa do acto de liquidação de imposto automóvel questionado, como tempestiva foi a subsequente impugnação judicial.

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 - Por ocasião da importação por parte da impugnante de vários veículos automóveis, devidamente identificados a fls. 01/02, apresentou na Alfândega do Freixieiro as DVLs n.ºs 28725, 28679, 28717, 28660 e 28695, de 13/03/97, n.ºs 31084 e 31076, estas de 19/03/97.

2 - Nessa mesma data a Alfândega do Freixieiro efectuou a liquidação do IA no montante global de 2.723.912\$00; neste imposto apenas foi levada em conta a idade e a cilindrada dos veículos em causa;

3 - Aquele montante foi pago em 13/03/97;

4 - Em 03/12/01 a ora impugnante requereu a revisão oficiosa dos actos tributários de liquidação;

5 - Por despachos de 15/03/02, notificados à impugnante em 25/03/02, o Exm.º Director da Alfândega do Freixieiro indeferiu o pedido de revisão contido em 4);

6 - Esta impugnação foi apresentada em 17/05/02.

Com base na apontada factualidade a sindicada sentença julgou improcedente e não provada a impugnação judicial deduzida, pois considerou intempestivo o anterior pedido de revisão oficiosa apresentado pela ora Recorrente ao Director da Alfândega do Freixeiro, em virtude de este ter entrado nos serviços da entidade alfandegária depois de decorrido o prazo de 4 anos.

É contra o assim decidido que, nos termos das transcritas conclusões das suas douts alegações, se insurge a Impugnante perseguindo julgado que, ao contrário do decidido, determine a apreciação dos demais fundamentos da impugnação deduzida, fundamentos que a sindicada sentença considerou prejudicados.

Ora, compulsada a petição inicial importa, desde logo, concluir, para considerar, que o que a ora Recorrente impugnou judicialmente nos presentes autos foram os despachos do Director da Alfândega de Freixeiro de 15.03.02, que convenientemente identifica e de que fora notificada em 25.03.02, e que, pelos fundamentos que deles constam, lhe indeferiram o pedido de revisão oficiosa dos actos tributários que em 03.12.01 formulara, tudo aliás conforme também com a transcrita matéria de facto fixada - cfr. Pontos 1, 4 e 5.

Daí que as questões a dirimir no presente recurso jurisdicional sejam ainda as da suscitada controvérsia acerca do meio processual próprio à perseguida sindicância jurisdicional dos referidos despachos do Director da Alfândega do Freixeiro de 15.03.02 (se impugnação judicial, como vem decidido, ou se recurso contencioso, como vem antes decidindo, em casos em tudo idênticos ao presente, este Supremo Tribunal Administrativo e Secção de Contencioso Tributário).

E da também questionada tempestividade da sindicância contenciosa dirigida contra aqueles despachos, oportunamente exarados no respectivo processo de pedido de revisão oficiosa dos anteriores actos de liquidação do questionado imposto automóvel (IA).

Sobre a primeira daquelas questões, pese embora a douta opinião do Ex.<sup>mo</sup> Magistrado do Ministério Público que se deixou registada, a jurisprudência desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo vem doutrinando uniformemente ser antes o recurso contencioso (cfr. art.º 97.º, n.ºs 1 e 2, do CPPT), o meio processual próprio e adequado à controvertida sindicância contenciosa, uma vez que aquela decisão do Director da Alfândega não comporta, mesmo mediatemente, a apreciação da legalidade da liquidação subjacente - cfr. os acórdãos de 20.05.2003, processo n.º 305.03, de 20.05.03, processo n.º 638.03 e de 15.10.2003, processo n.º 1021/03-40.

E daí que, nos casos semelhantes aos do presente recurso jurisdicional, esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo venha determinando, ao abrigo dos convocados e aplicáveis arts. 98.º, n.º 4, do CPPT e 199.º do CPC, e na procedência dos respectivos recursos jurisdicionais, se proceda à conveniente convolução para a forma processual de recurso contencioso da impugnação judicial deduzida pelos Impugnantes e depois Recorrentes e ao conseqüente aproveitamento das respectivas petições iniciais, à luz das quais e dos factos porventura emergentes dos documentos com elas juntos haverá de apreciar-se e decidir-se a questão da tempestividade daquele (cfr. art.º 28.º da LPTA) - cfr., entre outros, os acórdãos de 12.11.2003, nos processos n.ºs 1206/03 e 1192/03, e de 19.11.03, processo n.º 1261.

Porque assim e atento o disposto no art.º 8.º, n.º 3, do Código Civil, que, para viabilizar interpretação e aplicação uniformes do direito, enquanto princípio fundamental do nosso ordenamento jurídico,

recomenda ao julgador considere os casos que mereçam tratamento análogo, aqui manifestamente aplicável dadas as identidades que se deixaram evidenciadas.

De acordo com apontada jurisprudência e mediante apelo à respectiva fundamentação jurídica que aqui se acolhe, sem necessidade de outros ou melhores considerandos.

Acordam os Juízes desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a sindicada sentença e anular todo o processado desde a petição inicial, que se aproveita bem assim como os documentos que com ela a Impugnante trouxe a juízo, mais determinando que o processo prossiga na forma devida de recurso contencioso.

Sem custas.

lisboa, 24 de Março de 2004. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 24 de Março de 2004.

### Assunto:

*Contra-ordenação fiscal. Aplicação da lei mais favorável. Art. 3.º, n.º 2, do R.G.C.O.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Em caso de sucessão de leis no tempo, é aplicável ao arguido, em processo de contra-ordenação, a lei mais favorável artigo 3.º, n.º 2, do R.G.C.O.*

Recurso n.º 1773/03-40. Recorrente: Fernando Caldas Abreu; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1- FERNANDO CALDAS ABREU, identificado nos autos, arguido em processo de contra-ordenação, foi condenado, por infracção ao artigo 28.º, n.º 2, do DL n. 123/94, de 18/5, pelo Comandante da Brigada Fiscal do Porto da GNR na coima de 219.200\$00 (1.093,36 €) e ainda na quantia de 200.000\$00 (997,60 €) em substituição do perdimento de viatura, que consumia gásóleo obtido de forma ilegal (gásóleo colorido, próprio para a agricultura).

Inconformado, o arguido interpôs recurso contencioso da decisão para o Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto.

O M.<sup>mo</sup> Juiz do 3.º Juízo daquele Tribunal negou provimento ao recurso.

Inconformado, o arguido interpôs então recurso jurisdicional para este Supremo Tribunal.



Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1- Por força do n.º 4 do artigo 29.º da Constituição, do n.º 4 do artigo 2.º do Cód. Penal e do n.º 2 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro, aos factos deveriam ser aplicadas as disposições do RGIT, ou seja da Lei 15/01, de 5 de Julho.

2- Isto porque, com a entrada em vigor do RGIT, apesar de o Decreto-Lei 123/94, de 18 de Maio, não ter sido expressamente revogado pela referida Lei 15/01, aquele regime especial de infracções deve considerar-se revogado por força do n.º 2 do Decreto-Lei 566/99, o qual o revoga, à entrada em vigor do RGIT, o Decreto-Lei n.º 123/94.

3- Quer ainda porque o RGIT é concretamente a lei mais favorável ao arguido, pelo que deveria ter sido aplicado *in casu*.

4- Assim, a errada subsunção dos factos à norma, ou seja, aos n.ºs 2 e 7 do artigo 28.º do Decreto-Lei 123/94 e não ao artigo 109.º do RGIT, toma nula ou anulável a aplicação de qualquer sanção ou coima à presente situação, pelo que as sanções aplicadas devem ser declaradas nulas ou anuláveis, por enfermarem do vício de violação da lei - errado enquadramento legal dos factos e vício de falta de fundamentação.

5- A subsunção dos factos à lei está incorrecta, uma vez que é aplicada uma norma revogada e mais desfavorável ao arguido.

6- Por isso deveria o arguido ter sido absolvido da prática da contra-ordenação porque vem condenado.

7- Por outro lado, não resulta da factualidade provada nos autos que o arguido tenha cometido a infracção com dolo, uma vez que, nem sequer se apurou quem abasteceu de gasóleo colorido a máquina em causa.

8- Os arts. 24.º, 96.º, n.º 1, al. d), e artigo 109.º do RGIT prevêem a punição da contra ordenação pela qual vem acusado o arguido a título de negligência, sendo a coima igual a igual a metade da medida abstracta fixada para quando a mesma é cometida com dolo.

9- É inconstitucional, por violação do disposto nos arts. 18.º, n.º 2, e 30.º, n.º 4 da Constituição da República, a interpretação que foi dada na sentença recorrida da norma do n.º 7 do artigo 28.º do D.L. n.º 123/94, quando interpretada no sentido que lhe foi dado na decisão administrativa e na de 1.ª instância que a sufragou, entendendo-se aí que perdimento do veículo, ou o pagamento de quantia em substituição desse perdimento (fixada em nome de um pretensão critério de equidade), é automático e consequência directa e necessária da prática da contra ordenação.

10- A sentença recorrida violou as normas do n.º 4 do artigo 2.º do Cód. Penal, do n.º 2 do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro, do artigo 18.º, n.º 2, e n.º 4 do artigo 29.º, ambos da Constituição da República.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o EPGA defende que o Tribunal é hierarquicamente incompetente para conhecer do recurso.

O recorrente discorda.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

O arguido é proprietário da máquina retro-escavadora, marca FA190DTL, com número de série 12207602, que, na altura da fiscalização era utilizada em serviço de uma empresa dos filhos do arguido que se situa nas imediações da casa onde reside o arguido;

O arguido tem em sua casa bidões com gasóleo, um normal e outro colorido, muito embora viva a pequena distância de uma bomba de gasolina onde pode abastecer-se de gasóleo;

Os bidões que contêm gasóleo colorido e que só poderia ser utilizado por máquinas agrícolas, não têm qualquer sinal que permita individualizá-los dos que contêm gasóleo normal;

Na empresa dos filhos do arguido, que dista poucos metros da casa do arguido, encontra-se a retro-escavadora referida que é essencialmente utilizada para carregar areia;

Quer os seus filhos, quer os empregados da referida empresa, quer o próprio arguido, quando a máquina precisa de gasóleo dirigem-se a casa do arguido para ir buscar gasóleo, sendo certo que apenas o arguido saberá eventualmente distinguir quais os bidões que contêm gasóleo colorido;

O arguido tem perfeito conhecimento de que quer os seus filhos, quer os empregados dia referida empresa, quando a máquina precisa de gasóleo dirigem-se a casa do arguido para ir buscar gasóleo;

Todas as pessoas que utilizam a máquina estão cientes de que não podem abastecer aquela máquina com gasóleo colorido;

A referida máquina, como veio depois a comprovar-se laboratorialmente, tinha no seu depósito de combustível gasóleo colorido e foi avaliada em 800 000\$00; O arguido em 2001 foi o beneficiário n.º 11/112472/001 da isenção do ISP sobre o gasóleo agrícola tendo-se sido atribuído um *plafond* de 2000 litros de gasóleo com o referido benefício fiscal, dos quais apenas consumiu 1044 para utilização em máquinas agrícolas.

O recorrente desenvolveu a actividade de construção e comercialização de materiais para construção, tendo estado para o efeito colectado como empresário em nome individual;

A máquina retro-escavadora, marca *FM*, modelo FA 190 DTL, com o número de série 12207602, com o valor de 800 000\$00, e mais de 15 anos de uso, pertencente ao arguido, é habitualmente utilizada pelos seus filhos no desenvolvimento da sua actividade de venda de materiais de construção;

O arguido conhecia as condições a que a lei subordinava a concessão do referido benefício fiscal e, estava ciente de que aquele combustível apenas poderia ser utilizado nas referidas máquinas agrícolas, o mesmo acontecendo com as diversas pessoas que abasteciam de combustível a referida máquina;

3. Impõe-se tomar posição imediata sobre a questão prévia suscitada pelo MP, a saber: incompetência hierárquica deste Supremo Tribunal.

Na verdade, o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria (vide arts. 101.º e 102.º do C. P. Civil, 45.º do CPT, 5.º do anterior ETAF, e 2.º e 3.º da LPTA), prejudicando, se procedente, a apreciação e julgamento de todas as restantes questões suscitadas no recurso.

Vejamos então.

Dispõe o artigo 32.º, al. b), do referido ETAF:

«Compete à Secção de Contencioso Tributário conhecer:

(. . .);

b) Dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1.ª Instância com exclusivo fundamento em matéria de direito.»

Quer isto significar que, se o recurso versar unicamente matéria de direito, este Supremo Tribunal será competente para o apreciar.

Porém, se o recurso envolver a apreciação de matéria de facto, não será este Supremo Tribunal o competente mas sim a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, face ao disposto no artigo 41.º, n.º 1, al. a), do referido ETAF.

O EPGA suscita, como vimos, a questão da incompetência, em razão da hierarquia, deste Supremo Tribunal.

Vejamos então.

Escreveu o EPGA no seu douto parecer:

«Na conclusão 7.<sup>a</sup> das suas alegações o recorrente afirma um facto que contraria outro estabelecido no probatório da sentença recorrida.»

É do seguinte teor a conclusão referida:

«Por outro lado, não resulta da factualidade provada nos autos que o arguido tenha cometido a infracção com dolo, uma vez que, nem sequer se apurou quem abasteceu de gasóleo colorido a máquina em causa.»

Ou seja: o recorrente defende que agiu unicamente com negligência.

Ora, afigura-se-nos que é isso que estabelece o Mm. Juiz ao afirmar expressamente o seguinte, a dado passo da sentença recorrida:

«(...) Não se demonstrou que houvesse qualquer problema de abastecimento de gasóleo na área pelo que mesmo a armazenagem de gasóleo seria sempre injustificada, sobretudo no que ao não colorido diz respeito. Acresce que acondicionou um e outro, no mesmo local, em depósitos idênticos. Se não o fez intencionalmente, fê-lo pelo menos com urna negligência muito grosseira no que se refere às obrigações que para si decorriam de utilizar o gasóleo só no desenvolvimento da sua actividade agrícola.»

É pois possível concluir, deste extracto da sentença que o M.<sup>mo</sup> Juiz deu como provado que o recorrente agiu com negligência muito grosseira. O que afasta obviamente o dolo.

Ou seja: vem provado que o arguido agiu com negligência muito grosseira.

O que vale por dizer que não procede a questão prévia suscitada, já que não há antinomia entre a citada afirmação do recorrente e o estabelecido na sentença.

4- Importa pois conhecer a questão de fundo.

Começando desde logo por definir qual a norma aplicável.

Já vimos que o recorrente sustenta que há sucessão de leis no tempo, sendo que é mais favorável a aplicação da lei nova, defendendo até que o Decreto-Lei 123/94, de 18 de Maio, deve considerar-se revogado por força do n.º 2 do Decreto-Lei 566/99.

É óbvio que, estando perante matéria contra-ordenacional, será de aplicar ao arguido a lei mais favorável - artigo 3.º, n.º 2, do RGCO.

É bom dizer que o recorrente tem razão.

Na verdade, aquando da aplicação da coima estava já em vigor o RGIT, que é a lei concretamente mais favorável.

É pois a esta luz que haverá de se apreciar a questão.

Mas diga-se desde já - diferentemente do que sustenta o recorrente - que não estamos perante situação que demande se declare nula ou anulável a coima aplicada.

Haverá sim que aplicar a coima mais adequada, seja em função da norma aplicável, seja em atenção à conduta do arguido.

Tem igualmente razão o recorrente quando defende na conclusão 8.<sup>a</sup> que a coima aplicável não pode ultrapassar metade do seu montante máximo - artigo 24.º, n.ºs 1 e 2, do RGIT.

A infracção tem previsão legal no artigo 96.º, n.º 1, do mesmo Diploma, sendo punível com coima a fixar entre € 150 e 75.000 euros - vide artigo 109.º.

Trata-se de uma contra-ordenação grave - n.º 3 do artigo 23.º

Por outro lado impõe-se o decretamento da sanção acessória da perda do veículo, por ter previsão legal - artigo 28.º, n.ºs 1, al. a), e 2, com referência aos arts. 21.º e 21.º-A, n.º 1, do R.G.C.O. e porque a conduta do arguido (mesmo negligente) é grave e merece forte censura, justificando e impondo tal medida.

Mas parece-nos igualmente razoável, à semelhança do que aconteceu nas decisões recorridas, substituir o seu perdimento pelo pagamento de importância que se fixará de seguida, que terá em conta o valor do veículo e a gravidade da infracção e o princípio da proporcionalidade.

Não se vê agora qualquer inconstitucionalidade, já que o perdimento do veículo (substituído por adequada e proporcional sanção pecuniária), não é automático, decorrendo antes da lei, conjugada com a conduta do arguido, do seu elevado grau de negligência e da gravidade da infracção.

Já vimos que o RGIT é a lei mais favorável.

Isto significa que, na hipótese dos autos, se fixará, quer a coima, quer a importância que substitui o perdimento da viatura, em montantes inferiores aos fixados nas decisões recorridas.

Mas haverá igualmente que ter em conta as afirmações do M.<sup>mo</sup> Juiz quando diz na sua sentença que «o arguido tinha possibilidade de manter uma conduta conforme ao direito», e quando acrescenta que se «mostra adequada a sanção, que só peca por ser demasiado benevolente».

Por tudo, entendemos adequada a coima de € 1.000, e a sanção acessória de € 800.

5- Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento parcial ao recurso, reduzindo-se a coima para € 1.000 (mil euros) e a sanção acessória para € 800 (oitocentos euros).

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 24 de Março de 2004. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *António Pimpão* — *Brandão de Pinho*.

## Acórdão de 31 de Março de 2004.

### Assunto:

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

### Doutrina que dimana da decisão:

*Inseridos nas conclusões de alegação de recurso de decisão da 1.<sup>a</sup> instância para o STA factos que não constam do quadro factual desenhado pelo tribunal a quo, o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, por isso que, para dele conhecer, falece à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo competência hierárquica, cuja assiste à Secção homónima do TCA.*

Recurso n.º 2006/03-30. Recorrente: Henrique Pereira da Silva. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.<sup>mo</sup> Juiz Conselheiro Dr. Mendes Pimentel.

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

Henrique Pereira da Silva, empresário em nome individual, com instalações na Rua das Alminhas, 371, Várzeas, Souto da Carpalhosa, Leiria, inconformado com a sentença do TT de 1ª Instância de Leiria de fls. 81-84, dela interpôs, oportunamente, recurso para esta formação, culminando a atinente alegação com as seguintes conclusões:

A) No cálculo do IVA incidente sobre veículos usados provenientes de Estados-membros da Comunidade, quando transaccionados a título oneroso em território nacional por sujeitos passivos de IVA, deverá ser excluído o IA, porque:

B) O IA deve ser considerado um custo, ao lado das despesas de transporte e oficina.

C) Nos termos do art.º 4.º do DL 199/96, o valor tributável, das transmissões de bens em segunda mão efectuadas pelo sujeito passivo revendedor é constituído pela diferença entre a contraprestação obtida ou a obter do cliente, determinada nos termos do art.º 16.º do CIVA e o preço de compra dos mesmos bens.

D) Conforme o disposto na alínea f) do n.º 2 do art.º 16.º do CIVA, que prevê que às transmissões de bens em segunda mão a liquidação do imposto se faça pela diferença, devidamente justificada, entre o preço de venda e o preço de compra em conformidade com legislação especial, a questão remete-se para o DL 199/96, de 18.X, que veio instituir o regime especial de tributação dos bens em segunda mão, em conformidade com a Directiva n.º 94/5/CE, do Conselho, de 14.II.1994.

E) Para interpretar o supra referido DL 199/96, de 18.X, a Administração Tributária lançou mão de entendimentos administrativos, nomeadamente o ofício-circulado 30.012, de 16.01.2000, onde se faz verter o entendimento ora posto em crise e que prevê a liquidação e cobrança de IVA sobre o IA, uma vez que, até 22.X.1996, não houve quaisquer dúvidas que o IA devia ser considerado um custo para cálculo de IVA e, pelo menos até 16.1.2000, não houve um entendimento uniforme sobre a questão.

F) Até 16.I.2000, não houve um entendimento uniforme sobre a situação, havendo quem liquidasse e pagasse IVA sobre o IA e havendo também quem considerasse o IA como um custo para cálculo de IVA, excluindo-o da tributação.

G) O entendimento da Administração, se considerado, só poderia valer a partir daquela data, sem efeitos retroactivos, isto sem esquecer que um ofício-circulado não é publicado no jornal oficial, carecendo por isso de publicidade, requisito necessário de validade do dito entendimento, para além de que só a fonte pode interpretar a lei com carácter vinculativo.

H) A interpretação do tribunal *a quo* ignora o princípio da igualdade, numa clara violação, uma vez que factos iguais são objecto de tratamento diferente. Se considerarmos o mesmo veículo automóvel, adquirido usado na Alemanha, sujeito a IA, quando transaccionado por uma pessoa singular ou uma pessoa colectiva será objecto de uma tributação diferente, isto é, a pessoa singular fica beneficiada em detrimento de pessoa colectiva, dado que a primeira não paga IVA sobre o IA.

I) O Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, na decisão do caso *A. Gomes Valente, Acórdão de 22.II.2001, processo n.º C-398/98*, condenou o Estado Português por violação do Tratado de Roma no

que concerne às normas sobre a livre concorrência, uma vez que o cálculo do Imposto Automóvel, porque excede o imposto residual incorporado no valor dos veículos similares já matriculados em território nacional, viola o Direito Comunitário, nomeadamente os artigos 90.º e segs. do Tratado.

J) Ora, se a forma de cálculo do IA viola o Tratado de Roma no que respeita a livre concorrência, por maioria de razão o entendimento da Administração na matéria em litígio o faz, por impedir a livre circulação de mercadorias no espaço comunitário e a salutar concorrência defendida no referido Tratado de Roma.

Não houve contra-alegação.

O distinto PGA entende que o recurso não merece provimento. Corridos os vistos, cumpre decidir.

E, prioritariamente, vamos de nos debruçar sobre a questão da competência hierárquica desta formação, de conhecimento oficioso - 16.º do CPPT, 13.º do CPTA e 101.º e segs. do CPC.

A instância deu como provados os seguintes factos:

1. O impugnante foi sujeito a uma acção de fiscalização externa, no âmbito da qual foi elaborado o relatório da inspecção tributária que consta de fls. 24 e segs.

2. O impugnante procedeu à aquisição na Alemanha de viaturas usadas, que vendia no mercado nacional. Em relação a um conjunto de viaturas mencionadas no quadro de fls. 28 dos autos (relatório de inspecção tributária), o sujeito passivo subtraiu ao preço de venda o valor do IA, fazendo incidir sobre este resultado a taxa de IVA.

3. Em resultado desse procedimento, foi efectuada a liquidação adicional que consta de fls. 6.

Exposto o quadro factual desenhado pelo tribunal *a quo*, cabe referir que ele não nos revela que, "para interpretar o supra-referido DL 199/96, de 18.X, a Administração Tributária lançou mão de entendimentos administrativos, nomeadamente o ofício-circulado 30.012, de 16.01.2000, onde se faz verter o entendimento ora posto em crise e que prevê a liquidação e cobrança de IVA sobre o IA, uma vez que, até 22.X.1996, não houve quaisquer dúvidas que o IA devia ser considerado um custo para cálculo de IVA e, pelo menos até 16.I.2000, não houve um entendimento uniforme sobre a questão" - conclusão E); que "até 16.I.2000, não houve um entendimento uniforme sobre a situação, havendo quem liquidasse e pagasse IVA sobre o IA e havendo também quem considerasse o IA como um custo para cálculo de IVA, excluindo-o da tributação" - conclusão F); que "o Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, na decisão do caso *A. Gomes Valente, Acórdão de 22.II.2001, processo n.º C-398/98*, condenou o Estado Português por violação do Tratado de Roma no que concerne às normas sobre a livre concorrência" - conclusão I).

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

É que a competência deste STA para apreciação dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância se cinge a matéria de direito, segundo o estatuído nos artigos 21.º, n.º 4, e

32.º, n.º 1, al. b), do anterior ETAF, 12.º, n.º 5, e 26.º, al. b), do vigente, e 280.º, n.º 1, do CPPT).

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

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

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

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

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

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

E, na mesma linha de pensamento, prescreve a alínea a) do artigo 38.º de tal diploma que "compete à Secção de Contencioso Tributário de cada tribunal central administrativo conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários, salvo o disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 26.º". Articuladamente, diz-nos o artigo 280.º, n.º 1, do CPPT que "das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância cabe recurso, ... a interpor ... para o Tribunal Central Administrativo, salvo

quando a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso ... para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo».

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

Termos em que se acorda declarar esta Secção do STA incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso jurisdicional, competência que assiste àquéloutro Tribunal Superior (Sul).

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

Lisboa, 31 de Março de 2004. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 19 de Maio de 2004.

### Assunto:

*Matéria de facto.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Não tendo o tribunal dado como provado a prática de um novo acto de liquidação e tendo o recorrente sustentado que esse acto foi praticado, o recurso não versa matéria exclusivamente de direito, pois também versa matéria de facto.*

Recurso: 1843/03. Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Daniel Sevivas da Costa Leão; Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Fonseca Limão (por vencimento).

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

Daniel Sevivas da Costa Leão, com os sinais dos autos, requereu ao Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto a execução do julgado anulatório constante de um acórdão deste STA que revogou uma sentença do antigo Tribunal Fiscal Aduaneiro do Porto e anulou um acto de liquidação de imposto automóvel.

Por sentença de fls. 78 e seguintes, o antigo Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto declarou a inexistência de causa legítima de inexecução e ordenou que o Estado procedesse ao pagamento ao requerente da quantia de 9.025,33 euros e juros indemnizatórios.

Inconformada com esta sentença, dela recorreu a Fazenda Pública para este STA, tendo apresentado as suas alegações e conclusões de fls. 97 e seguintes, nas quais pediu a revogação da sentença recorrida.

Neste STA, o M.<sup>o</sup> P.<sup>o</sup> emitiu douto parecer nos termos do qual se verifica a questão prévia da incompetência do STA em razão da hierarquia, pois o recurso não versa matéria exclusivamente de direito.

Ouvida, a Fazenda Pública sustentou que o STA é o competente.

De seguida, o importador do veículo pediu a este STA a declaração de ilegalidade e inconstitucionalidade da alegada nova liquidação de 15.10.02.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir a questão prévia posta pelo M.<sup>o</sup> P.<sup>o</sup>, a qual precede a questão da ilegalidade da nova liquidação.

O recurso da Fazenda Pública baseia-se no facto de pretensamente ter praticado um novo acto de liquidação, agora conforme o direito comunitário, pelo que não há lugar a execução de julgado anulatório, pois este foi cumprido pela Administração Aduaneira.

Acontece que, resulta do probatório, a Administração Aduaneira não praticou qualquer novo acto de liquidação.

Assim, a matéria de facto dada como assente pelo tribunal de 1.<sup>a</sup> Instância foi controvertida no recurso da Fazenda Pública, pelo que o recurso não versa matéria exclusivamente de direito.

Contrariamente ao que consta da resposta da Fazenda Pública, a sentença recorrida não deu como provado ter sido praticado um novo acto de liquidação.

Deste modo, temos de concluir que o recurso não versa matéria exclusivamente de direito, pois também versa matéria de facto, pelo que competente para dele conhecer não é este STA mas o TCA Norte [artigos 32.<sup>o</sup>, n.<sup>o</sup> 1, al. b), e 41.<sup>o</sup>, n.<sup>o</sup> 1, al. a), do ETAF/84].

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em julgar procedente a questão prévia posta pelo M.<sup>o</sup> P.<sup>o</sup>, declaram este STA incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso e declaram competente para o efeito o TCA Norte.

Sem custas.

Lisboa 19 de Maio de 2004. — *Fonseca Limão* (relator por vencimento) — *Pimenta do Vale* — *Almeida Lopes* (vencido, pois o recurso só trata de direito).

## Acórdão de 8 de Junho de 2004.

### Assunto:

*Nulidade. Extinção de instância. Informação prestada nos autos pela Fazenda Pública, não levada ao conhecimento do impugnante.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- I — *Se o Juiz julga extinta a instância, com base em informação (que o impugnante contesta) prestada pelo representante da Fazenda Pública, sem previamente dar conhecimento dessa informação ao impugnante, omite acto que influi (ou pode influir) na decisão da causa.*
- II — *Em tal caso ocorre a nulidade prevista no art. 201.<sup>o</sup> do CPC.*

Recurso n.<sup>o</sup> 1954/03-40. Recorrente: João Maria das Neves Pereira de Sá; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Juiz Conselheiro Dr. Lúcio Barbosa.

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

1 - **João Maria das Neves Pereira de Sá**, identificado nos autos, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1.<sup>a</sup> Instância de Lisboa, o acto de liquidação de IA, praticado pelo Director da Alfândega do Jardim do Tabaco.

Invocou vício de violação de lei.

O M.<sup>mo</sup> Juiz do 1.<sup>o</sup> Juízo daquele Tribunal julgou extinta a instância por inutilidade superveniente da lide.

O recorrente arguiu a nulidade da decisão, por não ter sido ouvido sobre a informação do Representante da Fazenda Pública que conduziu a tal decisão, tendo igualmente interposto recurso da mesma decisão.

O M.<sup>mo</sup> Juiz considerou que a omissão desse alegado exercício de audição constitui, a ter ocorrido, erro de julgamento, a sanar apenas em via de recurso, pelo que não atendeu a suscitada arguição de nulidade.

O recorrente, nas suas alegações, formulou as seguintes conclusões:

1 - A sentença recorrida julgou extinta a instância nos termos do art. 287.<sup>o</sup>, al. e), do CPC, com base na informação do ERFPP de que o acto de liquidação impugnado tinha sido totalmente revogado, mas que não juntou comprovativo de tal revogação, sem mandar notificar o impugnante para se pronunciar sobre tal informação e sobre o pretenso acto de revogação. Ao decretar a extinção da instância sem prévia notificação do impugnante e sem respeito pelo exercício do direito do contraditório, foram violados esses direitos processuais do impugnante.

2 - Não ocorreu qualquer causa que legitimasse a inutilidade superveniente da lide. Com efeito, a autoridade alfandegária não revogou (nem total, nem parcialmente) o acto de liquidação impugnado. Em seu lugar, não adoptou nenhum outro com um conteúdo suficientemente preciso que possa ser entendido como um acto de liquidação, pois que não procedeu ao “apuramento da matéria tributável”, tal como exigido pelo art. 58.<sup>o</sup>, n.<sup>o</sup> 2, da LGT. O que ela intentou, no seu procedimento já enquadrado no processo de impugnação e no disposto no art. 112.<sup>o</sup> do CPPT não reveste as características de um autêntico acto de liquidação, pois que ela não “apurou” nenhum tributo.

3 - Tendo o ERFPP suscitado questão que, em seu entendimento, obstava ao conhecimento da impugnação, nos termos do art. 113.<sup>o</sup> do CPPT, impunha-se mandar notificar o impugnante para se pronunciar no prazo de 10 dias (n.<sup>o</sup> 2 deste artigo e n.<sup>o</sup> 1 do art. 153.<sup>o</sup> do CPC). Com efeito, não pode deixar de ouvir-se o impugnante sobre qualquer questão deste tipo, como é imposto pelo n.<sup>o</sup> 3 do art.<sup>o</sup> 3.<sup>o</sup> do CPC, em que se estabelece que, salvo em caso de manifesta necessidade (o que não era o caso), o juiz não pode decidir questões de direito ou de facto, mesmo que de conhecimento oficioso, sem que as partes tenham tido a possibilidade de sobre elas se pronunciarem.

4 - A sentença recorrida não identifica os factos objecto de litígio, não sintetiza a pretensão do impugnante e os respectivos fundamentos, bem como a posição da FP e do MP e não fixa as questões que

ao tribunal cumpre solucionar, nem discrimina a matéria provada da não provada, assim desrespeitando o disposto no art.º 123.º do CPPT.

5 - A sentença recorrida não especificou os fundamentos de facto e de direito da decisão e não se pronunciou sobre a invalidade do acto impugnado e sobre o pedido de restituição do IA pago e dos juros indemnizatórios, como fora pedido, assim incorrendo no vício de nulidade de sentença, assim desrespeitando o disposto nos n.ºs 668.º, n.º 1, al. d), do C PC e n.º 1 do art.º 125.º do CPPT.

6 - A sentença recorrida fez errada aplicação e interpretação dos arts. 3.º, 287.º, al. e), e 668.º, n.º 1, al. d), do CPC e dos artigos 113.º, n.º 2, 123.º e 125.º, n.º 1, do CPPT.

Não houve contra-alegações.

Posteriormente, e já neste Supremo Tribunal, o impugnante pede se coloquem ao TJCE determinadas questões prejudiciais, que formula.

A FP julga injustificado o reenvio.

O EPGA, junto deste Supremo Tribunal, considera o STA hierarquicamente incompetente para conhecer do recurso.

O impugnante nada disse.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - Importa liminarmente decidir a questão prévia suscitada pelo Ex.º Magistrado do MP.

Na verdade, o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria (vide arts. 101.º e 102.º do C. P. Civil e 16.º do CPPT), prejudicando, se procedente, a apreciação e julgamento das questões suscitadas no recurso.

Vejamos então.

Dispõe o art. 26.º, al. b), do ETAF:

«Compete à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo conhecer:

(...);

b) Dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários 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, vazado ao disposto no art. 38.º, al. a), do ETAF.

O EPGA suscita, como vimos, a questão da incompetência, em razão da hierarquia, deste Supremo Tribunal.

Vejamos então.

O EPGA defende que a 2.ª conclusão contém um facto em oposição à “fundamentação da decisão recorrida”.

Não concordamos.

Na verdade saber se o acto impugnado foi ou não revogado resulta da interpretação jurídica do conteúdo desse acto, que está vazado nos autos. Improcede assim a questão prévia suscitada pelo MP.

3. O recorrente suscita a nulidade da sentença, desde logo por não se lhe ter sido dado conhecimento de questão que obstou ao conhecimento do pedido.

Será assim?

O teor da sentença recorrida é o seguinte:

«Nos presentes autos de impugnação que João Maria das Neves Pereira de Sá instaurou contra a Fazenda Pública, mostra-se pela informação de fls. 11 que o acto de liquidação foi revogado.

Sendo assim, ao abrigo do disposto no art. 287.º, al. e) do C.P. Civil, declaro extinta a presente instância, por inutilidade superveniente da lide.»

A informação de fls. 11 (dirigida ao chefe de divisão da DRCCAL) é do seguinte teor:

«(...) informo V. Ex.ª que por meu despacho produzido em 11/11/2002, o acto de liquidação ora impugnado foi totalmente revogado, nos termos do art. 112.º, n.º 4, do CPPT (...) cabendo a V. Ex.ª promover a extinção do *sub judicio* processo.»

Sucedo que esta informação não foi levada ao conhecimento do ora recorrente.

Ou seja, o M.º Juiz julgou extinta a instância, com base em informação, prestada pelo representante da Fazenda Pública, que não foi levada ao prévio conhecimento do recorrente (informação, aliás, que ele contesta).

O M.º Juiz decidiu assim uma questão prévia, que obstou ao conhecimento do mérito da causa, sem dar a conhecer ao recorrente do teor dessa informação, com base na qual foi tomada a apontada decisão.

Ora, dispõe o art. 113.º, n.º 2, do CPPT:

«Sem prejuízo do disposto no número anterior, se o representante da Fazenda Pública suscitar questão que obste ao conhecimento do pedido, será ouvido o impugnante.»

O impugnante não foi ouvido, como vimos.

Ocorreu assim omissão de um acto, que influi (ou pode influir) na decisão da causa.

Estamos pois perante uma nulidade, com previsão no art. 201.º do CPC. Impõe-se assim a anulação da decisão proferida (e dos termos subsequentes que dela dependam absolutamente), devendo os autos prosseguir com a notificação ao impugnante da informação de fls. 8 dos autos, prestada pelo representante da Fazenda Pública, e documentos conexos, seguindo-se os demais termos dos autos.

4. Face ao exposto, acorda-se em anular todo o processado a partir do momento da referida omissão, incluindo a sentença proferida nos autos.

Sem custas.

Lisboa, 8 de Junho de 2004. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Fonseca Limão — Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 8 de Junho de 2004.

### Assunto:

*Imposto automóvel. Viatura usada adquirida em país membro da CE. D.L. n.º 40/93, de 18 de Fevereiro na redacção da Lei n.º 85/01, de 04 de Agosto. Portaria n.º 1291/01, de 16 de Novembro. Compatibilidade com o Direito Comunitário. Inconstitucionalidade.*

**Doutrina que dimana da decisão:**

- 1 — *O D.L. n.º 40/93, de 18 de Fevereiro, com as alterações da Lei n.º 85/01, de 04 de Agosto e a Portaria n.º 1291/01, de 16 de Novembro não afrontam o art. 95.º do Tratado de Roma (hoje art. 90.º do TCE).*
- 2 — *Tais normativos não padecem de inconstitucionalidade orgânica nem material.*

Recurso n.º 1991/03-40. Recorrente: Jorge Manuel Cabral Morais.  
Recorrida: Fazenda Pública. Relator Ex.ºm Juiz Cons.º. Dr. Brandão de Pinho.

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

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por Jorge Manuel Cabral Morais, da sentença do então Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto, proferida em 04/06/03, que julgou improcedente a impugnação judicial por aquele deduzida contra a liquidação de imposto automóvel, no montante de 7.860,11 euros.

Fundamentou-se a decisão, no que ora interessa, em que se não mostra violado o art. 90.º do Tratado da Comunidade Europeia (TCE), dada a alteração do art. 1.º do D.L. n.º 40/93, de 28 de Fevereiro, pelo art. 8.º da Lei n.º 85/01, de 04 de Agosto, que veio consagrar um método alternativo, em opção à aplicação da antiga tabela constante do seu n.º 7, o qual veio a ser regulamentado pela Portaria n.º 1291/01, de 16 de Novembro, método cuja utilização devia ser solicitada pelo contribuinte - o proprietário do veículo - mas que, no caso, não o foi e que garante “que o montante do imposto devido não excede, em caso algum, o montante do imposto residual incorporado no valor dos veículos similares já matriculados no território nacional”, uma vez que o respectivo cálculo é efectuado em concreto “pois o valor do veículo é calculado de acordo com as regras do mercado, atendendo-se ao estado mecânico e estado geral de utilização e de conservação do veículo: cfr. arts. 9.º, 10.º, n.º 1, 11.º e 14.º do Anexo à Portaria n.º 1291/2001”.

O recorrente conclui com as suas alegações do jeito que segue: “1 - Ao contrário do afirmado na sentença recorrida, a jurisprudência do TJCE emanada do Ac. de 22/02/2001, no recurso prejudicial do caso António Gomes Valente continua a ter plena aplicação ao caso sub judicio, pois que as normas aplicadas ao acto tributário de liquidação do IA não excluem que, em qualquer caso, os produtos importados não sejam tributados mais gravosamente do que os produtos importados.

2 - O caso *sub judicio* tem de ter idêntica solução à que o TJCE e o STA sentenciaram ser a adequada para o caso António Gomes Valente (e para tantos outros) pela simples razão de que, ao contrário do afirmado na sentença, não estamos perante uma situação diversa da suscitada no acórdão que motivou aquele reenvio prejudicial, por não se reportar à interpretação de diferentes normas jurídicas.

3 - O facto de o art. 1.º do DL n.º 43/93, de 28 de Fevereiro, ter sido alterado pelo art. 8.º da Lei n.º 85/2001, de 04 de Agosto, mediante o aditamento de dois novos números (12 e 13), por forma a ser criado o chamado “método alternativo”, posteriormente desenvolvido pela Portaria n.º 1291/01, de 16 de Novembro, e pelo seu

Regulamento de Aplicação, associado ao facto de o impugnante não ter optado pela aplicação deste novo método de liquidação do IA, contrariamente ao afirmado na sentença, não produz o efeito de o acto sindicado não padecer de ilegalidade, por erro nos pressupostos de direito.

4 - Tal método alternativo, contrariamente ao afirmado na sentença, não garante que o montante do IA devido não excede, em caso algum, o montante do imposto residual incorporado no valor dos veículos similares já matriculados no território nacional e, por isso, também ele viola o § 1.º do art. 90.º do TR e contraria a jurisprudência do TJCE e deste STA.

5 - As normas contidas nos n.ºs 2 do art. 1.º, n.º 1 do art. 2.º e als. b) e c) do n.º 1 e o n.º 3 do art. 14.º do seu Regulamento de Aplicação são inconstitucionais, não podendo ser aplicadas ao caso concreto, para definir os efeitos jurídicos do acto tributário praticado pela AT.

7 - A sentença recorrida, por errada interpretação e aplicação, contraria, designadamente, o § 1.º do art. 90.º do TR e a invocada jurisprudência do TJCE e deste STA, os n.ºs 1 e 3 do art. 8.º, os n.ºs 2 e 3 do art. 103.º, a al. i) do n.º 1 do art. 165.º, o n.º 2 do art. 202.º, os n.ºs 2 e 3 do art. 205.º da CRP, o art. 9.º do CC e os arts. 8.º e 43.º da LGT.

Termos em que, e nos do duto suprimento, deve o recurso merecer provimento, revogando-se a sentença recorrida e dando procedência ao pedido, com as legais consequências.”

Bem assim, requereu se procedesse a reenvio prejudicial, nos termos do art. 234.º do Tratado de Roma, enunciando as questões prejudiciais a colocar ao TJCE.

Não houve contra-alegações.

O Ex.ºm magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, nada tendo, todavia, “a opor ao deferimento do pedido de reenvio prejudicial”.

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

Em sede factual, vem apurado que:

“Em Novembro de 2001, o impugnante comprou na Alemanha o veículo automóvel, ligeiro de passageiros, usado, marca *Mercedes Benz*, modelo C 220 CDI, com 2148 cc de cilindrada, a gasóleo, o qual tinha sido posto em circulação nesse país em 17 de Novembro 2000.

Em 22 de Janeiro de 2002, o impugnante procedeu à importação definitiva do veículo para Portugal, através da Alfândega do Freixo, a qual, na mesma data, liquidou o imposto automóvel (IA), mediante a liquidação n.º RLO 0025467, no montante de 7.860,11 euros.

O impugnante pagou tal montante em 28 de Janeiro de 2002.»

Vejamos, pois: Como é sabido, tanto aquele Tribunal como o STA têm afirmado a desconformidade entre o art. 1.º, n.º 7, do D L. n.º 40/93, de 18 de Fevereiro, e o art. 95.º (actual art. 90.º) do referido Tratado.

O Ac. do TJCE de 22 de Fevereiro de 2001 Proc. C-398/98, todavia, entendeu poder defender-se “que uma tabela fixa que, embora reflectindo a evolução geral da depreciação dos veículos, só o fizesse de modo impreciso, poderia apesar de tudo ser julgada compatível com o art. 95.º do Tratado, se acompanhada da possibilidade de o proprietário de um veículo importado contestar em juízo a aplicação desta tabela ao seu veículo”, reputando de legal a existência, “no

sistema de tributação em causa no processo principal, de um direito de contribuinte fazer prova da inadequação da tabela fixa para determinar o valor efectivo do veículo usado que importou”.

Ora, foi a tal exigência que o art. 8.º da Lei n.º 85/01, de 04 de Agosto, e a Portaria n.º 1291/01, de 16 de Novembro vieram dar guarida.

Aquele art. 8.º aditou ao art. 1.º do D. L. n.º 40/93, de 18 de Fevereiro, os n.ºs 12 e 13 do teor seguinte:

«12 - Em opção à aplicação da tabela constante do n.º 7, o proprietário do veículo admitido pode solicitar a utilização de um método alternativo, baseado no valor comercial do veículo, a determinar por comissões de peritos, em que o imposto a pagar seja igual ao IA residual incorporado em veículos da mesma marca, modelo e sistema de propulsão ou, na sua falta, de veículos idênticos ou similares, introduzidos no consumo em Portugal no mesmo ano da data de atribuição de matrícula.

13 - As comissões de peritos referidas no número anterior são constituídas por um representante da Direcção-Geral de Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, por um representante da Direcção-Geral de Viação e pelo proprietário do veículo ou por representante por ele nomeado.»

Tal “método alternativo” foi concretizado pela Portaria n.º 1291/01, de 16 de Novembro, acentuando o respectivo preâmbulo que ele “permite ter em conta a depreciação efectiva do veículo avaliado, resultante da consideração, na sua avaliação, de factores como a marca, o modelo, a quilometragem, o modo de propulsão, o estado mecânico e o estado de conservação do veículo”, de modo a que o imposto dali resultante não seja “superior ao imposto residual” efectivo.

Mais se afirmando expressamente que “esta solução legal, expressa na inclusão de um método alternativo no sistema de tributação globalmente considerado, pretende acolher a interpretação do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias, que resultou do Acórdão proferido em 22 de Fevereiro de 2001”.

Para o efeito, a Portaria aprovou o Regulamento de Aplicação do método alternativo de cálculo do Imposto Automóvel dos veículos automóveis usados provenientes da União Europeia.

Assim, ao contrário do que pretende o recorrente, o TJCE não julgou ilegal, sem mais, a tabela de redução prevista pelo D.L. n.º 40/93 mas, antes, que ela o era desacompanhada “de um direito de o contribuinte fazer prova da inadequação da tabela fixa para determinar o valor efectivo do veículo usado que importou”.

Ora, a nova legislação nem sequer exige que o contribuinte faça tal prova, antes logo lhe oferece a possibilidade de utilização de um mecanismo de determinação do “valor efectivo” do veículo usado que importou.

Não se pode, pois, dizer que o novo regime legal contraria o direito comunitário; pelo contrário, procura dar-lhe satisfação face à jurisprudência do TJCE.

Pelo que não se justifica o pretendido reenvio prejudicial, indeferindo-se, pois, o requerido a fls. 75 e segts..

Como se disse, o art. 8.º da lei n.º 85/01 consagra a possibilidade de utilização de um “método alternativo” para determinação do imposto devido - “baseado no valor comercial do veículo”.

Ora, o art. 14.º, n.º 1, do Regulamento aprovado pela referida Portaria n.º 1291/01 mais não faz do que concretizar os itens que entendeu necessários ao apuramento do montante do imposto de modo a garantir que este não excedesse “o montante do imposto residual incorporado no valor dos veículos similares já matriculados no território nacional” - cfr. aresto citado.

Para o que se tornava necessário considerar “o valor fixado pela comissão para o veículo em causa”, digamos, “o valor comercial do veículo” - arts. 9.º a 11.º; “o imposto automóvel incidente sobre um veículo de referência no ano da primeira matrícula do veículo avaliado” e “o preço de venda ao público de um veículo de referência no ano da primeira matrícula do veículo avaliado”, expressando seguidamente a respectiva fórmula matemática de cálculo.

Assim e ao contrário do que pretende o recorrente, o Regulamento não extrapola da Lei n.º 85/01: “o valor comercial do veículo” é só um e o mesmo em ambos os diplomas, destinando-se os dois restantes itens a concretizar a dita garantia: os próprios n.ºs 9 e 10 referem-se ao “valor comercial do veículo”.

Não há, pois, ilegalidade: o Regulamento não contraria norma de hierarquia superior - cfr. art. 4.º, n.º 3, do ETAF, aprovado pelo D.L. n.º 129/84, de 27 de Abril.

Nem inconstitucionalidade:

Por um lado, o Regulamento não criou qualquer imposto nem alterou a respectiva incidência, limitando-se a concretizar o dito “método alternativo” de determinação da matéria colectável, no seguimento da Lei n.º 85/01 que alterou o D.L. n.º 40/93 - cfr. art. 165.º, n.º 1, al. i), da CRP.

E, por outro e consequentemente, não contraria o princípio da legalidade - art. 103, n.º 3 -, pois que, como se disse, não extrapola do diploma regulamentado.

Finalmente, o n.º 2 do art. 1.º e n.º 1 do art. 2.º do mesmo Regulamento, com respeito “à fase de execução das decisões judiciais” não foram aplicados, nem têm aplicação nos autos, pelo que, nestes, a questão da sua inconstitucionalidade apenas poderia ter interesse académico de que, como é sabido, os tribunais não curam - mas nomeadamente as universidades - art. 202.º da Constituição - ; nem ao STA - mas ao TC - cumpre apreciar a inconstitucionalidade abstracta.

Ora, a Portaria n.º 1291/01 entrou em vigor no dia imediato ao da sua publicação - art. 2.º -, ou seja, em 17 de Novembro de 2001. Sendo que a data de apresentação da declaração aduaneira do veículo, que corresponde à data da importação ocorreu em 22 de Janeiro de 2002, como resulta do probatório da sentença, pelo que lhe é aplicável a nova legislação.

E, não tendo o recorrente feito uso da prerrogativa legal n.º 12 do art. 1.º do D.L. n.º 40/93 de 18 de Fevereiro, na redacção da lei n.º 85/01 - ou seja, não tendo solicitado a utilização do método alternativo -, é-lhe aplicável a tabela constante do n.º 7 do art. 1.º daquele primeiro diploma legal (na redacção dada pelas Leis n.ºs 75/93, de 20 de Dezembro, 39-B/94, de 27 de Dezembro, e 10-B/96, de 23 de Março).

É, aliás, no sentido exposto a jurisprudência deste Tribunal: cfr. os Acórdãos 03/03/04, Rec. 1457/03, e 12/11/03, Rec. 1350/03.



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

Custas pelo recorrente, com procuradoria de 60%.

Lisboa, 8 de Junho de 2004. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Jorge de Sousa*.

### Acórdão de 16 de Junho de 2004.

#### Assunto:

*Matéria de facto.*

#### Doutrina que dimana da decisão:

*Não tendo a sentença recorrida apreciado a questão da prescrição, constitui matéria de facto a sua invocação em sede de recurso.*

Recurso n.º 1740/03. Recorrente: Fazenda Pública. Recorrido: Entrepósito Máquinas-Comércio de Equipamento Agrícola e Industrial, S.A. Relator: Ex.<sup>mo</sup> Juiz Conselheiro Dr. Fonseca Limão (por vencimento).

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

Com fundamento em erro de classificação pautal que importa tributação de uma mercadoria isenta de IVA, ENTREPÓSITO MÁQUINAS - COMÉRCIO DE EQUIPAMENTO AGRÍCOLA E INDUSTRIAL, SA, com sede na Av. Dr. Francisco Luís Gomes, Lote 1, Lisboa, deduziu impugnação judicial contra o acto de liquidação praticado pela Alfândega de Lisboa, no valor de 36.162.159\$00.

Por sentença de fls. 495 e seguintes, o antigo Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa anulou o acto de liquidação.

Desta sentença foi interposto recurso para este STA pela Fazenda Pública, a qual apresentou as suas alegações e conclusões de fls. 513 e seguintes.

De seguida, a impugnante apresentou as suas contra-alegações de fls. 517 e seguintes.

Neste STA, o M.º P.º emitiu duto parecer nos termos do qual se verifica a questão prévia da incompetência do STA em razão da hierarquia, pois o recurso não versa matéria exclusivamente de direito.

Ouvida sobre a questão prévia, a recorrente nada disse.

Corridos os vistos cumpre decidir a questão prévia suscitada pelo M.º P.º Como é jurisprudência deste STA, é pelas conclusões das alegações que se faz a delimitação objectiva do recurso.

Deste modo, se nas conclusões o recorrente contesta os factos dados como provado pelo tribunal recorrido ou se invoca factos que não foram tomados em consideração pelo tribunal recorrido, então o recurso alega matéria de facto e não se cinge a matéria de direito.

Discute-se neste processo se a dívida exequenda prescreveu ou não, o que implica a tomada em consideração de factos temporais.

Ora, na conclusão 15.<sup>a</sup>, a recorrida escreveu que o processo de impugnação judicial esteve parado por motivo não imputável à recorrida entre 1 de Março de 1989 e 5 de Abril de 1990. Acrescentou que essa paragem do processo não lhe é imputável uma vez que os actos processuais a praticar não estavam dependentes da sua iniciativa, pelo que cessou o efeito interruptivo da prescrição.

Ora, este facto não está incluído no probatório da sentença recorrida e implica que o tribunal decida se está ou não provado o mesmo.

Nos termos do art.º 684.º-A, n.º 2, do CPC, o âmbito ou objecto do recurso pode ser ampliado nas alegações do recorrido.

Logo, este recurso não tem por objecto matéria exclusivamente de direito, pois também versa matéria de facto.

Deste modo, competente para dele conhecer não é este STA mas o TCA Sul [arts. 32.º, n.º 1, al. b), e 41.º, n.º 1, al. a), do ETAF/84].

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em julgar procedente a questão prévia posta pelo M.º P.º, declaram este STA incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso e declaram competente para o efeito o TCA Sul, para onde as partes podem pedir a remessa do processo.

Custas pela recorrida por ter sido ela que alegou matéria de facto, fixando-se a taxa de justiça em 150 euros e a procuradoria em metade.

Lisboa, 16 de Junho de 2004. — *Fonseca Limão* (por vencimento) — *Pimenta do Vale* — *Almeida Lopes* (vencido pois o recurso somente trata de matéria de direito).

### Acórdão de 29 de Junho de 2004.

Recurso n.º 569/04-40. Recorrente: Ministério Público. Recorrida: CIGAR TRADING, L.<sup>da</sup> Relator: Ex.<sup>mo</sup> Juiz Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

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

O M.º P.º, inconformado com a decisão, a fls 151, do M.<sup>mo</sup> Juiz do T.T. de 1.ª Instância de Aveiro, que declarou prescrito o procedimento contra-ordenacional e, em consequência, a procedência do recurso e ordenou o arquivamento dos autos, dela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

1 - A decisão recorrida ao declarar a prescrição do procedimento por contra-ordenação, fez uma errada aplicação dos artigos 27.º A do D.L. 433/82, de 27 de Outubro, na redacção dada pelo D.L. 244/95, de 14 de Setembro, e 120.º, n.ºs 1, al. b), e 2, do Código Penal.

2 - Atento o estabelecido no Acórdão n.º 6/2001 do Supremo Tribunal de Justiça é aplicável ao regime das contra-ordenações a regra do n.º 3 do artigo 121.º do Código Penal quanto à prescrição do procedimento por contra-ordenações.

3 - O regime da suspensão do procedimento criminal é aplicável ao regime da prescrição do procedimento contra-ordenacional, tal como fixou o Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça n.º 2/2002.

4 - A notificação da decisão que aplicou a coima interrompeu o prazo da prescrição pelo que começou nova contagem em 31 de Agosto de 1998.

5 - O despacho que recebeu o recurso e designou data para julgamento, de 22 de Junho de 1999, suspendeu a contagem do prazo de prescrição em curso durante três anos, prazo que, ainda, não terminou.

6 - O duto despacho ora recorrido deverá ser substituído por outro que designe data para continuação do julgamento.

7 - Foram violados os artigos 27.º-A do D.L. 433/82, de 27/10, na redacção dada pelo D.L. 244/95, de 14 de Setembro, e 120.º, n.ºs 1, al. b), e 2, do Código Penal.

Não foram apresentadas contra-alegações.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

Por despacho de 14/4/02, do M.º Juiz do T.T. de 1ª Instância de Aveiro, o procedimento contra-ordenacional pela infracção noticiada, cometida em 12/Maio/98, foi declarada prescrita, por haver decorrido o prazo da prescrição, de 2 anos, acrescido de metade, e não haver que ressaltar qualquer período de suspensão.

Contra este entendimento se insurge o M.º P.º, alegando, em síntese, que o prazo da prescrição se interrompeu com a notificação da decisão que aplicou a coima e que, em 31/Agosto/98, se iniciou nova contagem a qual se suspendeu com o despacho que designou dia para julgamento, de 22/6/99, durante 3 anos.

A questão a decidir é, pois, a de saber se o dito procedimento contra-ordenacional se encontra ou não prescrito.

Tal como se refere na peça recorrida, “à data da infracção em causa nestes autos encontrava-se em vigor o D.L. 433/82, aplicável à presente infracção, por força do disposto no art.º 4.º do D.L. 376-A/89, de 27/10, que prevê no seu art.º 27.º, a prescrição do procedimento contra-ordenacional logo que hajam decorrido dois anos sobre a prática da infracção”.

Por outro lado, nos termos do art.º 121.º, n.º 3, do C. Penal, aqui aplicável por força do art.º 32.º do D.L. 433/82, a prescrição tem sempre lugar quando desde o início e ressalvado o tempo de suspensão, tiver decorrido o prazo normal da prescrição acrescido de metade.

Por outro lado ainda, de harmonia com o art.º 27.º-A do D.L. 433/82, na redacção que lhe foi introduzida pela Lei 109/2001, de 24/12, afóra o caso previsto no seu n.º 1, al. a), que aqui não ocorre, a suspensão não pode ultrapassar seis meses.

Do exposto resulta que, no caso vertente, o prazo de prescrição do procedimento contra-ordenacional não poderia exceder três anos e seis meses.

Ora, entre a data dos factos e a actualidade decorreram cinco anos e alguns meses.

Conclui-se, pois, pela prescrição do procedimento contra-ordenacional.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso.

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

## Acórdão de 7 de Julho de 2004.

### Assunto:

*Imposto automóvel. Revisão oficiosa do acto tributário. Indeferimento por extemporaneidade. Impugnação judicial. Recurso contencioso. Convolação.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*I — O meio processual próprio para reagir contra despacho de indeferimento de pedido de revisão oficiosa com fundamento em extemporaneidade do pedido é o recurso contencioso.*

*II — Se, para sindicar o despacho referido em I, for deduzida impugnação judicial deve ordenar-se officiosamente a convolação, sempre que o meio processual próprio - o recurso contencioso - se mostre ainda tempestivo e a causa de pedir e pedido formulados se revelem igualmente adequados.*

Recurso n.º 1780/03-40. Recorrente: M3Auto-Comércio de Automóveis, L.ª Recorrida. Fazenda Pública. Relator : Ex.º Juiz Cons.º Dr. Alfredo Madureira.

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

Inconformado com a douda decisão do Tribunal Tributário do Porto, 3.º Juízo, 2.ª Secção, que julgou verificada a excepção dilatória da nulidade do processo [cfr. arts. 493.º, 494.º, al. b), e 495.º do CPC] e, em consequência e quanto ao pedido principal - impugnação judicial da decisão administrativa que lhe indeferiu o pedido de revisão oficiosa do acto de liquidação de Imposto Automóvel, no montante de 11213,72 euros, absolveu da instância a requerida Fazenda Pública e, já quanto ao pedido subsidiário - anulação do acto de liquidação e consequente restituição do imposto liquidado e pago -, julgou procedente e provada a excepção peremptória de caducidade do direito de impugnar e absolveu a Fazenda Pública do pedido, dela interpôs recurso para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, o Impugnante M3 Auto - Comércio de Automóveis, Limitada, nos autos convenientemente identificado.

Pugnando pela revogação do impugnado julgado e consequente prosseguimento da instância, apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso, nelas formulando as atinentes conclusões - cfr. fls. 88 e 89, seriadas de 1 a 10 - que aqui se dão por integralmente reproduzidas.

Não foram apresentadas quaisquer contra-alegações.

E o Ex.º Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal emitiu depois mui doudo parecer opinando pelo provimento do presente recurso jurisdicional com base no sufragado entendimento de que, ao contrário do decidido e tal como a jurisprudência deste STA vem doutrinando sem divergências, o meio processual para reagir contra a decisão de indeferimento de pedido de revisão oficiosa de acto de liquidação é o recurso contencioso e uma vez que o prazo para interposição deste recurso era, ao tempo, de 2 meses [cfr.

art.º 28.º, n.º 1, al. a), da LPTA/97.º, n.º 2, do CPPT], deveria antes convolar-se a impugnação judicial deduzida para recurso contencioso, já que se verificam os necessários pressupostos legais - cfr. arts. 97.º, n.º 3, da LGT e 98.º, n.º 4, do CPPT.

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

As questões a dirimir no presente recurso jurisdicional são as ainda controvertidas do meio processual próprio e da tempestividade da sindicância contenciosa do questionado despacho do Director da Alfândega de Leixões proferido no processo de pedido de revisão oficiosa de anterior acto de liquidação de imposto automóvel (IA).

E sobre a primeira das referidas questões, tal como atentamente anota o Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal, é com efeito pacífica, reiterada e constante a jurisprudência desta Secção no propugnado sentido, isto é, no sentido de que o recurso contencioso (artigo 97.º, n.ºs 1 e 2, do CPPT) é o meio próprio e adequado à questionada sindicância contenciosa, uma vez que a decisão do Director da Alfândega não comporta, mesmo mediatamente, a apreciação da legalidade da liquidação subjacente - vejam-se, entre outros, os acórdãos de 20.05.2003, processo n.º 305/03; de 20.05.2003, processo n.º 638/03 e de 15.10.2003, processo n.º 1021.03, Meio processual para que, se for caso disso, importará determinar a conveniente convalidação (cfr. arts. 98.º, n.º 4, do CPPT e 199.º do CPC).

Isso mesmo se vem decidindo em inúmeros processos idênticos em que o mesmo ilustre mandatário judicial representa este e outros Recorrentes em processos de impugnação judicial antes interpostos de despachos do referido Director da Alfândega que, talqualmente como aqui, indeferiu pedidos de revisão oficiosa da liquidação do IA. - Vejam-se também os acórdãos de 03.12.2003, de 04.02.2004, 12.11.2003 e de 19.11.2003, proferidos nos processos n.º 1193/03, 1846/03, 1206/03 e 1300/03.

Acresce que, na sequência da dita convalidação se haverá de apreciar e decidir sobre a eventual tempestividade daquela petição [cfr. art.º 28.º, n.º 1, al. a), da aplicável LPTA], ainda à luz da petição inicial e dos documentos com ela dados a juízo. Porque assim é já perante o disposto no art.º 8.º, n.º 3, do Código Civil que, para viabilizar interpretação e aplicação uniformes do direito, recomenda ao julgador consideração dos casos que mereçam tratamento análogo, aqui manifestamente aplicável dadas as identidades evidenciadas.

De acordo com a invocada jurisprudência e respectiva fundamentação, também aqui, no presente recurso jurisdicional, Acordam os Juizes desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, anular todo o processado desde a petição inicial, que se aproveita bem assim como os documentos que com ela a Impugnante trouxe a juízo, prosseguindo o processo na forma de recurso contencioso.

Sem custas.

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

## Acórdão de 22 de Setembro de 2004.

### Assunto:

*Contra-ordenação fiscal aduaneira. Prescrição do procedimento contra-ordenacional. Aplicação do regime mais favorável. Suspensão da prescrição.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- I — *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.*
- II — *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.*
- III — *Era aplicável subsidiariamente às contra-ordenações fiscais não aduaneiras a norma do n.º 3 do art. 121.º do Código Penal.*
- IV — *A face do regime anterior à Lei n.º 109/2001, de 24 de Dezembro, que alterou o art. 27.º-A do Regime Geral das Contra-Ordenações, não havia suspensão da prescrição do procedimento contra-ordenacional derivada apenas da pendência do processo, após a interposição do recurso judicial da decisão de aplicação de coima.*

Recurso n.º 570/04. Recorrente: Ministério Público; Recorrido: Cigar Trading, Lda; Relator: Ex.ºm Juiz Cons.º Dr. Jorge de Sousa.

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

1 - O Ministério Público recorre para este Supremo Tribunal Administrativo do despacho do Meritíssimo Juiz do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Aveiro que declarou a prescrição do procedimento contra-ordenacional e o arquivamento dos autos.

O Recorrente apresentou alegações com as seguintes conclusões:  
1.º *A decisão recorrida ao declarar a prescrição do procedimento por contra-ordenação, fez uma errada aplicação dos artigos 27.º-A do Decreto-Lei 433/82, de 27 de Outubro, na redacção dada pelo Decreto-Lei 244/95 de 14 de Setembro, e 120.º, n.ºs 1, al. b), e 2, do Código Penal.*

2.º *Atento o estabelecido no Acórdão n.º 6/2001 do Supremo Tribunal de Justiça é aplicável ao regime das contra-ordenações a regra do n.º 3 do artigo 121.º do Código Penal quanto à prescrição do procedimento por contra-ordenações.*

3.º *O regime da suspensão da prescrição do procedimento criminal é aplicável ao regime da prescrição do procedimento contra-ordenacional, tal como fixou o Acórdão do Supremo Tribunal de Justiça n.º 2/2002.*

4.º *A notificação da decisão que aplicou a coima interrompeu o prazo da prescrição pelo que começou nova contagem em 20.7.98.*

5.º A notificação do despacho que recebeu o recurso e designou data para julgamento, suspendeu a contagem do prazo de prescrição durante três anos.

6.º Face ao atrás exposto não pode considerar-se ter decorrido o prazo prescricional.

7.º Pelo que o douto despacho ora recorrido deverá ser substituído por outro que designe data para julgamento.

8.º Normas jurídicas violadas:

Artigos 27.º-A do Decreto-Lei n.º 433/82, de 27 de Outubro, na redacção dada pelo DL n.º 244/95, de 14 de Setembro, e 120.º, n.ºs 1, al. b), e 2, do Código Penal.

Não foram apresentadas contra-alegações.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - A questão que é objecto do presente recurso jurisdicional é a de saber se ocorreu a prescrição do procedimento contra-ordenacional.

A arguida CIGAR TRADING, LDA interpôs recurso judicial da decisão administrativa que lhe aplicou uma coima de 200.000\$00 pela prática de uma contra-ordenação fiscal aduaneira, prevista no art. 61.º-A, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 325/93, de 25 de Setembro.

Os factos que integram, a infracção ocorreram em 21-4-98.

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<sup>(1)</sup>.

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<sup>(2)</sup> - e, consequentemente, a responsabilidade do arguido pela

(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 pronunciam-se J. J. GOMES CANOTILHO e VITAL MOREIRA, *Constituição da República Portuguesa Anotada*, 3.ª edição, página 195.

(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,

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<sup>(3)</sup>.

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<sup>(4)</sup> 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, ressalvado o tempo de suspensão, tiver decorrido o prazo normal de prescrição acrescido de metade<sup>(5)</sup>.

3 - A infracção foi praticada na vigência do Regime Jurídico das Infracções Fiscais Aduaneiras, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 376-A/89, de 25 de Outubro.

Nos termos do art. 20.º do R.J.I.F.A., o prazo de prescrição das contra-ordenações fiscais aduaneiras puníveis com coima superior a 100.000\$00, como sucede no caso dos autos, era de dois anos.

Assim, por força do disposto no art. 121.º, n.º 3, do Código Penal, o prazo máximo de prescrição, havendo actos interruptivos, era de três anos a contar da data da prática a infracção, ressalvado o prazo de suspensão.

Na redacção do R.G.C.O. vigente à data da prática da infracção, o regime da suspensão do procedimento contra-ordenacional era regulado pelo seu art. 27.º-A que estabelecia, na redacção inicial, introduzida pelo Decreto-Lei n.º 244/95, de 14 de Setembro, que “a prescrição do procedimento por contra-ordenação suspende-se, para além dos casos previstos na lei, durante o tempo em que o procedimento não puder legalmente iniciar-se ou continuar por falta de autorização legal”.

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.

A existência desta norma especial sobre o regime da suspensão da prescrição do procedimento contra-ordenacional, que reproduz uma das situações de suspensão previstas no art. 120.º, n.º 1, do Código Penal (o procedimento não puder legalmente iniciar-se ou continuar por falta de autorização legal), leva a concluir que não eram aplicáveis neste procedimento as restantes causas admitidas no processo penal que tinham potencialidade para ser aplicadas em processo contra-ordenacional, pois, se a referência aos “*casos previstos na lei*” se reportasse às previstas naquele art. 120.º não se justificaria a reprodução daquela A redacção introduzida pela Lei n.º 109/2001, aditando duas novas causas de suspensão, reforça a ideia de que só vigoram no processo contra-ordenacional as causas de suspensão próprias.

Por isso, não é de aceitar a jurisprudência do Supremo Tribunal de Justiça, adoptada no acórdão proferido em 17-1-2002 para fixação de jurisprudência, que teve o n.º 2/2002, publicado no *Diário da República*, I Série, de 5-3-2002, que decidiu que “*o regime da suspensão da prescrição do procedimento criminal é extensivo, com as devidas adaptações, ao regime de suspensão prescricional das contra-ordenações, previsto no artigo 27.º-A do Decreto-Lei n.º 433/82, de 17 de Outubro, na redacção dada pelo Decreto-Lei n.º 244/95, de 14 de Setembro*”.

Aliás, sendo o prazo de prescrição das coimas por contra-ordenações fiscais aduaneiras de dois anos e um ano, seria incongruente aplicar um prazo de suspensão da prescrição de três anos a contar da notificação da acusação (situação que nem existe no processo contra-ordenacional em que o que é notificado ao arguido é a decisão de aplicação de coima), derivado da aplicação do art. 120.º, n.ºs 1, alínea b), e 2, do Código Penal. O exagero de um prazo desse tipo é patenteado pela redacção introduzida pela Lei n.º 109/2001, de 24 de Dezembro, a estabelecer que, nos casos de suspensão a partir da notificação do despacho que procede ao exame preliminar do recurso da decisão da autoridade administrativa, ela não pode exceder 6 meses.

Assim, é de concluir que, à face do regime anterior a esta Lei, não havia suspensão da prescrição derivada apenas da pendência do processo, após a interposição do recurso judicial da decisão de aplicação de coima (6).

Nestes termos, não havendo qualquer causa de suspensão da prescrição aplicável no caso em apreço, à face da redacção inicial do art. 27.º-A do R.G.C.O., é manifesto que ocorreu a prescrição, por desde a data da prática da infracções terem decorrido mais de três anos.

Termos em que acordam em negar provimento ao recurso jurisdicional e em confirmar a decisão recorrida.

(6) Neste sentido da não suspensão do processo contra-ordenacional durante a sua pendência após a notificação da decisão de aplicação de coima podem ver-se os seguintes acórdãos deste Supremo Tribunal Administrativo:

De 15-11-95, proferido no recurso n.º 11928;

De 6-5-1998, proferido no recurso n.º 18173, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 30-11-2001, página 1622;

De 18-11-2000, proferido no recurso n.º 24512;

De 15-11-2000, proferido no recurso n.º 25225.

Sem custas, por o Recorrente estar isento (art. 2.º da Tabela de Custas).

Lisboa, 22 de Setembro de 2004. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Vitor Meira*.

## Acórdão de 29 de Setembro de 2004.

### Assunto:

*Imposto automóvel. Compatibilidade da tabela do Decreto-lei n.º 40/93 de 18/11, na redacção introduzida pelo art.º 8.º da Lei n.º 85/01 de 4/8, com o art.º 90.º do Tratado de Roma.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- I — *Tendo o veículo automóvel sido importado em 23/11/01, posteriormente à entrada em vigor da Lei n.º 85/01, de 4/8, e da Portaria n.º 1.291/01, de 16/11, não é possível, neste caso, fazer aplicar a jurisprudência tirada pelo TJCE a propósito do Decreto-Lei n.º 40/93, de 18/11, já que o regime legal então vigente e que foi tido em conta no Proc. n.º 393/98, era totalmente diferente e na medida em que as garantias então preconizadas foram instituídas por aqueles diplomas legais.*
- II — *Com a introdução pelo art.º 8.º da citada Lei n.º 85/01 dos n.ºs 12 e 13 do art.º 1.º do Decreto-Lei n.º 40/93, a liquidação de imposto automóvel relativo a veículos automóveis usados adquiridos em Estado membro da EU, efectuada nos termos do disposto naquele art.º 1.º, não viola o art.º 90.º do Tratado de Roma, dado que o impugnante tem sempre ao seu dispor um método alternativo (cf. n.º 12), explicitado na referida Portaria n.º 1.291/01.*

Recurso n.º 1992/03-40. Recorrente: Jorge Manuel Cabral Morais; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.ºmº Juiz Cons.º Dr. Pimenta do Vale.

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

1 - Jorge Manuel Cabral Morais, residente na rua da Serra, n.º 309, 2.º direito, Perosinho, não se conformando com a sentença do Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto que julgou improcedente a impugnação judicial da liquidação do imposto automóvel, no valor de 6.357,15 euros, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1 - Ao contrário do afirmado na sentença recorrida, a jurisprudência do TJCE emanada do ac. de 22.02.2001, no recurso prejudicial do caso *António Gomes Valente* continua a ter plena aplicação ao caso *sub judicio*, pois que as normas aplicadas ao acto tributário de li-

quidação do IA não excluem que, em qualquer caso, os produtos importados não sejam tributados mais gravosamente do que os produtos importados.

2 - O caso *sub judicio* tem de ter idêntica solução à que o TJCE e o STA sentenciaram ser a adequada para o caso *António Gomes Valente* (e para tantos outros) pela simples razão de que, ao contrário do afirmado na sentença, não estamos perante uma situação diversa da suscitada no acórdão que motivou aquele reenvio prejudicial, por não se reportar à interpretação de diferentes normas jurídicas.

3 - O facto de o art. 1.º do DL n.º 43/93, de 28 de Fevereiro, ter sido alterado pelo art. 8.º da Lei n.º 85/2001, de 4 de Agosto, mediante o aditamento de dois novos números (12 e 13), por forma a ser criado o chamado “método alternativo”, posteriormente desenvolvido pela Portaria n.º 1291/2001, de 16 de Novembro, e pelo seu Regulamento de Aplicação, associado ao facto de o impugnante não ter optado pela aplicação deste novo método de liquidação do IA, contrariamente ao afirmado na sentença, não produz o efeito de o acto sindicado não padecer de ilegalidade, por erro nos pressupostos de direito.

4 - Tal método alternativo, contrariamente ao afirmado na sentença, não garante que o montante do IA devido não excede, em caso algum, o montante do imposto residual incorporado no valor dos veículos similares já matriculados no território nacional e, por isso, também ele viola o § 1.º do art. 90º do TR e contraria a jurisprudência do TJCE e deste STA.

5 - As normas contidas no n.º 2 do art. 1º, n.º 1, do art. 2º e als. b) e c) do n.º 1 e o n.º 3 do art. 14.º do seu Regulamento de aplicação são inconstitucionais, não podendo ser aplicadas ao caso concreto, para definir os efeitos jurídicos do acto tributário praticado pela AT.

6 - A sentença recorrida, por errada interpretação e aplicação, contraria, designadamente, o § 1 do art. 90º do TR e a invocada jurisprudência do TJCE e deste STA, os n.ºs 1 e 3 do art. 8º, os n.º 2 e 3 do art. 103.º, a al. i) do n.º 1 do art. 165º, o n.º 2 do art. 202.º, os n.ºs 2 e 3 do art. 205.º da CRP, o art. 9º do CC e os arts. 8.º e 43.º da LGT.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

Entretanto e a fls. 74 e segs., o recorrente veio requerer que a instância fosse suspensa, a fim de que fossem colocadas ao TJCE as seguintes questões, para além de outras que este Supremo Tribunal considere relevantes:

1.ª questão - Será compatível com o § 1.º do artigo 90.º do TR um conjunto de normas do direito interno de um EM que, ao regulamentar o procedimento de liquidação do imposto devido pela entrada no consumo interno de um automóvel usado proveniente de outro EM, prevê que, em opção a uma tabela de reduções do imposto, que se aplica em função do número de anos do veículo e que os tribunais nacionais passaram a considerar contrária ao mencionado §, possa o seu proprietário solicitar à Administração, como alternativa à aplicação dessa tabela, a utilização de um método assente no valor comercial do veículo, a atribuir por uma comissão de avaliação, que permita ter em conta a depreciação efectiva do veículo avaliado, resultante da consideração, na sua avaliação, de factores como a marca, o modelo, a quilometragem, o modo de propulsão, o estado mecânico e de conservação do veículo?

2.ª questão - Será conforme com o § 1.º do artigo 90.º do TR um sistema de tributação de veículos usados importados, tal como o descrito na questão anterior, se, nesse EM, a aquisição feita no mercado nacional de um qualquer veículo usado não está sujeita à liquidação nem ao pagamento de qualquer imposição interna?

3.ª questão - Será conforme com o direito comunitário, particularmente com o § 1.º do artigo 90.º do TR, um sistema de liquidação do imposto considerado devido pela entrada no consumo interno de um veículo usado proveniente de outro EM que permite a aplicação de uma tabela de reduções desse imposto, que não é aplicada aos veículos adquiridos no mercado nacional?

4.ª questão - Será conforme com as exigências do direito comunitário, particularmente com a proibição contida no § 1.º do artigo 90.º do TR, a coexistência de dois métodos de liquidação de imposto automóvel devido pela entrada no consumo interno de veículos usados provenientes de outros EM, tais como os descritos na 1.ª questão, em que a matéria colectável utilizada no método das tabelas não coincide totalmente com a utilizada no método da avaliação do veículo; em que o imposto é calculado de maneira diferente num e noutro método; em que a matéria colectável utilizada nos dois métodos, para os usados importados, não se aplica aos produtos similares adquiridos no país; e em que a tributação aplicada aos veículos usados importados (quer pelo método das tabelas, quer pelo método da avaliação do veículo) não é aplicada aos veículos adquiridos no mercado nacional?

5.ª questão - Será conforme ao direito comunitário, particularmente ao § 1.º do artigo 90.º do TR um sistema de tributação de um EM que, para os veículos usados importados, concebe um duplo método de cálculo e de liquidação do imposto, que conduzem ou podem conduzir a diferentes colectas, sendo um dos métodos abstracto, porque baseado em tabelas legais, e o outro concreto, porque baseado nos resultados de uma avaliação feita ao veículo?

6.ª questão - Será conforme ao direito comunitário, particularmente ao § 1.º do artigo 90.º do TR, e respeitará os princípios da transparência e da igualdade de tratamento fiscal um sistema de tributação de um EM que se caracteriza por tomar em conta fases de comercialização diferentes na tributação que incide sobre veículos novos e usados, na medida em que o imposto de um veículo usado (similar ao importado) já matriculado no território nacional pode ter sido liquidado com base no valor de aquisição do veículo praticado pelo importador oficial (que exclui a margem de lucro dos grossistas e retalhistas), enquanto que o imposto devido pelos veículos usados importados é calculado com base no preço de aquisição, para o consumidor, de um veículo novo similar que, geralmente, é mais elevado?

A Fazenda Pública respondeu nos termos que constam de fls. 89 e segs., que aqui se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais, concluindo pelo indeferimento do referido requerimento.

O Ex.º Procurador-Geral-Adjunto emitiu duto parecer no sentido do indeferimento do pedido de recurso prejudicial, por inutilidade para a solução jurídica da causa, bem como da improcedência do recurso.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

Em Novembro de 2001, o impugnante comprou na Alemanha o veículo automóvel, ligeiro de passageiros, usado, marca *Mercedes Benz*,

modelo C 220 CDI, com 2.151 cc de cilindrada, a gasóleo, o qual tinha sido posto em circulação nesse país em 02.06.1998.

Em 23 de Novembro de 2001, o impugnante procedeu à importação definitiva do veículo para Portugal, através da Alfândega do Freixieiro, a qual, na mesma data, liquidou o imposto automóvel (IA), mediante a liquidação n.º RLO 0313206, no montante de € 6.357,15.

O impugnante pagou tal montante em 04.01.2002.

3 - Do que acima fica exposto, ressalta à evidência que o recorrente, para além da ter requerido a suspensão da instância, imputa à sentença recorrida o vício de violação do art.º 90.º do Tratado de Roma e da jurisprudência do TJCE, que cita, bem como a inconstitucionalidade das normas contidas no n.º 2 do art.º 1.º, n.º 1 do art.º 2.º e als. b) e c) do n.º 1 e o n.º 3 do art.º 14.º do Regulamento de Aplicação, por violação do disposto nos arts. 8.º, n.ºs 2 e 3, 165.º, n.º 1, al. i), 202.º, n.º 2, 205.º, n.ºs 2 e 3, da CRP.

Assim e em primeiro lugar, vejámos se se justifica a requerida suspensão da instância.

Dispõe o art.º 234.º do Tratado de Roma que:

«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 pelo BCE;
- c) Sobre a interpretação dos estatutos dos organismos criados por acto do Conselho, desde que os 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 cujas decisões não sejam susceptíveis de recurso judicial previsto no direito interno, esse órgão é obrigado a submeter a questão ao Tribunal de Justiça.»

A este propósito, escreve Miguel Almeida Andrade, in *Guia Prática do Reenvio Prejudicial*, pág. 63, que “a expressão sempre que uma questão desta natureza seja suscitada deve ser entendida como implicando a existência de uma dificuldade de um problema.

O Juiz passa, assim, a ter, ele próprio, competência para a interpretação do direito comunitário. Apenas em caso de dúvida razoável é obrigado a efectuar o reenvio”.

No caso em apreço e como iremos ver, não existem dúvidas quanto à solução a dar à questão de direito comunitário arguida nos autos, conforme adiante se demonstrará.

Pelo que e não sendo necessário o reenvio prejudicial requerido pelo recorrente, se indefere o presente requerimento de suspensão da instância.

4 - Passando agora ao objecto do recurso, vejámos, em primeiro lugar, se ocorre ou não a arguida inconstitucionalidade.

Todavia e no que tange a esta questão, não indicou o recorrente, nas respectivas conclusões da sua motivação do recurso, as razões por que entende que a interpretação feita pela sentença *a quo* afronta o estatuído nos citados preceitos constitucionais, perfilhando, antes, uma alegação genérica, que, por isso mesmo, é inidónea para alicerçar qualquer alteração ou revogação daquela decisão.

E tanto basta para que, face ao disposto nos arts. 684.º e 690.º do CPC, se considere improcedente a respectiva arguição.

5 - Quanto ao demais objecto do recurso, importa referir que o M.ºm Juiz *a quo* julgou improcedente a impugnação judicial com o fundamento de que não se aplicava, ao caso dos autos, a jurisprudência da TJCE tirada a propósito do art.º 1.º, n.º 7, do Decreto-Lei n.º 40/93, de 18/2, dado que, tendo o veículo em causa sido importado em 23/11/01, vigorava já o regime legal previsto na Lei n.º 85/01, de 4/8, e na Portaria n.º 1.291/0,1 de 16/11, regime este completamente diferente daquele que vigorava e que foi tido em conta por aquele Tribunal quando proferiu o acórdão de 22/2/01 (Proc. n.º C-398/98).

«Na verdade, a partir de 17.11.2001 passou a ser possível a qualquer pessoa ver o cálculo do imposto automóvel ser efectuado em concreto pois o valor do veículo é calculado de acordo com as regras do mercado, atendendo-se ao estado mecânico e estado geral de utilização e de conservação do veículo: cfr. arts. 9.º, 10.º n.º 1, 11.º e 14.º do Anexo à Portaria n.º 1291/2001.»

Sendo assim e uma vez que o impugnante não fez uso desta prerrogativa legal do método alternativo, que lhe assegurava as garantias que invoca “não padece a liquidação da invocada ilegalidade, por vício de lei, uma vez que o regime legal sob a alçada do qual foi efectuada a liquidação não viola o art. 90.º do TCE”.

Alega, porém, o recorrente que a citada jurisprudência ainda se aplica ao caso em apreço, por um lado e, por outro, que tal método alternativo viola o art.º 90.º, § 1.º do Tratado de Roma, uma vez que “não garante que o montante de IA devido não excede, em caso algum, o montante do imposto residual incorporado no valor dos veículos similares já matriculados no território nacional”.

Não lhe assiste, porém, razão.

Desde e logo e como bem se salienta na sentença recorrida, não é possível fazer aplicação aqui da jurisprudência tirada a propósito do Decreto-Lei n.º 40/93, de 28/2, na redacção anterior a 17/11/01, já que o regime legal então vigente e que foi tido em conta pelo TJCE no acórdão de 22/2/01, prolatado no Proc. n.º 393/98, era totalmente diferente do que se encontra em vigor à data a que se reportam os autos, já que as garantias então preconizada por este acórdão foram instituídas pela Lei n.º 85/01, de 4/8, e pela Portaria n.º 1.291/01, de 16/11.

Por outro lado, com a entrada em vigor do art.º 8.º da pré dita Lei n.º 85/01, o citado art.º 1.º do Decreto-Lei n.º 40/93, sofreu um aditamento, já que lhe acrescentou os n.ºs 12 e 13.

E dispõe este n.º 12 que “em opção à aplicação da tabela constante do n.º 7, o proprietário do veículo admitido poderá solicitar a utilização de um método alternativo, baseado no valor comercial do veículo, a determinar por comissões de peritos, em que o imposto a pagar seja igual ao IA residual incorporado em veículos da mesma marca, modelo e sistema de propulsão ou, na sua falta, de veículos idênticos ou similares, introduzidos no consumo em Portugal no mesmo ano da data de atribuição da primeira matrícula”.

Por sua vez, o n.º 13 estabelece que “as comissões de peritos referidas no número anterior são constituídas por um representante da Direcção-Geral de Viação e pelo proprietário do veículo ou por representante por ele nomeado”.

“Quer isto dizer que não pode mais dizer-se que os critérios e as tabelas do referido normativo não são susceptíveis de garantir que

o montante do imposto devido não excede, ainda que apenas em certos casos, o montante do imposto residual incorporado no valor dos veículos similares já matriculados no território nacional”, por isso que, no dizer da lei, sempre “o proprietário do veículo admitido poderá solicitar a utilização de um método alternativo, baseado no valor comercial do veículo, a determinar por comissões de peritos, em que o imposto a pagar seja igual ao IA residual incorporado em veículos da mesma marca, modelo e sistema de propulsão ou, na sua falta, de veículos idênticos ou similares, introduzidos no consumo em Portugal no mesmo ano da data de atribuição da primeira matrícula”.

E a Portaria n. 1291/2001, de 16/11, veio concretizar esse “método alternativo”, dizendo-se no preâmbulo deste diploma que “este novo método de tributação assente no valor comercial do veículo a atribuir por uma comissão de peritos constituída para o efeito permite ter em conta a depreciação efectiva do veículo avaliado, resultante da consideração na sua avaliação de factores como a marca, o modelo, a quilometragem, o modo de propulsão, o estado mecânico e o estado de conservação do veículo”.

Ou seja, quem não aceitar as tabelas referidas no n.º 7 tem ao seu dispor um método alternativo, que dá corpo aos ditames comunitários.

Vale isto por dizer que a lei em causa já não viola preceito comunitário” (Ac. desta Secção do STA de 12/11/03, *in rec.* n.º 1.350/03).

No mesmo sentido, vide Acórdão desta Secção do STA de 3/4/04, *in rec.* n.º 1.457/03.

6 - Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao presente recurso e manter a decisão recorrida.

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

Lisboa, 29 de Setembro de 2004. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*.

## Acórdão de 13 de Outubro de 2004.

### Assunto:

*Imposto automóvel.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Nos termos dos n.ºs 12 e 13 do art.º 1.º do DL n.º 40/93, de 18.02, na redacção introduzida pelo artigo 8.º da Lei n.º 85/2001, de 04.08, a liquidação de imposto automóvel relativo a veículos automóveis, usados, adquiridos em Estado-membro da EU, não viola o art.º 95.º, § 1.º, do Tratado uma vez que podia o contribuinte socorrer-se do método alternativo consagrado naqueles preceitos normativos e regulamentado na Portaria n.º 1291/2001, de 16.XI.*

Recurso n.º 383/04. Recorrente: Fazenda Pública. Recorrida: Sandra Maria Barros Cardoso Mendes. Relator: Ex.<sup>mo</sup> Juiz Cons.º. Dr. António Pimpão.

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

1. O ERFEP recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto, 1.º Juízo, 1.ª Secção, julgou procedente a impugnação do acto tributário da liquidação de IA, anulou a respectiva liquidação e reconheceu ao impugnante direito a juros indemnizatórios.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

I. A sentença recorrida vem invocar o Acórdão do TJCE proferido no proc. C-398/98 (António Gomes Valente) para fundamentar a decisão de anulação da liquidação efectuada pela Alfândega do Freixeiro, de 23/03/2002, no montante de € 5.094,14, em conformidade com a tabela de reduções anexa ao n.º 7 do art. 1.º do DL n.º 40/93, de 18 de Fevereiro.

II. Ora, tal acórdão foi proferido na exclusiva vigência do método de cálculo do IA constante dos n.ºs 1 e 7 do art. 1.º do DL n.º 40/93, de 18 de Fevereiro, e que, depois dele e em sua conformidade foi alterada a lei nacional de forma a acolher a interpretação do Direito Comunitário que do mesmo resultou.

III. Tal alteração materializou-se na criação pela Lei 85/2001, de 4 de Agosto, que aditou os n.ºs 12 e 13 ao art.º 1.º do Decreto-Lei n.º 40/93, de um método alternativo de cálculo do Imposto Automóvel para aqueles que, não se conformando com a aplicação da tabela constante do n.º 7 do art. 1.º do DL n.º 40/93, de 18 de Fevereiro, declarem expressamente no momento da legalização do veículo que pretendem optar pelo método alternativo, conforme o disposto no art. 1.º, n.º 1, do respectivo Regulamento de Aplicação, aprovado pela Portaria n.º 1291/2001, de 16 de Novembro.

IV. Este novo método observa, na íntegra, os critérios fixados no Acórdão do TJCE, de 22/2/2002, proferido no Proc. n.º C-398/98 (António Gomes Valente), nos termos expostos no ponto 2, supra.

V. Desta forma, visou a criação do método alternativo suprir as insuficiências que o TJCE imputou à tabela de reduções do IA e que são, no fundo, características de um qualquer critério legal e abstracto que resulta da ponderação média dos diversos factores que o integram, ou seja: garantir a consideração do grau de depreciação efectiva do veículo no cálculo do imposto, pela sua sujeição a uma peritagem casuística e, nessa conformidade, assegurar que o imposto calculado não seria nunca, em caso algum, superior ao imposto residual incorporado no valor de um veículo usado com a mesma marca, modelo e sistema de propulsão, assim dando cumprimento às exigências do acórdão comunitário.

VI. Pelo que, tendo ocorrido a presente liquidação já no quadro de vigência do método alternativo, sempre poderia o impugnante, que bem demonstra não se conformar com a liquidação resultante da aplicação da tabela, ter optado pela aplicação do novo método, o que não fez!

VII. Já que é o próprio TJCE a dizer que «(...) a redução do imposto deve ser directamente proporcional à perda de valor do veículo, para que o montante do imposto sobre os veículos importados não exceda o do imposto residual incorporado no valor dos veículos usados similares já matriculados no território nacional», critérios esses que foram contemplados no método de cálculo alternativo criado em sua conformidade.



VIII. Neste mesmo sentido veja-se a recente sentença do 3.º Juízo, 2.ª Secção, do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Aveiro, de que por facilidade de consulta se junta cópia, e o Ac. do STA, 2.ª Secção, n.º 1350/03, de 12/11/2003.

IX. Pelo que a douda sentença recorrida ao entender e citamos: «Ora, a tabela do n.º 7 do artigo 1.º do DL 40/93, de 18 de Fevereiro, atendendo a um critério de depreciação único - o número e anos de uso do veículo - não assegura que o imposto devido pela importação de um veículo automóvel usado proveniente de outro Estado Membro nunca é superior ao imposto residual que integra um veículo usado, equivalente já matriculado em Portugal.»

Fez errada aplicação das normas legais aplicáveis.

IX. A sentença recorrida está, assim, inquinada de vício de violação de lei por erro nos pressupostos de direito e deverá ser revogada e alterada por outra que tenha em conta a nova realidade legal com a introdução e entrada em vigor do método alternativo, nos termos acima expostos.

X. Normas violadas: normas contidas nos n.ºs 12 e 13 do art.º 1.º do Decreto-Lei n.º 40/93, de 18 de Fevereiro, aditados pela Lei 85/2001, de 4 de Agosto.

Apresentou alegações o recorrido nos quais formulou as seguintes conclusões:

1. A jurisprudência do TJCE emanada do ac. de 22.02.2001, no recurso prejudicial do caso *António Gomes Valente* continua a ter plena aplicação ao caso *sub judicio*, pois que as normas aplicadas ao acto tributário de liquidação do IA não excluem que, em qualquer caso, os produtos importados não sejam tributados mais gravosamente do que os produtos importados.

2. O caso *sub judicio* tem de ter idêntica solução à que o TJCE e este STA consideraram adequada para o caso *António Gomes Valente* (e tantos outros) pela simples razão de que não estamos perante uma situação diversa da suscitada no acórdão que motivou aquele reenvio prejudicial, por não se reportar à interpretação de diferentes normas jurídicas.

3. O facto de o art. 1.º do DL n.º 43/93, de 28 de Fevereiro, ter sido alterado pelo art. 8.º da Lei n.º 85/2001, de 4 de Agosto, mediante o aditamento de dois novos números (12 e 13), de forma a ser criado o chamado "método alternativo", posteriormente desenvolvido pela Portaria n.º 1.291/2001, de 16 de Novembro e pelo seu Regulamento de Aplicação, associado ao facto de o impugnante não ter optado pela aplicação deste novo método de liquidação do IA, não produz o efeito de o acto sindicado não padecer de ilegalidade, por erro nos pressupostos de direito.

4. Tal método alternativo não garante que o montante do IA devido não excede, em caso algum o montante do imposto residual incorporado no valor dos veículos similares já matriculado no território nacional e, por isso, também ele viola o § 1.º do art. 90.º do TR e contraria a jurisprudência do TJCE e deste STA.

5. Foi exactamente para encontrar uma solução compatível com o DC que o art. 34.º da Lei n.º 32-B/2002, de 30 de Dezembro — Lei de Orçamento para 2003 — que não estava ainda em vigor à data da liquidação do imposto impugnado, veio dar nova redacção ao art. 1.º do DL n.º 40/93, de 18 de Fevereiro, aditando o n.º 9. O que significa que, até à entrada em vigor desta Lei, o legislador reconhecia que as alterações entretanto introduzidas ao DL n.º 40/93 pela Lei

n.º 85/2001 e pela Portaria n.º 1.291/2001 não tinham sido suficientes para restabelecer a plena conformidade do direito interno com o DC.

6. As normas contidas nos n.ºs 2 do art. 1.º, n.º 1 do art. 2.º e als. b) e c) do n.º 1 e o n.º 3 do art. 14.º do seu Regulamento de Aplicação são inconstitucionais, não podendo ser aplicadas ao caso concreto, para definir os efeitos jurídicos do acto tributário praticado pela AT.

7. A sentença recorrida fez correcta interpretação e aplicação das disposições aplicáveis, designadamente do § 1 do art. 90.º do TR, da invocada jurisprudência do TJCE e deste STA, bem como dos n.ºs 1 e 3 do art.º 8.º, os n.ºs 2 e 3 do art.º 103.º, a al. i) do n.º 1 do art.º 165.º, o n.º 2 do art.º 202.º, os n.ºs 2 e 3 do art.º 205.º da CRP, o art.º 9.º do CC e os arts. 8.º e 43.º da LGT.

A recorrida pelo requerimento de fls. 79 e seguintes suscitou o reenvio prejudicial sugerindo que se dirijam ao TJCE as seguintes questões:

«1.ª questão — Será compatível com o § 1.º do artigo 90.º do TR um conjunto de normas do direito interno de um EM que, ao regulamentar o procedimento de liquidação do imposto devido pela entrada no consumo interno de um automóvel usado proveniente de outro EM, prevê que, em opção a uma tabela de reduções do imposto, que se aplica em função do número de anos do veículo e que os tribunais nacionais passaram a considerar contrária ao mencionado parágrafo, possa o seu proprietário solicitar à Administração, como alternativa à aplicação dessa tabela, a utilização de um método assente no valor comercial do veículo, a atribuir por uma comissão de avaliação, que permita ter em conta a depreciação efectiva do veículo avaliado, resultante da consideração, na sua avaliação, de factores como a marca, o modelo, a quilometragem, o modo de propulsão, o estado mecânico e de conservação do veículo?

2.ª questão — Será conforme com o § 1.º do artigo 90.º do TR um sistema de tributação de veículos usados importados, tal como o descrito na questão anterior, se, nesse EM, a aquisição feita no mercado nacional de um qualquer veículo usado não está sujeita a liquidação nem ao pagamento de qualquer imposição interna?

3.ª questão — Será conforme com o direito comunitário, particularmente com o § 1.º do artigo 90.º do TR, um sistema de liquidação do imposto considerado devido pela entrada no consumo interno de um veículo usado proveniente de outro EM que permite a aplicação de uma tabela de reduções desse imposto, que não é aplicada aos veículos adquiridos no mercado nacional?

4.ª questão — Será conforme com as exigências do direito comunitário, particularmente com a proibição contida no § 1.º do artigo 90.º do TR, a coexistência de dois métodos de liquidação de imposto automóvel devido pela entrada no consumo interno de veículos usados provenientes de outros EM, tais como os descritos na 1.ª questão, em que a matéria colectável utilizada no método das tabelas não coincide totalmente com a utilizada no método da avaliação do veículo; em que o imposto é calculado de maneira diferente num e noutro método; em que a matéria colectável utilizada nos dois métodos, para os usados importados, não se aplica aos produtos similares adquiridos no país; e em que a tributação aplicada aos veículos usados importados (quer pelo método das tabelas, quer pelo método da avaliação do veículo) não é aplicada aos veículos adquiridos no mercado nacional?

5.<sup>a</sup> questão — Será conforme ao direito comunitário, particularmente ao § 1.º do artigo 90.º do TR um sistema de tributação de um EM que, para os veículos usados importados, concebe um duplo método de cálculo e de liquidação do imposto, que conduzem ou podem conduzir a diferentes colectas, sendo um dos métodos abstracto, porque baseado nos resultados de uma avaliação feita ao veículo?

6.<sup>a</sup> questão — Será conforme ao direito comunitário, particularmente ao § 1.º do artigo 90.º do TR, e respeitará os princípios da transparência e da igualdade de tratamento fiscal um sistema de tributação de um EM que se caracteriza por tomar em conta fases de comercialização diferentes na tributação que incide sobre veículos novos e usados, na medida em que o imposto de um veículo usado (similar ao importado) já matriculado no território nacional pode ter sido liquidado com base no valor de aquisição do veículo praticado pelo importador oficial (que exclui a margem de lucro dos grossistas e retalhistas), enquanto que o imposto devido pelos veículos usados importados é calculado com base no preço de aquisição, para o consumidor, de um veículo novo similar que, geralmente, é mais elevado?»

O EMMP entende que o recurso merece provimento nos termos da jurisprudência da secção que identifica ao que acresce que a nova redacção dada ao art.º 1.º do DL 40/93, pelo art.º 34.º da Lei 32-B/02, de 30-12 (OE 2003) não altera, apenas aperfeiçoa as regras dos n.ºs 12 e 13 daquele art.º 1.º aditadas pelo art.º 8.º da Lei n.º 85/01, de 4-8.

Refere, ainda, que, sem embargo do exposto, nada opõe ao reenvio prejudicial.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

a) Em 2002-02-18 foi feita a Declaração Aduaneira de Veículo DAV, constando o veículo de passageiros, marca *Volkswagen Golf*, número de motor AHF056862, adquirido pelo impugnante na República Federal Alemã, com data da primeira matrícula em 1998-06-10 — cfr. fls. 4.

b) A Alfandega do Freixeiro procedeu ao registo da liquidação n.º 0054084 de 2002-02-18 liquidando o Imposto automóvel no valor de 5.094,14 euros, cujo pagamento foi efectuado em 2002-03-19 — cfr. fls. 4.

c) A impugnação foi deduzida em 2002-05-10 — cfr. fls. 2.

3.1. A sentença recorrida julgou procedente a impugnação do acto tributário da liquidação de IA, anulou a respectiva liquidação e reconheceu à impugnante direito a juros indemnizatórios.

Contra o assim decidido insurge-se o ERFPP sustentando, em síntese, que a sentença em apreciação não considerou as alterações legislativas entretanto ocorridas pelo que defende a revogação da sentença recorrida e a consequente improcedência da impugnação.

Já depois de apresentadas alegações vem a recorrida requerer que se suscite reenvio prejudicial.

Adianta-se, desde já, que se torna desnecessário tal reenvio pois que o TJCE já se pronunciou sobre a questão em apreço, como posteriormente se referirá, o que dispensa o requerido reenvio prejudicial.

Importa, por isso, determinar se a sentença recorrida é de revogar conforme sustenta o ERFPP com a concordância do EMMP o que conduz a averiguar se a liquidação questionada viola ou não o artigo 95.º do Tratado (actual artigo 90.º do Tratado CE).

3.2. A importação do veículo a que se referem os presentes autos ocorreu na vigência do DL n.º 40/93, de 18-2, que no art.º 1.º, n.º 7,

na redacção que lhe foi dada pela Lei 39-B/94, de 27-12, estabeleceu que os veículos automóveis originários ou em livre prática nos Estados membros da Comunidade Europeia serão objecto de uma redução do IA efectuada de acordo com a tabela que do mesmo preceito consta.

O Acórdão do Tribunal de Justiça, no caso Américo João Nunes Tadeu, apreciou a exigência, pelo Estado Português, do imposto automóvel liquidado no âmbito do art.º 1.º do DL 152/89, de 10-5. Este preceito legal depois de estabelecer que o IA incidia sobre os veículos automóveis ligeiros de passageiros, importados no estado de novos ou usados acrescentava no n.º 4 que "o montante do imposto liquidado sobre automóveis usados importados, com mais de dois anos, contados desde a atribuição da primeira matrícula, será objecto de uma redução de 10% sobre os valores resultantes da aplicação da tabela referida no número anterior".

Concluiu o mencionado acórdão que "um imposto automóvel que se aplica indistintamente aos veículos montados ou fabricados no Estado-membro em que é cobrado e aos veículos importados, quer novos quer usados, não pode ser qualificado como direito aduaneiro ou encargo de efeito equivalente, na acepção dos arts. 9.º e 12.º do Tratado" pois que "no seu estado actual, o direito comunitário não contém qualquer regra que impeça o Estado membro de estabelecer um regime geral de imposição interna que incida, segundo critérios objectivos, sobre uma categoria determinada de mercadorias".

A cobrança do IA ao abrigo do DL n.º 40/93, de 18-2, na redacção que lhe foi dada pela Lei 39-B/94, de 27-12, manteve o referido imposto sobre os veículos importados, quer novos quer usados, não podendo, pelos mesmos motivos, ser qualificado como direito aduaneiro ou encargo de efeito equivalente.

Ainda segundo o referido Acórdão a "cobrança por um Estado membro de um imposto sobre os veículos usados provenientes de outro Estado membro é contrária ao art.º 95.º do Tratado CEE quando o montante do imposto, calculado sem tomar em conta a depreciação real do veículo, exceda o montante residual do imposto incorporado no valor dos veículos automóveis usados semelhantes já matriculados no território nacional".

Posteriormente (Acórdão de 23 de Outubro de 1997 — Proc. C.375/95 — Comissão das Comunidades Europeias — República Helénica) entendeu o Tribunal de Justiça que "ao determinar, para aplicação do imposto especial sobre o consumo e da imposição especial adicional única, o valor tributável dos veículos usados importados deduzindo ao preço dos veículos novos correspondentes 5% por cada ano de antiguidade dos veículos em causa, não podendo a diminuição máxima, em princípio, exceder 20% e ao excluir os veículos usados importados de tecnologia antipoluição do benefício das taxas reduzidas do imposto especial sobre o consumo aplicáveis a esse tipo de veículos, a República Helénica não cumpriu as obrigações que lhe incumbem por força do art.º 95.º do Tratado". Escreveu-se ainda neste Acórdão que "o imposto especial sobre o consumo sobre veículos usados importados é geralmente superior à parte residual do imposto que permanece incorporado no valor dos veículos usados previamente matriculados e adquiridos no mercado grego".

De acordo com o assim decidido o IA liquidado sobre os veículos importados no estado de usados não pode ser superior ao montante

residual do imposto incorporado no valor de veículos usados semelhantes já matriculados no território nacional.

Dos termos do mencionado DL n.º 40/93, de 18-2, na redacção que lhe foi dada pela Lei 39-B/94, de 27-12, ou nas posteriores versões resultantes das Leis 75/93, de 20-12, 39-B/94, de 27-12, e 52-C/96, de 27-12, resulta que à importação de veículos no estado de usados devem ser aplicadas as taxas vigentes no momento da importação dos referidos veículos.

Na perspectiva do indicado Acórdão do Tribunal de Justiça existirá violação do direito comunitário se o IA liquidado for de quantitativo superior ao montante residual do imposto incorporado nos veículos automóveis usados semelhantes já matriculados no território nacional.

Entretanto foi proferido pelo TJCE novo acórdão, em 22-2-2001, nos termos do qual "o artigo 95.º, primeiro parágrafo, de Tratado só permite a um Estado membro aplicar aos veículos usados importados de outros Estados membros um sistema de tributação em que a depreciação do valor efectivo dos referidos veículos é calculada de modo geral e abstracto, com base em critérios ou tabelas fixas determinados por uma disposição legislativa, regulamentar ou administrativa, se esses critérios ou tabelas forem susceptíveis de garantir que o montante do imposto devido não excede, ainda que apenas em certos casos, o montante do imposto residual incorporado no valor dos veículos similares já matriculados no território nacional".

Este STA apreciou por diversas vezes e posteriormente a este último acórdão do TJCE a compatibilidade do IA com a referida norma comunitária (cfr., por exemplo, STA 4-4-01, Rec. 22.367, 4-4-01, Rec. 22.397, e 26-4-01, Rec. 22.711) tendo concluído pela violação da indicada norma comunitária.

Entendeu a jurisprudência do STA acompanhando a do TJCE que a norma ao abrigo da qual havia sido liquidado o imposto impugnado tomou em consideração a desvalorização do veículo importado pelo seu uso tentando reduzir o imposto de forma a aproximar o montante do imposto a cobrar aquando da importação de um veículo usado daquele que integra o valor de um veículo usado idêntico já existente no mercado interno.

Contudo a indicada norma não fixava de modo preciso nem levava em conta a efectiva e real depreciação sofrida pelo veículo usado, introduzido no consumo, pois que não estabelecia uma relação directamente proporcional entre a perda de valor que o uso retirava ao veículo, e a correspondente redução do imposto que a utilização do mesmo veículo deveria ter sobre o indicado IA.

Nesta perspectiva a redução do imposto por oito escalões aplicáveis a correspondentes períodos etários dos respectivos veículos não conduz a que se cobre, aquando da introdução de um veículo usado no consumo, um montante de imposto igual ao imposto residual, incorporado no valor de um veículo equivalente, introduzido no consumo quando novo pois que o valor desse veículo é influenciado não só pela idade como por outros factores de entre os quais se pode realçar, como o TJCE refere, a marca, o modelo, a quilometragem, o modo de propulsão, o estado mecânico e em geral o estado de conservação do mesmo veículo (cfr. ponto 28 do último acórdão citado do TJCE).

Assim seria contrária ao artigo 95.º do Tratado (actual artigo 90.º do Tratado CE) a cobrança de um imposto que não tomasse em consideração a depreciação real do veículo e excedesse o montante

residual do imposto incorporado no valor dos veículos usados semelhantes já matriculados em Portugal.

Desta forma se acompanhava o TJCE que afirmava, no acórdão de 22 de Fevereiro de 2001, que é desconforme com o mesmo preceito comunitário uma tabela que não garanta "que o montante do imposto devido não excede, ainda que apenas em certos casos, o montante do imposto residual incorporado no valor dos veículos similares já matriculados no território nacional".

E daí que, nos termos do mesmo acórdão do TJCE (de 22 de Fevereiro de 2001), a lei nacional não podia aplicar-se, em caso algum, por desconforme com o direito comunitário, se não garantir que o imposto dela resultante não é, nunca, superior ao residual incorporado em veículos usados semelhantes matriculados em Portugal.

Por isso seria irrelevante verificar se o imposto apurado em concreto, pelo acto de liquidação impugnado, era ou não superior ao residual incorporado em veículos usados semelhantes já matriculados em Portugal. Independentemente do resultado concreto as normas nacionais não podiam ser aplicadas, por desconformes com o direito comunitário, se não garantissem que nunca, em nenhum caso, independentemente do que acontecesse no caso concreto o imposto resultante da sua aplicação era superior ao residual incorporado em veículos usados semelhantes matriculados em Portugal.

Nesta perspectiva a tabela do n.º 7 do artigo 1.º do Decreto-Lei n.º 40/93, de 18 de Fevereiro, que tomava em consideração, como único critério de depreciação, o número de anos de uso do veículo não assegurava que o imposto devido pela importação de um veículo usado proveniente de outro Estado membro nunca é superior ao imposto residual que integra o valor de veículo usado, equivalente, já matriculado em Portugal. Por isso não estava excluído que da aplicação da tabela em causa pudesse resultar, para um veículo usado importado de um Estado-membro, um tratamento fiscal desfavorável, relativamente àquele que era dado aos veículos importados no estado de novos e com o mesmo ano de matrícula.

É que, conforme se escreve no mencionado acórdão do TJCE de 22-02-2001, embora a aplicação de uma tabela de tributação de veículos usados importados, fundada num critério de depreciação único, como seja o do número de anos de utilização do veículo, não seja em si mesma contrária ao art.º 95.º, afigura-se todavia que a tomada em consideração de outros factores de depreciação é susceptível de garantir que a tabela fixa reflecta de forma muito mais precisa a depreciação efectiva do veículo (n.º 28) pelo que poderia ser julgada compatível com o art.º 95.º do tratado se acompanhada da possibilidade de o proprietário de um veículo importado contestar em juízo a aplicação desta tabela ao seu veículo (n.º 31). Tal compatibilização resultaria do facto de o proprietário do veículo importado poder contestar a aplicação da tabela fixa ao seu veículo, demonstrando que a mesma conduz a uma tributação superior ao montante do imposto residual incorporado no valor dos veículos usados similares já matriculados no território nacional o que permitiria obviar a eventuais efeitos discriminatórios do sistema de tributação constante de tal tabela (n.º 32).

E em posterior acórdão de 19-09-2002, proc. C-101/00, o TJCE reiterou a mesma doutrina ao afirmar, no ponto 88 e 89, que a compatibilidade de um IA com o art.º 95.º, § 1.º, do tratado, pressupõe "que o proprietário de um veículo usado importado tenha a pos-

sibilidade de contestar a aplicação de um método de cálculo forfetário a esse veículo a fim de demonstrar que conduz a uma tributação superior ao montante do imposto residual incorporado no valor dos veículos usados similares já matriculados no território nacional (acórdão Gomes Valente, já referido, n.º 32)” pois que “quando um Estado-Membro aplica aos veículos usados importados de outros Estados-Membros um sistema de tributação em que a depreciação real dos veículos é definida de modo geral e abstracto com base em critérios determinados pelo direito nacional, o artigo 95.º, primeiro parágrafo, do Tratado exige que esse sistema de tributação seja organizado de forma a excluir, tendo em conta as aproximações razoáveis inerentes a um sistema desse tipo, todo e qualquer efeito discriminatório. Esta exigência pressupõe . . . a possibilidade de o proprietário de um veículo usado importado de outro Estado membro contestar a aplicação de um método de cálculo forfetário a esse veículo, o que pode conduzir à necessidade de examinar as suas características próprias a fim de se certificar que o imposto que lhe é aplicado não é superior ao imposto residual incorporado no valor de um veículo usado similar já matriculado no território nacional”.

E foi esta possibilidade que a legislação nacional veio conceder pelas posteriores alterações normativas.

Com efeito os n.ºs 12 e 13 do artigo 1.º do DL n.º 40/93, de 18.02, nos termos da Lei 85/2001, de 4-8, passaram a estabelecer que:

«12 — Em opção à aplicação da tabela constante do n.º 7, o proprietário do veículo admitido poderá solicitar a utilização de um método alternativo, baseado no valor comercial do veículo, a determinar por comissões de peritos, em que o imposto a pagar seja igual ao IA residual incorporado em veículos da mesma marca, modelo e sistema de propulsão ou, na sua falta, de veículos idênticos ou similares, introduzidos no consumo em Portugal no mesmo ano da data de atribuição da primeira matrícula.

13 - As comissões de peritos referidas no número anterior são constituídas por um representante da Direcção-Geral de Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, por um representante da Direcção-Geral de Viação e pelo proprietário do veículo ou por representante por ele nomeado.»

E a partir desta alteração legislativa o quadro legal permite afirmar que a tabela em apreciação e o referido método alternativo são susceptíveis de garantir que o montante do imposto devido não excede o montante do imposto residual incorporado no valor dos veículos similares já matriculados no território nacional.

Com efeito o proprietário do veículo sempre poderá, se assim o entender, solicitar a utilização do referido método alternativo, baseado no valor comercial do veículo, a determinar por comissões de peritos, em que o imposto a pagar seja igual ao IA residual incorporado em veículos da mesma marca, modelo e sistema de propulsão ou, na sua falta, de veículos idênticos ou similares, introduzidos no consumo em Portugal no mesmo ano da data de atribuição da primeira matrícula.

Por sua vez a Portaria n.º 1291/2001, de 16.XI, veio concretizar esse método alternativo, dizendo-se no preâmbulo deste diploma que este novo método de tributação assente no valor comercial do veículo a atribuir por uma comissão de peritos constituída para o efeito permite ter em conta a depreciação efectiva do veículo avaliado, resultante da consideração na sua avaliação de factores como a marca, o modelo,

a quilometragem, o modo de propulsão, o estado mecânico e o estado de conservação do veículo.

Daí que não aceitando o impugnante a tabela referida no n.º 7 possa, utilizando o dito método alternativo, levar à aplicação de imposto automóvel respeitador das normas comunitárias.

Podemos, por isso, concluir, com o que se acompanha a jurisprudência desta STA, cfr. Ac. 12-11-2003, Rec. 1350-03, 03-03-04, Rec. 1457-03, e 08-06-04, Rec. 1991-03, que o conjunto normativo nacional citado não viola o mencionado preceito comunitário.

Como no primeiro destes acórdãos se escreveu se o impugnante não se socorreu do quadro normativo nacional referido sibi imputet.

E conforme refere o EMMP o quadro legal da nova redacção do art.º 1.º do DL n.º 40/93, dada pelo art.º 34.º da Lei n.º 32-B/02, de 30-12 (OE 2003), não altera o mencionado regime pois que apenas aperfeiçoa o já constante dos n.ºs 12 e 13 do mesmo preceito legal aditados pelo art.º 8.º da Lei n.º 85/01, de 4.8, que de qualquer forma e, conforme a recorrente reconhece, nunca seriam aplicáveis à sua situação concreta.

4. Termos em que se acorda em, indeferindo o requerido reenvio prejudicial, conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e julgar improcedente a impugnação judicial com a consequente manutenção da liquidação de IA impugnada.

Custas pela impugnante na primeira instância e neste STA fixando-se neste em 50% a procuradoria.

Lisboa, 13 de Outubro de 2004. — António Pimpão (relator) — Bae-  
ta de Queiroz — Lúcio Barbosa.

## Acórdão de 13 de Outubro de 2004.

### Assunto:

*Imposto automóvel. Indeferimento do pedido de revisão do acto tributário. Recurso jurisdicional. Legitimidade. Interesse em agir.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A legitimidade para recorrer de uma decisão judicial afere-se pela qualidade de parte principal na causa e pelo eventual decaimento (parte vencida).*
- 2 — *Tendo o contribuinte impugnado judicialmente o acto tributário de indeferimento, por extemporâneo, do pedido de revisão do acto de liquidação do imposto automóvel e, ao mesmo tempo, sindicado a revogação daquele acto de liquidação por padecer de vício de erro nos seus pressupostos de direito, pedindo a sua anulação, não carece de legitimidade para interpor recurso jurisdicional da decisão que convolou a impugnação judicial em recurso contencioso e não apreciou aquele pedido subsidiário, uma vez que esta decisão não lhe foi totalmente favorável, obtendo, assim, um benefício inferior àquele que pretendia obter.*

3 — *O meio processual para reagir contra o despacho do Director da Alfândega que indeferiu, por intempestivo, o pedido de revisão do acto de liquidação de imposto automóvel é o recurso contencioso e não a impugnação judicial, uma vez que se trata de acto que não aprecia a legalidade do acto de liquidação [cfr. art.º 97.º, n.ºs 1, al. d) e p), in fine e 2, do CPPT].*

Processo n.º 1.782/03-40. Recorrente: Manuel da Silva Mendes, L.ª, Recorrida: Fazenda Pública. Relator : Ex.º Juiz Cons.º Dr. Pimenta do Vale.

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

1 — Manuel da Silva Mendes, Lda., com sede no lugar do Muro-Barco-Guimarães, não se conformando com a sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Braga que convolou para recurso contencioso de anulação a impugnação judicial que havia deduzido contra o acto de indeferimento, pelo Director da Alfândega de Braga, do seu pedido de revisão da liquidação de imposto automóvel e, em consequência, concedeu provimento ao recurso, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

A — As possibilidades de reacção dos particulares contra actos ilegais de liquidação de tributos, quando está em causa a violação de normas de direito comunitário ou inconstitucionais, não se esgotam na impugnação judicial, sendo, entre o mais, admissível a revisão do acto tributário, nas condições referidas no art. 78.º da L.G.T., seguida de eventual impugnação contenciosa de decisão de indeferimento;

B — A forma de processo adequada para reagir contra um acto de indeferimento do pedido de revisão de actos tributários é, efectivamente, a impugnação judicial [art. 97.º, n.º 1, alínea d), do CPPT e 95.º, n.º 1 e 2 alínea d), da L.G.T.], e não, manifestamente, o recurso contencioso previsto nos arts. 101.º, al. j), da LGT e 97.º, n.º 1, al. p ), do CPPT, que se referem a questões tributárias que não comportem apreciação da legalidade do acto de liquidação;

C — Na recusa do pedido de revisão solicitado, qualquer que seja a fundamentação, (que, pode ser a extemporaneidade ou até nenhuma, como é o caso do indeferimento tácito), sempre estará em causa a apreciação da legalidade do acto de liquidação, porque entre o mais, tal recusa vem dar efectiva confirmação de legalidade ao mesmo;

D — O prazo para tal impugnação é de noventa dias, a contar da notificação do indeferimento [art. 102.º n.º 1 alínea e) do CPPT];

Assim, não deve ter-se por verificado, o erro na forma de processo que ocasionou que se ordenasse a baixa do processo registando-o e autuando-o como recurso contencioso, nada obstando a que se conheça da (i)legalidade do acto tributário e consequências daí decorrentes, pretensão formulada na p. i., e que perante este Supremo Tribunal se reitera.

Deve, em tal conformidade, proceder o presente recurso, revogando-se, nos termos arguidos, a sentença recorrida, seguindo-se os trâmites processuais concernentes e consequentes.

Foram mal aplicadas, as normas:

Art. 97.º 2 do CPPT;

Art. 6.º do ETAF (DL 129/84, de 27.04).

A entidade recorrida não contra-alegou.

O Ex.º Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido da inadmissibilidade do presente recurso por ilegitimidade da recorrente para a sua interposição, na medida em que não ficou vencida pela decisão impugnada [art.º 680.º, n.º 1, e art.º 2.º, al. e), do CPPT] e, sem prescindir, da sua improcedência, conforme jurisprudência desta Secção do STA, que cita. Daquela questão prévia foram notificadas as partes (cfr. art.º 704.º do CPC), sem que alguma delas sobre a mesma se tivessem pronunciado.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 — Começamos, então, pela apreciação da questão prévia suscitada pelo Ex.º Procurador-Geral-Adjunto, por que prejudicial ao conhecimento do recurso (cfr. art.º 124.º, n.º 1, do CPPT).

Alega este Ilustre Magistrado, no seu douto parecer, que o presente recurso não deve ser admitido, uma vez que, sendo este circunscrito à parte da sentença *a quo* que convolou a impugnação judicial em recurso contencioso, e na medida em que a mesma lhe foi favorável quanto ao mérito do pedido formulado, a saber: revogação da decisão de indeferimento do pedido de revisão do acto de liquidação do IA, o recorrente carecia, assim, de legitimidade para o efeito, por não ser parte vencida.

Vejamos se lhe assiste razão.

Dispõe o art.º 280.º, n.º 1, do CPPT que "das decisões dos tribunais tributários de 1ª instância cabe recurso, no prazo de 10 dias, a interpor pelo impugnante, recorrente, executado, oponente ou embargante, pelo Ministério Público, pelo representante da Fazenda Pública e por qualquer outro interveniente que no processo fique vencido (. . .)".

Por sua vez, no n.º 3 deste preceito legal, define-se o conceito de parte vencida, considerando-se como tal "a parte que não obteve plena satisfação dos seus interesses na causa".

A este propósito, escreve o Ilustre Conselheiro Jorge Sousa, in *CPPT Anotado*, 4ª ed., pág. 1114, que "a legitimidade para recorrer é um aspecto da legitimidade processual, pelo que deve entender-se que fica vencido quem é prejudicado ou afectado pela decisão.

Normalmente ter ficado vencido é consequência de a decisão ser contrária à posição assumida no processo ou à pretensão formulada.

É vencida a parte cuja pretensão foi repelida ou rejeitada. Diz-se vencida a parte que sofreu gravame com a decisão; a quem ela foi desfavorável.

No entanto, como afirmou o Supremo Tribunal Administrativo, na estera dos autores citados,

"Este gravame (...) tem de ser aferido por um critério prático; não por um critério puramente teórico.

Tem de pôr-se em equação a situação concreta.

Deve assinalar-se a posição que as partes tomaram no processo, com os pedidos, com os requerimentos que formularam perante o tribunal.

Depois, é preciso ter em conta a decisão do tribunal. O benefício que a decisão assegura à parte. Se esta obteve todo o benefício que aspirava, que formulou, que requereu.

Se a parte obteve tudo quanto requereu, não pode ser uma parte vencida, por isso não pode interpor recurso porque não tem interesse para impugnar a decisão. Tudo quanto pediu lhe foi concedido.

Todavia, se a parte não conseguiu obter tudo quanto pediu, por a decisão não lhe ser totalmente favorável, então, nessa parte, tem interesse para interpor o recurso, para impugnar a decisão. Nessa parte, é parte vencida, por a decisão conter um benefício inferior àquele que pretendia obter”.

No caso dos autos e como resulta da petição inicial, a recorrente veio impugnar judicialmente o acto de indeferimento, por extemporâneo, do pedido de revisão do acto de liquidação do imposto automóvel, ao mesmo tempo que e subsidiariamente, sindicava a revogação daquele acto de liquidação, por padecer de vício de erro nos seus pressupostos de direito, pedindo a sua anulação.

Todavia, na decisão recorrida e previamente, decidiu o M.<sup>mo</sup> Juiz *a quo* convolar a referida impugnação em recurso contencioso, por ser esta a forma processual adequada para atacar aquele acto tributário, já que o mesmo não comporta a apreciação da legalidade do acto de liquidação do dito imposto e, concedendo provimento ao recurso, revogar o acto de indeferimento.

Sendo assim e ao contrário daquilo que alega o M.<sup>mo</sup> Magistrado do Ministério Público, a recorrente não carece de legitimidade, por não ser parte vencida, para interpor o presente recurso.

Com efeito e como vimos, a recorrente formulou um pedido de revisão de um acto tributário, que lhe foi indeferido por extemporâneo. Desse acto de indeferimento, veio deduzir impugnação judicial e, subsidiariamente, requereu a revogação do acto de liquidação do citado imposto.

Ora, a decisão recorrida convolveu a presente impugnação judicial em recurso contencioso, por ser esta a forma processual adequada para reagir contra aquele acto de indeferimento. Sendo assim, o tribunal, por via daquele não anulou o acto de liquidação do imposto automóvel ou introduziu qualquer modificação, já que a sua intervenção, na sequência dessa convolação, se limitou a anular a decisão que indeferiu o pedido de revisão oficiosa, nunca podendo substituir-se à Administração e introduzir alterações no acto de liquidação.

É que, para a anulação da liquidação, o meio próprio é a impugnação judicial.

”Salvo disposição em contrário, os recursos contenciosos são de mera legalidade e têm por objecto a declaração de invalidade ou anulação dos actos recorridos (cfr. art.º 6.º do ETAF, anterior redacção).

Aliás, foi por não poder conhecer da legalidade da liquidação, mas apenas da legalidade do acto de indeferimento que levou a que o M.<sup>mo</sup> Juiz *a quo* procedesse à convolação da impugnação judicial em recurso contencioso.

Sendo assim, não tendo o tribunal recorrido se pronunciado sobre aquele pedido subsidiário, é evidente que, nesta parte, a recorrente não obteve tudo quanto requereu, uma vez que a decisão não lhe foi totalmente favorável, obtendo um benefício inferior àquele que pretendia obter com a presente impugnação judicial, ou seja, a nulidade da liquidação.

Pelo que, assim, goza ela de legitimidade para interpor o presente recurso.

3 — Posto isto, passemos, então, à apreciação da questão de fundo.

E esta prende-se com saber se a forma processual utilizada pela recorrente para reagir contra o despacho do Director da Alfândega de Braga, que lhe indeferiu o pedido de revisão oficiosa do acto de liquidação de imposto automóvel, era o próprio.

Dispõe o art.º 97.º, n.º 1, al. d), do CPPT que o processo judicial tributário compreende a impugnação dos actos administrativos em matéria tributária que comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação. E na sua al. p), *in fine*, bem como no seu n.º 2, este normativo prevê a possibilidade de recurso contencioso quando não esteja em causa a apreciação dessa legalidade.

A este propósito, refere o Ex.<sup>mo</sup> Conselheiro Jorge de Sousa, in *CPPT, Anotado*, 4ª ed., pág. 426, que ”há actos em matéria tributária que são impugnados através de recurso contencioso, como resulta da alínea p) e do n.º 2 do art. 97.º deste Código, de onde resulta que o recurso contencioso é o meio processual adequado quando o acto a impugnar seja de indeferimento total ou parcial ou de revogação de isenções ou outros benefícios fiscais, quando dependentes de reconhecimento da administração tributária, e outros actos administrativos relativos a questões tributárias que não comportem a apreciação da legalidade de um acto de liquidação.

Deste artigo resulta claramente que, nos casos em que o acto a impugnar é um acto de liquidação ou um acto que comporta a apreciação da legalidade de um acto de liquidação (acto de indeferimento de reclamação graciosa ou de recurso hierárquico interposto da decisão que a aprecie ou acto de apreciação de pedido de revisão oficiosa, nos termos do art. 78.º da L.G.T.) o meio adequado é o processo de impugnação”.

Ora, no caso em apreço e como vimos, o pedido de revisão oficiosa foi indeferido pelo Director da Alfândega de Braga com fundamento na sua intempestividade, pelo que não foi, assim, apreciada a legalidade do acto de liquidação.

Sendo assim, o meio adequado para reagir contra esse despacho não era a impugnação judicial, mas sim o recurso contencioso, como bem se decidiu.

Aliás e neste sentido, tem sido pacífica e reiterada a jurisprudência desta Secção do STA (vide, por todos, Acs. de 12/11/03, *in rec. n.º 1.192/03*; de 3/12/03, *in rec. n.º 1.190/03* e de 4/2/04, *in rec. n.º 1.259*).

E sendo assim, como bem anota o M.<sup>mo</sup> Juiz *a quo*, não há que apreciar agora a legalidade da liquidação, tal como pretende a recorrente, essa só poderá ser objecto de uma decisão posterior da competente autoridade aduaneira, deferindo ou indeferindo o pedido formulado pela impugnante, como entender legalmente exigível, mas não por intempestividade, como foi decidido no presente recurso contencioso.

Pelo que e nesta parte, a decisão recorrida não merece qualquer censura.

4 — Nestes termos acorda-se em negar provimento ao presente recurso e manter a decisão recorrida.

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

Lihoa, 13 de Outubro de 2004. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*.

## Acórdão de 20 de Outubro de 2004.

### Assunto:

*Imposto automóvel. Pedido de revisão do acto de liquidação. Indeferimento por extemporaneidade. Meio processual adequado. Convolução.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- I — *O despacho de Director de Alfândega que indefere, por extemporaneidade, pedido de revisão de acto de liquidação de IA é susceptível de recurso contencioso, que não de impugnação judicial.*
- II — *Deduzida impugnação judicial contra tal despacho, deve ordenar-se a convolação para a forma de recurso contencioso, se a causa de pedir e o pedido se ajustarem a esta mesma forma e se perfilar tempestiva a interposição.*

Recurso n.º 554/04-40. Recorrente: M3 - Auto - Comércio de Automóveis, Lda. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.<sup>mo</sup> Juiz Conselheiro Mendes Pimentel.

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

M3-AUTO - Comércio de Automóveis, Lda., com sede na Rua Capitão Valente, 109, em Vilar - Vila Verde, não se conformando com a sentença do 2.º Juízo do TT de 1ª Instância do Porto de fls. 76-80 v.º, que julgou esta impugnação improcedente, vem até nós, culminando a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

1. Não houve erro na forma de processo ao ser escolhida a impugnação judicial, pois que o recorrente cumulou vários pedidos com uma conexão lógica entre si: anulação do despacho de indeferimento do pedido de revisão do IA e anulação do acto de liquidação, sendo certo que tais pedidos não são substancialmente incompatíveis.

2. Os pedidos encontram-se em "cumulação aparente" e, nesta forma de cumulação, não se pode opor a diversidade da forma de processo aplicável.

3. Sendo a impugnação judicial o meio mais adequado para conhecer do pedido de anulação do acto tributário de liquidação do IA (e da consequente restituição da quantia paga) e existindo uma forte corrente no sentido de o acto de indeferimento do pedido de revisão ser na mesma forma processual, a escolha processual do impugnante não merece censura.

4. Deduzidas, como foram, diversas pretensões, mesmo que se entenda que estão sujeitas a diferentes formas de processo, não pode o juiz ordenar a convolação do processo para uma das formas consideradas adequadas, pois isso seria substituir-se à parte na eleição de uma pretensão contra as outras, assim violando os princípios da autonomia da vontade e do dispositivo do processo.

5. A inidoneidade do meio processual e a possibilidade da convolação para o que se mostre adequado tem de aferir-se fundamentalmente pela tempestividade do exercício do direito da acção apropriada, pela pertinência da causa de pedir e pela conformidade desta com o correspondente pedido.

Tais requisitos verificam-se no processo.

6. Não se verifica a extemporaneidade da apresentação da impugnação, tendo a petição dado entrada no Tribunal em 24.IV.2002, proveniente do órgão da AT periférico local competente para a prática e para a revogação do acto, onde ela deu entrada a 02.IV.2002.

7. Por errada aplicação ou interpretação, foram violados os artigos 9.º, 95.º, n.ºs 1 e 2, al. d), e 101.º, al. a), da LGT, 10.º, al. e), 97, n.º 1, e 103.º, n.º 1, do CPPT (na redacção dada pela Lei n.º 15/2001), 28.º, n.º 1, al. a), e 35.º da LPTA, 9.º do CC e 267.º do CPC.

Não houve contra-alegação.

O distinto PGA entende que o recurso não merece provimento.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

E a primeira questão que a Rct. nos coloca prende-se com a forma de processo, que considera correcta, contrariamente ao entendido pelo tribunal a quo, que proclamou a existência de atinente erro, pois que o meio processual idóneo para sindicar o acto recorrido do Director da Alfândega de Leixões seria, não a impugnação judicial, antes o recurso contencioso.

Vejamos.

Como se alcança da petição inicial, a ora recorrente deduziu impugnação judicial contra despacho do sobredito Director "que declarou não existir o dever de decidir o pedido de revisão do acto de liquidação de imposto automóvel", pedindo, a final, a anulação de tal decisão e a declaração da existência do dever de a Administração Tributária decidir tal pretensão. Pedido único, pois, como realçado no acórdão desta Secção de 3 de Dezembro último - rec. 1193/03-40, "a solicitada declaração da existência do dever de a Administração Tributária decidir a pretensão do impugnante não é mais que consequência daquele pedido: entendendo-se ser o pedido de revisão tempestivo, é óbvio que a Administração teria de apreciar tal pretensão, ainda que não competisse ao tribunal, que não faz administração activa, declará-lo nesta fase processual." Regista-se na sentença recorrida que "o indeferimento do pedido de revisão por banda do Sr. Director da Alfândega teve por único fundamento a respectiva extemporaneidade, tendo-se ele absterido de se pronunciar sobre questões atinentes ao acto de liquidação do imposto automóvel".

Ora, segundo o artigo 97.º, n.º 1, do CPPT, o processo judicial tributário compreende:

«d) *A impugnação dos actos administrativos em matéria tributária que comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação;* (...).

p) *O recurso contencioso do indeferimento total ou parcial ou da revogação de isenções ou outros benefícios fiscais, quando dependentes de reconhecimento da administração tributária, bem como de outros actos administrativos relativos a questões tributárias que não comportem apreciação da legalidade do acto de liquidação.»*

Ante tais estatuições legais, é entendimento pacífico e reiterado deste Supremo que de acto de indeferimento de pedido de revisão de liquidação de imposto automóvel que não aprecie a legalidade da mesma cabe recurso contencioso, não impugnação judicial - inter alia, os acórdãos proferidos nos recursos n.ºs 1258/03-40, de 19.XI.03; 1193/03-40, de 03.XII.03; 1298/03-40, de 10.XII.03; 1300/03-40, de 19.XI.03; 1301/03-40, de 10.XII.03, e 1846/03-40, de 04.II.04.

Decidindo neste pendor, a sentença recorrida não merece, no ponto, censura. Sucede, porém, que a instância não operou a adequada convolação, por se lhe afigurar manifesta a extemporaneidade da petição.

Aqui, mal andou o M.<sup>mo</sup> Juiz de Direito a quo.

Na verdade, a contribuinte dispunha de dois meses (contados da data da notificação do despacho de indeferimento do Director da Alfândega de Leixões e nos termos artigo 279.º, c ), do Código Civil) para a sua apresentação "no tribunal tributário competente ou no serviço periférico local onde haja sido ou deva legalmente considerar-se praticado o acto" - artigos 28.º, n.º 1, al. a), da anterior LPTA (vigente ao tempo), e 103.º, n.º 1, do CPPT, redacção introduzida pela Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho.

Como expressamente referido pela instância, a contribuinte foi notificada da decisão de indeferimento em foco em 11.II.2002.

E do carimbo apostado pela Alfândega de Leixões na petição inicial se vê que ela aí deu entrada em 02.IV.2002, data em que, patentemente, não havia transcorrido o sobredito prazo legal [*dies ad quem*: 12.IV.2002].

Seguro é, pois, que não se perfila o dito obstáculo da caducidade, por isso que, no ponto, não pode manter-se na ordem jurídica a sentença recorrida.

É sabido que, segundo o artigo 199.º do CPC, *o erro na forma de processo importa unicamente a anulação dos actos que não possam ser aproveitados, devendo praticar-se os que forem estritamente necessários para que o processo se aproxime, quanto possível, da forma estabelecida pela lei.*

De modo semelhante dispõe o n.º 3 do artigo 98.º do CPPT, cujo n.º 4 estatui que, *em caso de erro na forma de processo, este será convolado na forma do processo adequada, nos termos da lei.*

E no artigo 97.º, n.º 3, da LGT se impõe *a correcção do processo quando o meio usado não for o adequado segundo a lei.*

Termos em que se acorda anular todo o processado a partir da petição inicial, aproveitando-se, porém, os documentos com ela juntos, prosseguindo os autos como recurso contencioso, assim se provendo o presente recurso jurisdicional.

Não é devida tributação.

Lisboa, 20 de Outubro de 2004. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 20 de Outubro de 2004.

### Assunto:

*Prescrição de procedimento contra-ordenacional.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*No regime do DL n.º 433/82, de 27.X, na redacção introduzida pelo DL n.º 244/95, de 14.X (aplicável ex vi artigo 4.º do DL n.º 376-A/89, de 27.X), conjugado com o artigo 121.º, n.º 3, do Código Penal, a prescrição do procedimento contra-ordenacional tem sempre lugar quando, desde o início e ressalvado o tempo de suspensão, tiver transcorrido o prazo normal de prescrição, acrescido de metade.*

Recurso n.º 699/04. Recorrente: Ministério Público. Recorrida: CLGAR TRADING, LDA. Relator: Ex.º Juiz Cons.º. Dr. Mendes Pimentel.

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

O Ministério Público recorre do despacho M.º Juiz de Direito do TT de Aveiro de fls. 177 que declarou a prescrição do procedimento pela contra-ordenação em causa nestes autos.

Culmina a atinente alegação com as seguintes conclusões:

1 - A decisão recorrida, ao declarar a prescrição do procedimento por contra-ordenação, fez uma errada aplicação dos artigos 27.º-A do DL 433/82, de 27.X, na redacção dada pelo DL 244/95, de 14.X, e 120.º, n.ºs 1, al. b), e 2, do Código Penal.

2 - Atento o estabelecido no Acórdão n.º 6/2001 do STJ, é aplicável ao regime das contra-ordenações a regra do n.º 3 do art.º 121.º do Código Penal quanto à prescrição do procedimento por contra-ordenações.

3 - O regime da suspensão da prescrição do procedimento criminal é aplicável ao regime da prescrição do procedimento contra-ordenacional, tal como fixou o Acórdão do STJ n.º 2/2002.

4 - A notificação da decisão que aplicou a coima, em 14.VIII.1998, interrompeu o prazo da prescrição, pelo que, naquela data, começou nova contagem.

5 - A notificação do despacho que recebeu o recurso e designou data para julgamento suspendeu a contagem do prazo de prescrição de três anos.

6 - Face ao exposto, não pode considerar-se ter decorrido o prazo prescricional.

7 - Pelo que o despacho ora recorrido deverá ser substituído por outro que designe data para julgamento.

8 - Normas jurídicas violadas: artigos 27.º-A do DL n.º 433/82, de 27.X, na redacção dada pelo DL n.º 244/95, de 14.X, e 120.º, n.º 1, al. b), e 2, do Código Penal.

Não houve contra-alegação.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

No despacho de fls. 177, de 11.IV.2002, o M.º Juiz de Direito do TT de 1ª Instância de Aveiro declarou prescrito o procedimento contra-ordenacional pela infracção que deu origem aos presentes autos, prevista no artigo 19.º, n.º 1, do DL n.º 52/93, de 26.II, e punível pela alínea e) do n.º 1 do artigo 61º-A do DL n.º 325/93, de 25.IX, alegadamente perpetrada em 09.V.1998, *ut* auto de fls. 2-3.

Funda-se tal decisão no facto de haver decorrido o prazo de prescrição de dois anos, acrescido de metade, e não ser de ressalvar qualquer período de suspensão.

Contra este entendimento se insurge o Ministério Público, por entender que o tal prazo de prescrição se interrompeu com a notificação da decisão que aplicou a coima, em 14.VIII.1998, data em que se iniciou nova contagem, a qual se suspendeu com o despacho que recebeu o recurso e designou data para o julgamento.

*Quid juris?*

Como bem se refere no despacho recorrido, "à data da infracção em causa nestes autos, encontrava-se em vigor o DL n.º 433/82, aplicável à presente infracção por força do disposto no art.º 4.º do DL 376-A/89, de 27.10, que prevê no seu art.º 27.º a prescrição do pro-



cedimento contra-ordenacional logo que hajam decorrido dois anos sobre a prática da infracção.”

Por outro lado, nos termos do art.º 121.º, n.º 3, do Código Penal, aplicável *ex vi* art.º 32.º do sobredito DL n.º 433/82, a prescrição tem **sempre** lugar quando, desde o início e ressalvado o tempo de suspensão, tiver transcorrido o prazo normal de prescrição acrescido de metade.

Acresce que, de harmonia com o art.º 27.º-A, n.º 2, do dito DL 433/82, na redacção introduzida pela Lei n.º 109/2001, de 24.XII, [afora o caso previsto na alínea a) de seu n.º 1 - *não puder (o procedimento) legalmente iniciar-se ou continuar por falta de autorização legal - , situação que, in casu, não ocorre*] ”a suspensão não pode ultrapassar seis meses.” Segue-se que, no caso vertente, o prazo de prescrição do procedimento contra-ordenacional jamais poderia exceder três anos e seis meses.

Ora, entre a data dos factos ajuizados e a do despacho recorrido haviam decorrido três anos e onze meses. E, na presente data, seis anos e quatro meses.

Como assim, perfila-se, efectivamente, a prescrição do procedimento contra-ordenacional respeitante à infracção em foco.

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso.

(No mesmo sentido, o acórdão desta Secção de 29 de Junho último, tirado no recurso n.º 569/04-40, seguido de perto).

Não é devida tributação - 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, 20 de Outubro de 2004. — *Mendes Pimentel* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

### Acórdão de 4 de Novembro de 2004.

Recurso n.º 1843/03. Recorrente: Fazenda Pública. Recorrido: Daniel Sevivas da Costa Leão. Relator: Ex.º Juiz Conselheiro Dr. Fonseca Limão.

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

Por acórdão de 19/5/04, a fls 116 e seguintes, este S.T.A. declarou-se incompetente, em razão da hierarquia para conhecer do recurso interposto pela F.P. da sentença a fls 78 e seguintes, do T.T. de 1ª Instância do Porto, porquanto e contrariamente ao alegado pela recorrente não foi estabelecido como provado que tivesse sido praticado novo acto de liquidação.

O assim decidido foi agora alvo de um pedido de reforma, ao abrigo do art. 669.º, n.º 2, al. b), do C.P. Civil, pela F.P. que sustenta ter sido estabelecido, na peça recorrida, ao dar como reproduzido o documento de fls 11 a 13 dos autos, que ocorreu um novo acto de liquidação.

Por sua vez, o recorrido Daniel Sevivas da Costa Leão pede a esclarecimento do dito ”acórdão no sentido de se declarar que é questão

de direito julgar estranha, anómala e totalmente irrelevante para os presentes autos a questão colocada pela Fazenda Nacional, uma vez que a impugnação objecto destes autos já foi decidida em douto Acórdão do S.T. Administrativo, inexistindo, como consequência causa legítima de execução”.

O M.º Magistrado do M.º P.º, junto deste S.T.A., opinou no sentido do indeferimento de ambos os requerimentos.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

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

Segundo Alberto dos Reis (*C.P.C. Anot.*, vol. V, pág. 151) ”a sentença é obscura quando contém algum passo cujo sentido seja inteligível; é ambígua quando alguma passagem se preste a interpretação diferente”.

Como atrás se referiu, o acórdão aclarando limitou-se a julgar este S.T.A. incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso interposto pela F.P., sendo certo que não enferma, nem o requerente e ora recorrido lhe imputa qualquer obscuridade ou ambiguidade.

Daí que o pedido de esclarecimento deva ser indeferido.

Aprecemos agora o pedido de reforma.

Sustenta a recorrente que a sentença recorrida estabeleceu ter sido praticado um novo acto de liquidação, pois que deu como reproduzido o documento de fls 11 a 13 que a ele se refere.

Efectivamente, na alínea c) do probatório da sentença recorrida, refere-se o seguinte:

«Em execução daquele Acórdão foi o aqui referente notificado por ofício datado de 25-09-2002 de que não havia nada a restituir nos termos do documento cuja cópia consta de fls 11 a 13 e que aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais».

Ora, a circunstância de a sentença recorrida dar por reproduzido tal documento não significa, desde logo que se prove tudo o que ele contém.

Por outro lado, a referência a tal documento apenas releva para o efeito de justificar o facto, esse sim considerado provado, de que foi efectuada notificação ao ora recorrido de cujo ofício constava não haver nada a restituir.

Em suma, a sentença recorrida não considerou provado que tivesse sido efectuada nova liquidação.

Por isso, a F.P., ao afirmar na conclusão II do recurso que a ”autoridade aduaneira procedeu à substituição do acto anulado por outro de liquidação válido”, suscita uma questão de facto, pois que não demanda a interpretação e aplicação da lei, não decidida na peça recorrida e para cuja resolução não é competente o S.T.A. (v. art.º 21.º n.º 4, 32.º, n.º 1, al. b), 39.º e 41.º, n.º 1, al. a), do E.T.A.F. (anterior) e 280.º, n.º 1, do C.P.P.T.

Daí que o pedido de reforma deva improceder.

Termos em que se acorda em indeferir os pedidos de esclarecimento e reforma formulados, respectivamente, pelo recorrido Daniel Sevivas da Costa Leão e pela recorrente F.P.

Custas pelo recorrido; taxa de justiça mínima.

Lisboa, 4 de Novembro de 2004. — *Fonseca Limão* (relator) — *Almeida Lopes* — *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 10 de Novembro de 2004.

### Assunto:

*Imposto automóvel. Revisão oficiosa do acto de liquidação. Impugnação judicial. Recurso contencioso. Convocação.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O meio processual adequado para reagir contra o despacho do Director da Alfandega que indeferiu, por intempestivo, o pedido de revisão do acto de liquidação de imposto automóvel é o recurso contencioso e não a impugnação judicial, uma vez que se trata de acto que não aprecia a legalidade do acto de liquidação [cfr. art.º 97º, n.ºs 1, al. d) e p), in fine e 2, do CPPT].*
- 2 — *Tendo sido deduzida impugnação judicial daquele despacho, deve ordenar-se, oficiosamente, a convocação do processo para a forma de recurso contencioso, desde que não seja manifesta a sua improcedência ou intempestividade e seja idónea respectiva petição.*

Recurso n.º 552/04-40. Recorrente: M3 Auto - Comércio de Automóveis, L.<sup>da</sup>; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Juiz Cons.º Dr. Pimenta do Vale.

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

1 - M3 Auto - Comércio de Automóveis, L.<sup>da</sup>, com sede na Rua Capitão Valente, n.º 109, Vilar, Vila do Conde, não se conformando com a decisão do Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto que julgou improcedente a impugnação judicial interposta do despacho do Director da Alfandega de Leixões que indeferiu o pedido de revisão oficiosa do acto de liquidação de Imposto Automóvel relativo à DVL 96/009688, de 96/07/29, no valor 1.885,82 euros, por intempestivo, absolvendo a Fazenda Pública da instância, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1. Não houve erro na forma do processo, ao ser escolhida a impugnação judicial, pois que o recorrente, cumulou vários pedidos com uma conexão lógica entre si: anulação do despacho de indeferimento do pedido de revisão do IA e anulação do acto de liquidação, sendo certo que tais pedidos não são substancialmente incompatíveis.

2. Os pedidos encontram-se em "cumulação aparente" e, nesta forma de cumulação, não se pode opor a diversidade da forma de processo aplicável.

3. Sendo a impugnação judicial o meio mais adequado para conhecer do pedido de anulação do acto tributário de liquidação do IA (e da consequente restituição da quantia paga) e existindo uma forte corrente no sentido de o acto de indeferimento do pedido de revisão é sindicável na mesma forma processual, a escolha processual do impugnante não merece censura.

4. Deduzidas, como foram, diversas pretensões, mesmo que se entenda que estão sujeitas a diferentes formas de processo, não pode o juiz ordenar a convocação do processo para uma das formas consideradas adequadas, pois isso, seria substituir-se à parte na eleição

de uma pretensão contra as outras, assim violando os princípios da autonomia da vontade e do dispositivo do processo.

5. A inidoneidade do meio processual e a possibilidade da convocação para o que se mostre adequado tem de aferir-se fundamentalmente pela tempestividade do exercício do direito da acção apropriada, pela pertinência da causa de pedir e pela conformidade desta com o correspondente pedido.

Tais requisitos verificam-se, neste processo.

6. Não se verifica a extemporaneidade da apresentação da impugnação, tendo a petição dado entrada no Tribunal em 24.04.2002, proveniente do órgão da AT periférico local, competente para a prática e para a revogação do acto, onde ela deu entrada a 02.04.2002.

7. Por errada aplicação ou interpretação, foram violados os arts. 9º, 95º, n.ºs 1 e 2, al. d), e 101º, al. a), da LGT, arts. 10º, al. e), 97º, nº 1, e 103º, nº 1, do CPPT (na redacção dada pela Lei nº 15/2001), arts. 28º, nº 1, al. a), e 35º da LPTA, o art. 9º do CC e o art. 267º do CPC.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Ex.<sup>mo</sup> Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser concedido provimento ao presente recurso, conforme vem sendo jurisprudência desta Secção. do STA, que cita.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - A questão que constitui objecto do presente recurso consiste em saber se a forma processual utilizada pela recorrente para reagir contra o despacho do Director da Alfandega de Leixões, que lhe indeferiu o pedido de revisão oficiosa do acto de liquidação de imposto automóvel, por extemporâneo, era o próprio.

Dispõe o art.º 97º, nº 1, al. d), do CPPT que o processo judicial tributário compreende a impugnação dos actos administrativos em matéria tributária que comportem a apreciação da legalidade do acto de liquidação. E na sua al. p), *in fine*, bem como no seu nº 2, este normativo prevê a possibilidade de recurso contencioso quando não esteja em causa a apreciação dessa legalidade.

A este propósito, escreve o Ex.<sup>mo</sup> Conselheiro Jorge Sousa, in *CPPT, Anotado*, 4ª ed., pág. 426, que "há actos em matéria tributária que são impugnados através de recurso contencioso, como resulta da alínea p) do nº 2 do art. 97.º deste Código, de onde resulta que o recurso contencioso é o meio processual adequado quando o acto a impugnar seja de indeferimento total ou parcial ou de revogação de isenções ou outros benefícios fiscais, quando dependentes de reconhecimento da administração tributária, e outros actos administrativos relativos a questões tributárias que não comportem a apreciação da legalidade de um acto de liquidação.

Deste artigo resulta claramente que, nos casos em que o acto a impugnar é um acto de liquidação ou um acto que comporta a apreciação da legalidade de um acto de liquidação (acto de indeferimento de reclamação graciosa ou de recurso hierárquico interposto da decisão que a aprecie ou acto de apreciação de pedido de revisão oficiosa, nos termos do art. 78.º da L.G.T.) o meio adequado é o processo de impugnação".

Ora, no caso em apreço e como vimos, o pedido de revisão oficiosa foi indeferido, pelo Director da Alfandega de Leixões, com fundamento de não existir o dever de decidir o pedido de revisão oficiosa do acto de liquidação do imposto automóvel, por intempestivo, pelo que não foi, assim, apreciada a legalidade do acto de liquidação.

Deste modo e não estando em causa o acto de liquidação, nem a legalidade deste mesmo acto, o meio adequado para reagir contra esse despacho não era a impugnação judicial, mas sim o recurso contencioso, como bem anota o M.<sup>mo</sup> Juiz *a quo*.

Pelo que e nesta parte, a decisão recorrida não merece qualquer censura.

3 - Mas deverá proceder-se à alegada convalidação?

Dispõe o art.º 97º, n.º 3, da LGT que deverá ordenar-se "a correcção do processo quando o meio usado não for o adequado segundo a lei".

É estabelece o art.º 98º, n.º 4, do CPPT que "em caso de erro na forma do processo, este será convalidado na forma do processo adequada, nos termos da lei.

Por outro lado, tem vindo esta Secção do STA a entender que a convalidação é admitida sempre desde que não seja manifesta a improcedência ou intempestividade desta, além da idoneidade da respectiva petição para o efeito.

Decidiu, porém, o M.<sup>mo</sup> Juiz *a quo* que a requerida convalidação não era agora possível e por duas ordens de razões: em primeiro lugar, por na petição inicial a impugnante formular dois pedidos um principal de anulação do acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa do acto de liquidação e um outro subsidiário, a saber: "anulando-se a decisão *a quo* . . . com direito à restituição do IA liquidado e pago, e de juros indemnizatórios, à taxa legal desde o pagamento até efectivo reembolso" - e, em segundo lugar, por que, à data em que deu entrada a petição inicial no Tribunal de 1ª Instância (24/4/02), ter já decorrido o prazo de dois meses a que alude o art.º 28º, n.º 1, al. a), da LPTA, na anterior redacção.

Mas não assiste razão àquele Magistrado.

Com efeito e quanto à primeira das referidas razões, dispõe o art.º 469º, n.º 1, do CPC que subsidiário é o pedido formulado "para ser tomado em consideração somente no caso de não proceder um pedido anterior".

Ora, no caso em apreço, não há qualquer pedido nessas condições. Este consiste apenas na revogação "da decisão *quo* e declarando existir o dever de a Administração Tributária decidir a pretensão do impugnante, por ser nulo o acto de liquidação do IA do seu veículo ou, pelo menos anulável, por vício de violação de lei e erro nos pressupostos de direito".

A restituição do IA liquidado e pago e de juros indemnizatórios é consequência directa e necessária do deferimento do pedido de revogação daquele acto.

Por outro lado, também não se verifica a segunda das citadas razões.

Na verdade, tem sido entendimento da doutrina e jurisprudência que sendo o requerimento de interposição de recurso dirigido ao tribunal, apesar de apresentado à autoridade administrativa, que é mero intermediário entre o requerente e o tribunal, deverão aplicar-se as regras de contagem do prazo como se aquele fosse apresentado neste (vide Conselheiro Jorge Sousa, *ob. cit.*, pág. 182 e Ac. desta Secção do STA de 3/5/00, *in rec.* n.º 24.562).

Sendo assim, tendo a impugnante sido notificada da decisão de indeferimento no dia 11/2/02 e a petição inicial dado entrada na Alfandega de Leixões no dia 2/4/02 (vide fls. 2), o recurso contencioso, a proceder-se à convalidação, é tempestivo.

E nada obsta, na verdade, à referida convalidação.

Com efeito, a impugnante formulou o pedido de anulação do despacho referido e "decidindo-se existir o dever de a Administração Tributária decidir a pretensão da impugnante, por ser nulo o acto de liquidação de IA (. . .) ou, pelo menos, anulável".

E, para o efeito, alegou que o pedido de revisão do acto era atempado e não extemporâneo, como entendeu o despacho *a quo*.

Assim, quer o pedido quer a causa de pedir ajustam-se à forma de recurso contencioso (cfr. art.º 6º do ETAF).

Deste modo, "nada obsta, pois, à predita convalidação, devendo, para tanto e tal como preceitua o art.º 199º do CPC, anular-se os actos inaproveitáveis e praticar-se os necessários, por forma a seguir-se o rito processual previsto para o recurso contencioso, nos termos da L.P.T., tal como se prescreve no art. 97º, n.º 2, do C.P.P.T..

O qual, a proceder, determinará a anulação do despacho impugnado e a substituição por outro que, não havendo razões obstativas, apreciará a liquidação. revidenda, seguindo-se, se for caso disso, a impugnação judicial, nos termos do art. 97º, n.º 1, al. d), do C.P.P.T." (Ac. de 12/11/03, *in rec.* n.º 1.206/03).

No mesmo sentido, pode ver-se, ainda e entre outros, os Acórdãos desta Secção do STA de 15/10/03, *in rec.* n.º 1.021/03; 12/11/03, *in rec.* n.º 1.192/03 e de 19/11/03, *in rec.* n.º 1.258/03.

4 - Nestes termos, acorda-se em conceder provimento ao presente recurso e anular todo o processado, aproveitando apenas a petição inicial e os documentos com ela juntos, prosseguindo o processo na forma de recurso contencioso.

Sem custas.

— Lisboa, 10 de Novembro de 2004. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*.

## Acórdão de 17 de Novembro de 2004.

### Assunto:

*Recurso para o Supremo Tribunal Administrativo. Competência em razão da hierarquia. Matéria de facto e matéria de direito. Poderes de revista. Carimbo de entrada de documento. Falta de especificação dos factos considerados como provados. Anulação da decisão recorrida. Ampliação da matéria de facto.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- I — *Cabe nos poderes de cognição do Supremo Tribunal Administrativo, nos recursos em que tem meros poderes de revista, apurar factos derivados de actos processuais, alguns dos quais são imprescindíveis para averiguar questões de conhecimento officioso que lhe cabe conhecer.*
- II — *Entre essas questões inclui-se a da tempestividade da apresentação de peças processuais, que é aferida pela indicação de consta dos carimbos que nelas são colocadas, cujo teor tem as características de documento autêntico*

*e, por isso, constitui matéria englobada nos poderes de cognição dos tribunais de revista, por ter valor probatório fixado na lei (arts. 363.º, n.º 2, 369.º, 370.º e 371.º, n.º 1, do Código Civil e 722.º, n.º 2, do C.P.C.).*

- III — *O Supremo Tribunal Administrativo, nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª instância, tem poderes de cognição limitados a matéria de direito (art. 21º, n.º 4, do E.T.A.F.).*
- IV — *Nesses processos, o Supremo Tribunal Administrativo tem os poderes que a lei do processo civil atribui ao Supremo Tribunal de Justiça em recursos de revista, devendo aplicar aos factos materiais fixados pelo tribunal recorrido o regime jurídico que julgue adequado (art. 729.º, n.º 1, do C.P.C.).*
- V — *Em recursos jurisdicionais deste tipo, se na decisão recorrida se omite completamente a especificação dos factos que se consideram como provados, deve ser anulada a decisão e ordenada a ampliação da matéria de facto, nos termos dos artigos 729.º, n.º 3, e 730.º, n.ºs 1 e 2, do C.P.C.*

Recorrente: M3 Auto — Comércio de Automóveis, L.<sup>da</sup>; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Juiz Cons.<sup>o</sup>. Dr. Jorge de Sousa.

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

1 - M3 AUTO - COMÉRCIO DE AUTOMÓVEIS, LDA, deduziu impugnação judicial no Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto, tendo por objecto o despacho do Senhor Director da Alfândega de Leixões, de 6-2-2002 que declarou não existir o dever legal de decidir um pedido de revisão do acto de liquidação de IA (Imposto Automóvel), relativo à DVL 96/0096868, de 29-7-1996.

Aquele Tribunal julgou a impugnação improcedente.

Inconformada a impugnante interpôs o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando alegações com as seguintes conclusões:

1 - *Não houve erro na forma do processo, ao ser escolhida a impugnação judicial, pois que o recorrente cumulou vários pedidos com uma conexão lógica entre si: anulação do despacho de indeferimento do pedido de revisão do IA e anulação do acto de liquidação, sendo certo que tais pedidos não são substancialmente incompatíveis.*

2 - *Os pedidos encontram-se em "cumulação aparente" e, nesta forma de cumulação, não se pode opor a diversidade da forma de processo aplicável.*

3 - *Sendo a impugnação judicial o meio mais adequado para conhecer do pedido de anulação do acto tributário de liquidação do IA (e da consequente restituição da quantia paga) e existindo uma forte corrente no sentido de o acto de indeferimento do pedido de revisão é sindicável na mesma forma processual, a escolha processual do impugnante não merece censura.*

4 - *Deduzidas, como foram, diversas pretensões, mesmo que se entenda que estão sujeitas a diferentes formas de processo, não pode o juiz ordenar a convalidação do processo para uma das formas consideradas adequadas, pois isso seria substituir-se à parte na eleição de uma pretensão contra*

*as outras, assim violando os princípios da autonomia da vontade e do dispositivo do processo.*

5 - *A inidoneidade do meio processual e a possibilidade da convalidação para o que se mostre adequado tem de aferir-se fundamentalmente pela tempestividade do exercício do direito da acção apropriada, pela pertinência da causa de pedir e pela conformidade desta com o correspondente pedido.*

*Tais requisitos verificam-se neste processo.*

6 - *Não se verifica a extemporaneidade da apresentação da impugnação, tendo a petição dado entrada no Tribunal em 24.04.2002, proveniente do órgão da AT periférico local, competente para a prática e para a revogação do acto, onde ela deu entrada a 02.04.2002.*

7 - *Por errada aplicação ou interpretação, foram violados os arts. 9.º, 95.º n.ºs 1 e 2, al. d), e 101.º, al. a), da LGT, arts. 10.º, al. e), 97.º, n.º 1 e 103.º, n.º 1, do CPPT (na redacção dada pela Lei n.º15/2001), arts. 28º, nº 1, al. a), e 35.º da LPTA, o art. 9.º do CC e o art. 267.º do CPC.*

*Termos em que e nos do douto suprimento deve o presente recurso merecer provimento, revogando-se a douta sentença recorrida, como acto de JUSTIÇA.*

*Não foram apresentadas contra-alegações.*

O Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto emitiu douto parecer nos seguintes termos:

*Na 6.ª conclusão das suas alegações, a Recorrente afirma um facto (que a petição inicial deu entrada no órgão da administração tributária periférica local em 2.4.02) que o Meritíssimo Juiz a quo não estabeleceu, nem levou em conta ao decidir pela extemporaneidade da introdução do feito em juízo.*

*Significa o exposto que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, circunstância que obsta a que este S.T.A. dele possa conhecer, sendo competente, antes o T.C.A.: arts. 21.º, n.º 4, 32, n.º 1, al. b) e 41, n.º 1, al. a), do E.T.A.F./96.*

*Termos em que sou de parecer que, ouvida a Recorrente, se declare este S.T.A. incompetente em razão da hierarquia.*

Notificadas as partes para se pronunciarem sobre este douto parecer, nada vieram dizer.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - Este Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a entender em inúmeros arestos, a competência do Tribunal afere-se pelo *quid disputatum*, e não pelo *quid decisum*.

Por isso, é indiferente, para o efeito de decidir sobre a competência do Tribunal, determinar a atendibilidade ou o relevo das afirmações factuais no julgamento do recurso.

Para determinação da competência hierárquica, à face do preceituado nos artigos 32º, n.º 1, alínea b), do E.T.A.F. de 1984 e 280.º do C.P.P.T., o que é relevante é que o recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

Não releva, para efeitos da determinação da competência, saber se, para decidir a questão de direito tal como o tribunal *ad quem* a entende, vai ou não ser efectivamente necessário alterar a matéria de facto fixada na decisão recorrida.

Na verdade, o tribunal *ad quem*, antes de estar decidida a sua competência, não pode antecipar a sua posição sobre a solução da

questão de direito, pois decidir qual é esta solução cabe apenas ao tribunal que estiver já julgado competente.

Assim, a questão da competência hierárquica para efeitos daquelas normas, é uma questão prévia que tem de ser decidida abstraindo da solução de direito que o tribunal *ad quem* tomaria se fosse competente.

Nestas condições, o que há a fazer para decidir a questão da competência hierárquica, é apenas verificar se o recorrente pede a alteração da matéria de facto ou invoca factos que não vêm dados como provados.

Se o faz, o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, e fica, desde logo, definida a competência do Tribunal Central Administrativo, independentemente da eventualidade de, por fim, este Tribunal, então já julgado competente, vir a concluir que a discordância sobre a matéria fáctica ou os factos não provados alegados são irrelevantes para a decisão do recurso, à face da posição de direito que entende adequada.

3 - Fazendo aplicação de tais princípios ao caso dos autos, constata-se que, na conclusão 6.<sup>a</sup>, a Recorrente afirma que a petição deu entrada no serviço periférico local em 2-4-2002.

Pelo carimbo aposto na petição, datado de 2-4-2002, confirma-se que a petição deu entrada na Alfândega de Leixões, na data indicada.

Podendo a petição de impugnação ser "apresentada no tribunal tributário competente ou no serviço periférico local onde haja sido ou deva legalmente considerar-se praticado o acto" (art. 102.<sup>o</sup>, n.º 1, do C.P.P.T.), o acto de registo da entrada na petição naquele serviço deve considerar-se como um acto processual.

Relativamente aos actos do próprio processo judicial (ao contrário do que sucede com os que constem do processo administrativo), este Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a entender que cabe nos seus poderes de cognição levá-los em conta, mesmo nos recursos em que tem meros poderes de revista, por alguns deles serem imprescindíveis para averiguar questões de conhecimento oficioso que lhe cabe conhecer.

Entre essas questões inclui-se a da tempestividade da apresentação de peças processuais, que é aferida pela indicação que consta dos carimbos que nelas são colocadas, cujo teor tem as características de documento autêntico e, por isso, constitui matéria englobada nos poderes de cognição dos tribunais de revista, por ter valor probatório fixado na lei (arts. 363.<sup>o</sup>, n.º 2, 369.<sup>o</sup>, 370.<sup>o</sup> e 371.<sup>o</sup>, n.º 1, do Código Civil e 722.<sup>o</sup>, n.º 2, do C.P.C.). Aliás, não se podendo considerar como uma questão saber se o carimbo tem o teor que tem (quando não é posta em causa a sua autenticidade), pois tal é apreensível por mera percepção, saber se através dele se prova ou não que a petição deu entrada nos serviços da administração tributária na data nele indicada é pura matéria de direito.

Assim, é de concluir que, ao referir nas alegações do presente recurso jurisdicional que a petição inicial deu entrada na data de 2-4-2004 na Alfândega de Leixões, o Recorrente não está a colocar uma questão de facto, mas sim de direito, a apreciar à face daquelas normas, e por isso, tal alegação não implica a incompetência deste Supremo Tribunal Administrativo em razão da hierarquia.

4 - Na sentença recorrida não se especificam os factos provados e não provados.

A Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, em recursos em processos julgados inicialmente pelos

tribunais tributários de 1.<sup>a</sup> instância, apenas conhece de matéria de direito - artigo 21.<sup>o</sup>, n.º 4, do E.T.A.F. de 1984, tendo, portanto, meros poderes de revista.

O n.º 2 do artigo 123.<sup>o</sup> do Código de Procedimento e de Processo Tributário, em sintonia com o preceituado no n.º 2 do artigo 659.<sup>o</sup> do Código de Processo Civil, estabelece a obrigação de o tribunal discriminar a matéria provada da não provada. Assim, devendo a actividade do S.T.A., em processos julgados inicialmente pelos tribunais tributários de 1.<sup>a</sup> instância, limitar-se à aplicação do direito aos factos materiais fixados pelo tribunal recorrido (art. 729.<sup>o</sup>, n.º 1, do Código de Processo Civil), não tendo este fixado quaisquer factos, não existem condições para a levar a cabo.

Por outro lado, nem mesmo através da fundamentação utilizada na apreciação das questões prévias se pode entender estarem fixados factos (apesar da irregularidade da falta de discriminação), pois não é identificado o acto que é objecto de impugnação, não se indica a sua data, autoria e teor integral, sendo a única remissão para o seu teor efectuada para a parte da petição inicial em que a Recorrente se lhe refere.

Nesta situação, impõe-se ordenar a ampliação da matéria de facto, em consonância com o preceituado no artigo 729.<sup>o</sup>, n.º 3, e 730.<sup>o</sup>, n.ºs 1 e 2, do Código de Processo Civil, norma aplicável por evidente maioria de razão, não se definindo desde já o direito aplicável, por tal não ser possível sem um mínimo de suporte factual.

Termos em que acordam em anular a decisão recorrida e em ordenar a baixa do processo ao Tribunal Tributário de 1.<sup>a</sup> Instância do Porto a fim ser proferida nova decisão com especificação dos factos que se consideram como provados.

Sem custas.

Lihoa, 17 de Novembro de 2004. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Vitor Meira*.

## Acórdão de 17 de Novembro de 2004.

### Assunto:

*Recurso jurisdicional. Revista. Definição do direito aplicável. Arts. 729.<sup>o</sup> e 730.<sup>o</sup> do CPC. Poderes de cognição do STA. Matéria de facto. Art. 210, n.º 4, do ETAF.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Definido o direito aplicável pelo tribunal de revista, nos termos dos arts. 729.<sup>o</sup> e 730.<sup>o</sup> do CPC e julgada de novo a causa, no tribunal a quo, com estrita aplicação do mesmo direito, improcede necessariamente o recurso interposto da decisão deste com fundamento na contro- vérsia sobre o direito já definido e mandado aplicar.*
- 2 — *A omissão de deveres gerais de diligência, sem recurso à interpretação de normas jurídicas ou à sensibilidade jurídica do julgador, concretiza questão de facto que o STA não syndica — art. 21.<sup>o</sup>, n.º 4, do ETAF.*

Recurso n.º 717/04-40. Recorrente: Fazenda Pública. Recorrida: Philip Morris Portugal — Empresa de Tabacos, L.<sup>da</sup>; Relator: Ex.<sup>mo</sup> Juiz Cons. Dr. Brandão de Pinho.

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

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pela FAZENDA PÚBLICA, do acórdão do TCA a fls. 407 e segs., que concedeu provimento ao recurso que PHILIP MORRIS PORTUGAL, EMPRESA COMERCIAL DE TABACOS, LDA interpusera da sentença que, por sua vez, julgou improcedente a impugnação judicial que a mesma deduzira contra a liquidação de Imposto de Consumo e IVA.

Fundamentou-se a decisão em que, aplicado o direito já definido pelo STA e efectuada a ampliação da matéria de facto aí ordenada, a AF não demonstrou "que a impugnante tinha tido a possibilidade de, antes de 04/08/1992, ter podido estampilhar os maços de tabaco importado ao preço de 300\$00/maço, não podia proceder à liquidação do imposto especial de consumo com base no PVP de 300\$00/maço."

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

«1.<sup>a</sup> A homologação de um novo PVP prevista no Decreto-Lei n.º 444/86 tem efeitos constitutivos de direitos e de deveres, pelo que, neste aspecto, tem natureza imperativa, constituindo o fabricante ou importador na obrigação de respeitar o novo PVP bem como o Estado;

2.<sup>a</sup> Após a notificação da homologação do novo PVP a "Philip Morris" estava obrigada à prática do novo preço e de, consequentemente, liquidar as imposições fiscais com base no mesmo, não o tendo feito violou o disposto no art. 50.º do Decreto-Lei 444/86, de 31/12;

3.<sup>a</sup> A Administração Fiscal é totalmente alheia à relação comercial entre a "Philip Morris" e a Imprensa Nacional-Casa da Moeda, pelo que cabia àquela empresa o dever de diligenciar com a necessária antecedência junto desta no sentido da obtenção das necessárias estampilhas com o PVP de 300\$00;

4.<sup>a</sup> Durante toda a vigência do Decreto-Lei n.º 444/86, quer a Philip Morris, quer as suas concorrentes conseguiram sempre gerir a aquisição das estampilhas para aposição no tabaco manufacturado logo a seguir à notificação do novo P.V.P. homologado, sem qualquer quebra no fornecimento do mercado, à excepção da situação *sub judice*;

5.<sup>a</sup> A circunstância de o Decreto-Lei n.º 325/93, de 25 de Setembro, que substituiu o regime consagrado pelo Decreto-Lei n.º 444/86 ter dado aos importadores e fabricantes a faculdade de, por um período máximo de 30 dias após a homologação dos novos preços, ainda poderem introduzir no consumo produtos de tabaco aos preços anteriores, só reforça a posição que anteriormente ao referido regime tal não era possível;

6.<sup>a</sup> A alteração referida no número anterior visa permitir o escoamento dos produtos de tabaco já estampilhados e não dar tempo para a aquisição das novas estampilhas, situação à qual a Administração Fiscal é totalmente alheia;

7.<sup>a</sup> A circunstância de na redacção do Decreto-Lei n.º 444/86, anterior à alteração introduzida pelo Decreto-Lei n.º 49/90, de 10 de Fevereiro, se prever a publicação dos novos preços de venda ao público após a respectiva homologação em nada aproveitava aos operadores económicos para efeitos da aquisição das estampilhas com o novo

preço impresso, porquanto os referidos operadores não eram notificados do preço homologado, tendo conhecimento da referida homologação apenas no momento da publicação».

Nestes termos e nos demais de direito e com o duto suprimento de VV. Ex.<sup>as</sup>, deve o recurso ser julgado procedente, por provado, o duto acórdão recorrido revogado, mantendo-se assim o despacho de liquidação objecto da impugnação judicial."

E, contra-alegando, concluiu a impugnante, ora recorrida:

«a) O facto de, à data da importação, a Philip Morris não dispor das estampilhas ao novo preço de 300\$00 por motivos completamente alheios à sua vontade e por a INCM não lhe ter ainda nessa data fornecido as mesmas, por si só, justifica plenamente que não pudesse importar o tabaco ao novo preço.

b) Na requisição das estampilhas com o novo preço, a Philip Morris actuou de acordo com o que era a prática corrente, sua e dos outros operadores, tendo em conta o que eram os prazos "normais" que decorriam entre os pedidos de novo preço e a respectiva homologação.

c) Ao solicitar as estampilhas antes mesmo da homologação do novo preço a Philip Morris actuou com mais diligência do que a exigível ao contribuinte normal.

d) O Decreto-Lei 444/86 não só não previa a imediata obrigatoriedade da prática dos novos preços homologados como não fixava qualquer limite temporal à comercialização do tabaco ao preço antigo.

e) A homologação governamental exigida pela lei para a fixação dos novos preços de venda ao público dos produtos de tabaco não é um verdadeiro acto administrativo de homologação, na medida em que:

- a indicação de novos preços é feita pelos agentes privados e como tal não tem a natureza de um acto administrativo;

- a indicação de novos preços pelos agentes privados não é absorvida nem se dilui no acto de homologação;

- "homologação" dos novos preços possui um mero efeito permissivo sobre a indicação de novos preços feita pelos agentes económicos e não o efeito de acto administrativo secundário e integrativo.

f) A "homologação" dos novos preços de venda ao público dos produtos de tabaco indicados pelos agentes económicos limita-se a aferir da compatibilidade, ou mais propriamente, da não compatibilidade dos interesses privados de índole comercial ou económica com o interesse público.

g) O mero facto de o acto de homologação implicar direitos e deveres para os destinatários, por si só, não permite concluir qual o momento a partir do qual era obrigatório o novo preço.

h) O n.º 3 do artigo 53.º do Decreto-Lei 325/93, de 25 de Setembro, expressamente prevendo um período de tempo dentro do qual pode ser introduzido no consumo tabaco ao preço anterior após a homologação de um novo preço, veio confirmar o que resultava já do diploma anterior: a homologação não impunha uma imediata obrigatoriedade de acatamento do novo preço nem impedia a comercialização do tabaco ao preço anteriormente homologado.

i) A dilação temporal fixada no referido preceito visava dar tempo aos operadores económicos para adquirirem as estampilhas com o novo preço homologado bem como introduzir um prazo limite para aqueles introduzirem no consumo produtos de tabaco ao preço anterior.

j) Também a primitiva versão do art. 57.º do Decreto-Lei 444/86, antes da alteração que lhe foi introduzida pelo Decreto-Lei 49/90,

de 10 de Fevereiro, ao impor a publicação da homologação dos novos preços de venda ao público do tabaco, previa uma dilação temporal entre a homologação e a exigência dos novos preços.

1) A solução preconizada pela recorrente implicaria que a Philip Morris, caso actuasse em conformidade, violasse ou o disposto no art. 54.º-A, n.º 1, ou no art. 54.º, n.º 2, ou no art. 7.º, n.º 3, todos do Decreto-Lei 444/86, de 31 de Dezembro.

Nestes termos e nos demais de Direito e com o sempre mui douto suprimento deste Venerando Tribunal, deve ser negado provimento ao recurso mantendo-se o douto Acórdão recorrido, com as demais consequências legais.»

O Ex.<sup>mo</sup> Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, "tendo em conta, aliás, a boa doutrina definida no acórdão deste STA, de fls. 376 e segs. e a nova matéria de facto estabelecida (na sequência do ordenado pelo STA) no acórdão recorrido."

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

Em sede factual, vem apurado que:

«1.º A impugnante submeteu a despacho de importação 9 690 000 maços de tabaco das marcas *Malboro FI* e *Light* a coberto dos 18 DUS apensos.

2.º Apresentou para o efeito uma declaração onde indicava o preço de venda ao público de PVP de 250\$00/maço.

3.º Tal declaração formulada pela impugnante aquando do processamento dos aludidos DUS no sentido de que o PVP dos cigarros daquelas marcas era de 250\$00/maço apesar de desde 29/06/1992 ter conhecimento de que o novo PVP homologado era de 300\$00/maço.

4.º Tal circunstância originou que a prestação tributária aduaneira não fosse determinada com o devido acerto tendo por conseguinte a mercadoria em causa sido desalfandegada sem o pagamento integral das imposições fiscais incidentes sobre a mesma.

5.º O referido tabaco foi aduaneiramente desalfandegado através de 18 DUS de importação processados na Delegação Aduaneira de Alverca tendo a liquidação e a cobrança dos respectivos impostos de consumo e IVA sido efectuados com base no PVP indicado pela declarante como sendo 250\$00/maço

6.º Em 05/11/1993 foi a impugnante notificada do seguinte acto de liquidação:

«Notifico V.Ex.<sup>a</sup> de que por despacho de 19/10/1993 do senhor chefe de Divisão de Procedimentos Aduaneiros e Fiscais desta Delegação Aduaneira de Lisboa deverá no prazo máximo de 10 dias imposto pelo artigo 8.º do REG (CEE) n.º 1854/89 de 24/06/1989 do Conselho proceder ao pagamento da quantia de 401 594 980\$00 nos termos dos artigos 98.º e 100.º da Reforma Aduaneira com a nova redacção que lhe foi dada pelo Dec.-Lei 244/87 de 16/06/1987 conjugados com o artigo 2.º do REG (CEE) 1697/79 do Conselho com base nos seguintes fundamentos:

Na sequência da inspecção efectuada à firma Philip Morris Portugal, Empresa de Tabaco, L.<sup>da</sup>m pela Direcção de Serviços de Prevenção e Repressão da Fraude da DGA foi apurado que essa firma importou tabaco das marcas *Malboro FI* e *Light* com o preço de venda ao público de 250\$00/maço quando a partir de 29/06/1992 já não assistia à firma o direito de importar tabaco daquela marca àquele PVP termos em que se constituiu em dívida aduaneira enquadrável no Reg. (CEE) 1697/79

Efectivamente essa empresa no período compreendido entre as datas de 29/06/1992 data em que já vigorava o despacho conjunto de 29/06/1992 proferido pelo Sr. Subsecretário de Estado Adjunto do Orçamento e Secretário de Estado da Distribuição e Concorrência homologou os novos preços de venda ao público do tabaco das marcas *Malboro FI* e *Light* e o dia 04/08/1992 altura em que foi importado o tabaco com o novo preço homologado de esc. 300\$00/maço submeteu a despacho 9 690 000 maços de cigarros daquelas marcas a coberto dos DUS n.ºs 242 812, 245 196, 245 410, 245 415, 245 477, 245 481, 245 486, 245 496, 245 499, 246 949, 247 259, 247 624, 247 628, 247 869, 247 971, 248 039, 249 520, 249 522, 250 053, 250 060, 250 119, 250 123, todos do ano de 1992 e da Alfândega de Alverca para os quais apresentou uma declaração onde indicava o PVP de 250\$00/maço.

Do exposto resulta que o preço de venda ao público que devia ter sido declarado para efeitos de liquidação era o de 300\$00/maço.

Constatou-se assim que o imposto de consumo sobre o tabaco que devia ter sido liquidado na componente *ad valorem* era de esc. 1 910 871\$00 devendo no que concerne ao IVA e IEC ter sido cobrada a importância global de 488 089 656\$00. Nesta conformidade foi cobrada a menos no elemento «ad valorem» do imposto de consumo a importância de esc. 318 487 500\$00 e no IVA a importância de esc. 81 348 274\$00 correspondente ao diferencial do preço de venda ao público de esc. 250\$00/maço para o valor de esc. 300\$00/maço e o montante de 1 768 206\$00 referente aos correspondentes juros compensatórios de IVA. É este o acto impugnado.»

O TCA dá ainda como provados os seguintes factos:

A) Aquando da importação a impugnante não podia dispor das estampilhas fiscais para o novo preço de 300\$00/maço.

B) Essas estampilhas só foram fornecidas pela INCM em 14/07/1992 e apenas chegariam à Bélgica em 15/07/1992.

3.º Só foi possível contudo o envio das mercadorias sujeitas a nova estampilhagem a partir de 04/08/1992."

Vejam, pois:

A questão posta nos autos tem a ver com o disposto no art. 57.º do D.L. n.º 444/86, de 31 de Dezembro, na redacção do D.L. n.º 49/90, de 10 de Fevereiro, que dispõe:

«Os preços de venda ao público dos produtos de tabaco são indicados pelos fabricantes e importadores e previamente homologados por despacho conjunto dos Ministros das Finanças e do Comércio e Turismo».

Interpretando tal preceito e definindo, com força de caso julgado, o direito aplicável, o dito acórdão do STA entendeu não estar aí em causa um acto de homologação verdadeiro e próprio mas, antes, um acto administrativo permissivo primário, próximo da espécie denominada autorização ou um acto de aprovação de preços, no caso mera simbiose entre os preços declarados ("os que têm de ser previamente comunicados à Administração, reservando-se esta a faculdade de se lhes opor caso não os considere justificados perante os elementos de que dispõe e que as empresas são obrigadas a apresentar" sendo "fixado um prazo para a Administração poder alterar os preços apresentados e começados eventualmente a praticar") e os preços contratados ("os que resultam de acordos entre o Governo e as empresas ou associações patronais" podendo "envolver a atribuição de benefícios fiscais, ou de outra natureza, às empresas por eles abrangidas").

Acto administrativo, pois, "que se traduz em direitos e obrigações para os destinatários".

Mais entendeu ser o novo preço devido — não fixando directamente a lei o respectivo termo a quo — a partir do momento em que estivessem disponíveis as estampilhas fiscais adequadas, a fornecer pela Imprensa Nacional-Casa da Moeda.

"É que não se pode, por um lado, aceitar que se exigisse ao fabricante ou importador que previamente (i.e., antes do acto de homologação) obtivesse as estampilhas fiscais adequadas ao novo preço.

Na verdade, e tendo o Ministro o poder de não aceitar o novo preço, era incompreensível que esse fabricante ou importador pedisse estampilhas para um preço que nem sequer fora autorizado e que até acabaria por não o ser.

Era igualmente incompreensível e violador das normas que regem o comércio, que esse fabricante ou importador sobrestasse na venda do tabaco até que lhe fosse possível obter as novas estampilhas fiscais.

Mas também, por outro lado, não se pode deixar nas mãos do importador ou fabricante de produtos de tabaco a fixação do momento a partir do qual seria devido o novo preço pois há que atender ao interesse público aqui em causa".

Pelo que decidiu que "se, aquando da importação e tendo em conta a diligência que se impõe a um contribuinte normal, podia dispor das estampilhas fiscais para o novo preço (300\$00), impunha-se praticar o novo preço.

Se, porém, a Imprensa Nacional-Casa da Moeda não estava em condições de fornecer essas estampilhas fiscais, então o recorrente podia praticar o preço anterior (250\$00)".

O STA definiu, pois, o direito aplicável e ordenou a ampliação da matéria de facto.

O que o TCA cumpriu, nos sobreditos termos, concluindo não ter havido falta de diligência da impugnante pelo que julgou procedente a impugnação judicial, consequentemente anulando a liquidação.

Ora, e por um lado, a recorrente limita-se quase exclusivamente a pôr em causa o direito já definido pelo STA e que o TCA tinha que acatar, como acatou.

Assim discreta sobre o conceito de homologação, os seus efeitos constitutivos de direitos e deveres e a sua natureza imperativa e a obrigatoriedade da impugnante praticar os novos preços, após a notificação da homologação do novo PVP, argumentando em tal sentido.

Mas improrificamente pois não foi esse o modo de ver do STA, o direito já definido que não pode, ora, ser posto em causa.

No ponto, o recurso está pois, de todo, votado ao insucesso pelo que se não justificam maiores explicações.

Por outro lado, refere a recorrente o dever de diligência da impugnante "no sentido da obtenção das necessárias estampilhas com o PVP de 300\$00", com atinência à ampliação da matéria de facto ordenada pelo STA.

Só que o TCA, face aos factos tidos como provados e referidos, não teve como assente qualquer infracção a tal dever; pelo contrário, concluiu, até, que a impugnante "não podia proceder à liquidação do imposto especial de consumo com base no PVP de 300\$00/maço".

Ora, como é sabido e expressamente estabelece o art. 21.º, n.º 4, do ETAF (redacção anterior à reforma entrada em vigor em 01/01/2004), o STA apenas conhece de matéria de direito nos processos

inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1.ª instância, como é o caso.

Como este tribunal vem repetidamente afirmando - com eco na doutrina (cfr. Antunes Varela, in *RLJ* 122-1201 - a omissão de deveres gerais de diligência, sem recurso à interpretação de normas jurídicas ou à sensibilidade jurídica do julgador, concretiza questão de facto que o STA não syndica.

Cfr., por todos, os Ac. de 09/02/2000, rec. 24.423 e do STJ de 18/01/1995 in *Ac. Dout.* n.º 401-608, e 23/02/1994, *ibidem*, 391-926.

A própria interpretação dos factos e as ilações que as instâncias deles retiram, desligadas de qualquer interpretação jurídica, constituem matéria de facto subtraída, pois, ao conhecimento do tribunal de revista.

Cfr., por todos, os Ac do STJ de 15/05/1991 e 06/03/1991 in *cit.*, respectivamente, 367-917 e 354-813, 17/06/1999 in *Colectânea*, pág. 153 e 28/09/2000 in *cit.*, pág. 54.

Improcedem, assim, todas as conclusões do recurso.

Termos em que se acorda negar-lhe provimento, confirmando-se o aresto recorrido.

Sem custas.

Lisboa, 17 de Novembro de 2004. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Jorge de Sousa*.

## Acórdão de 23 de Novembro de 2004.

### Assunto:

*Execução de julgado. Prazo para a requerer em juízo. Invocação de causa legítima de inexecução.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*I — Não pode entender-se que a Administração Tributária invoca causa legítima de inexecução quando ela, na sequência da anulação judicial de um acto tributário de liquidação, notifica o interessado de que se propõe restituir-lhe determinada quantia - inferior ao imposto liquidado e cobrado -, acrescentando: "assim se dando execução ao acórdão".*

*II — Nesta circunstância, o prazo para o impugnante - fundado em que, daquele modo, não é dado integral cumprimento ao julgado anulatório - exigir, em juízo, a respectiva execução, não é de trinta dias, mas de um ano, contado daquela notificação, nos termos do artigo 95.º n.º 2, alínea b), da Lei de Processo nos Tribunais Administrativos, aplicável por força da remissão dos artigos 102.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária e 146.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário.*

Recurso n.º 698/04. Recorrente: Sezinando dos Reis. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Ex.<sup>mo</sup> Juiz Cons.º Baeta de Queiroz.



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

1.1. **SEZINANDO DOS REIS**, residente em Montalegre, recorre do despacho do M.<sup>mo</sup> Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que julgou caducado o seu direito a requerer a execução do julgado que anulou o acto de liquidação de imposto automóvel relativo à introdução no País de um veículo automóvel usado provindo de França.

Formula as seguintes conclusões:

«1.º

O M.<sup>mo</sup> Juiz *a quo* julgou intempestiva a execução do julgado intentada pelo recorrente, declarando a caducidade do direito que este visa exercer, com base no n.º 2 do art.º 7.º do DL n.º 265.º-A/77, de 17 de Junho, que, prevê um prazo de 30 dias, que não foi respeitado pelo recorrente.

2.º

No entender do recorrente não lhe assiste razão.

Com efeito,

3.º

O prazo de 30 dias acima referido, aplica-se às duas situações previstas no n.º 1 do art.º 7.º do diploma supra citado, ou seja, nas situações em que a Administração invoca causa legítima de inexecução, ou quando a Administração não der, no prazo fixado no n.º 1.º, do art.º 6.º do mesmo diploma (sessenta dias), execução integral à sentença, após o requerimento a que alude o art.º 5.º

No entanto,

4.º

Tais situações e tal prazo não se aplicam à execução do julgado requerida pelo recorrente.

5.º

Nem a Administração invocou causa legítima de inexecução, na sua resposta junta à execução de julgado como doc. n.º 4, nem, analisada esta, o recorrente refere que aquela a invocou.

6.º

Nem o podia fazer, na medida em que o n.º 5 do art.º 6.º do diploma referido consagra que, *“quando a execução da sentença consistir no pagamento de quantia certa, não é invocável causa legítima de inexecução”*, e o recorrente apenas e tão só requereu o pagamento de uma quantia certa.

Por outro lado,

7.º

Também a segunda situação prevista no n.º 1 do art.º 6.º não está em causa pois, esta enquadra-se naquelas em que a Administração

não dá execução integral à sentença no prazo de 60 dias, contados da apresentação do requerimento a que se refere o n.º 1, do art.º 5.º

8.º

Salvo o devido respeito, o prazo de 30 dias que o M.<sup>mo</sup> Juiz *a quo* entende ser de aplicar à execução do julgado requerida pelo recorrente, não se aplica à mesma.

Acresce que,

9.º

Foi referido na sentença recorrida que, *“a dita pronúncia o dispensou do requerimento a que alude o art.º 5., n.º 1, do citado DL”*.

10.º

Isto significa que, face à resposta da Administração e à inexecução da sentença, o impugnante pode avançar directamente para a execução do julgado, não sendo de aplicar neste caso o DL n.º 256.º-A/77, de 17 de Junho.

Com efeito,

11.º

Existem duas formas distintas para o impugnante exigir a execução da sentença,

12.º

Por um lado, através de um requerimento dirigido à Fazenda pública (quando esta não executa espontaneamente e nada diz), aplicando-se o Decreto-Lei supra mencionado.

(Cfr. Acórdão do Pleno STA, de 12-12-01, publicado nos *Ac. Doutriniais* n.º 483, pág. 381).

13.º

Por outro lado, através da execução do julgado directamente em juízo (quando a Fazenda Pública responde, mas não dá execução à sentença a que foi condenada, nem invoca causa legítima de inexecução), que coincide com o caso do recorrente, aplicando-se o prazo previsto no art.º 96.º da L.P.T.A., ou seja, três anos.

(Cfr. Acórdão do Pleno STA, ponto II, de 12-12-01, publicado nos *Ac. Doutriniais* n.º 483, pág. 381).

14.º

O n.º 1 do art.º 96.º da L.P.T.A. consagra o seguinte:

*«Na falta de execução espontânea, pela administração, de sentença que anule acto administrativo, o requerimento de execução, nos termos do art.º 5.º do decreto-lei n.º 256.º-A/77, pode ser apresentado pelo interessado no prazo de 3 anos, a contar do trânsito em julgado da sentença, salvo se prazo diferente resultar do disposto em lei especial.»*

De igual modo,

15.º

Se a Administração responde ao impugnante notificando-o da nova liquidação, ou seja, da não execução da sentença em que foi con-

denada, o recorrente dispõe dos mesmos 3 anos, a contar do trânsito em julgado daquela, para requerer a execução do julgado em juízo.

## 16.º

Na resposta da Administração, esta procede a uma nova liquidação, não dando cumprimento à sentença que a condenou, por não restituir dentro do prazo legal, a quantia paga pelo requerente, bem como, os juros indemnizatórios devidos.

Ora,

## 17.º

O recorrente no seu requerimento inicial não refere apenas que a Administração não executou a sentença, mas também, que a nova liquidação ofende a sentença transitada em julgado.

## 18.º

A questão da nova liquidação é apreciada, ao abrigo do Princípio da Plenitude do Processo de Execução do Julgado, no processo de execução do julgado pois, foi elaborada como liquidação compensatória de anterior julgado anulatório.

(Cfr. Acórdão do Pleno STA, ponto IV, de 12-12-01, publicado nos *Ac. Doutrinai*s n.º 483, pág. 381).

## 19.º

Se a Administração nada diz ou não executa espontaneamente a sentença que a condenou, o impugnante dispõe de 3 anos a contar do trânsito em julgado, para requerer junto daquela a execução do julgado.

## 20.º

Se a Administração responde ao impugnante, notificando-o da nova liquidação, entendendo assim que dá execução à sentença, o que não é verdade, o recorrente dispõe no mesmo prazo, 3 anos, para requerer em juízo a execução do julgado.

Pelo exposto,

## 21.º

O recorrente dispõe de 3 anos, a contar do trânsito em julgado da sentença, para requerer a execução do julgado.

## 22.º

Uma vez que, a remessa para o Tribunal competente do seu requerimento de execução do julgado foi registada em 07/04/2003, não foi ultrapassado o prazo de 3 anos de que dispõe, de acordo com o n.º 1 do art.º 96.º da L.P.T.A.

## 23.º

Não operando, salvo melhor opinião, a caducidade ao direito que o recorrente visa exercer, pelo que, deve o requerimento de execução ser considerado tempestivo.

Sem prescindir, e caso este não seja o entendimento de V. Ex.ª, sempre se dirá que,

## 24.º

Mesmo que não se entenda que o prazo de que o recorrente dispõe para requerer a execução do julgado é de 3 anos, deverá considerar-se o prazo de 1 ano, previsto na alínea b) do n.º 2 do art.º 96.º da L.P.T.A.

## 25.º

Se na alínea anteriormente referida se prevê o prazo de um ano para os casos em que a Administração não invoca causa legítima de inexecução, nem executa a sentença, depois de a Administração ser interpelada pelo impugnante, por maioria de razão, também no caso vertente se deverá aplicar esse mesmo prazo.

## 26.º

Uma vez que a remessa para o Tribunal competente do seu requerimento de execução do julgado do recorrente foi registada em 07/04/2003, não foi ultrapassado o prazo de um ano de que dispõe, de acordo com a b), do n.º 2, do art.º 96.º da L.P.T.A.».

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O M.º Juiz sustentou o seu despacho.

1.4. O Ex.º Procurador-Geral-Adjunto é de parecer que o recurso merece provimento pois, ao contrário do que vem decidido, o seu "pedido é tempestivo porque formulado antes do decurso do prazo de 1 ano contado da notificação do modo como a A.A se propunha executar a decisão [art. 96.º, n.º 2, al. b), LPTA]".

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

2. A decisão recorrida é do seguinte teor:

«Nestes autos de execução de julgado, de Sezinando dos Reis, com os demais sinais nos autos, contra a Fazenda Pública, verifica-se que:

O requerente foi, alegadamente notificado, em 04.02.03 (intróito da petição inicial), da pronúncia da Fazenda Pública acerca do modo como esta preconiza dever ser dado cumprimento ao douto acórdão que anulou a liquidação aqui focada;

O requerente registou, em 07.04.03, a remessa, a tribunal, da sua petição inicial (fls. 25).

Assim, sendo o tribunal competente e as partes legítimas, considerando:

O acima exposto;

Que o requerente dispunha do prazo de 30 dias (art.º 7.º.2 do DL 256-A/77, de 17.06), a contar daquela data de 04.02.03, para vir a juízo, entendendo-se que a dita pronúncia o dispensou do requerimento a que alude o art.º 5.º.1 do citado DL;

Que o conhecimento desta excepção é officioso, porque respeitante a matéria subtraída à disponibilidade da Fazenda Pública (art.º 333.º.1 do CC) conclui-se ser intempestiva a reacção do requerente, declarando-se a caducidade do direito que ele aqui visa exercer.»

3.1. Considerou a decisão impugnada que o recorrente, tendo sido notificado, em 4 de Fevereiro de 2003, do modo como a Administração se propunha executar a sentença anulatória da liquidação que judicialmente impugnara, não estava em tempo, em 7 de Abril de 2003, para requerer ao tribunal a execução daquele julgado, pois o prazo

de que dispunha era de 30 dias a contar daquela notificação, nos termos do disposto no artigo 7.º n.º 2 do Decreto-Lei n.º 256-A/77, de 17 de Junho.

Mas o recorrente defende que dispunha do prazo de três anos, a contar do trânsito em julgado da decisão judicial exequenda, para pedir a respectiva execução, nos termos do disposto no artigo 96.º, n.º 1, da Lei de Processo nos Tribunais Administrativos (LPTA); ou, ao menos, o de um ano, de acordo com a alínea b) do n.º 2 do mesmo artigo.

Para o Ex.º Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal, o prazo em questão é, de acordo com o artigo 96.º, n.º 2 alínea b) da LPTA, de um ano, contado da notificação do modo como a Administração se propunha executar a sentença.

Quer no entender da recorrente, quer no do Ex.º Procurador-Geral-Adjunto, a decisão recorrida deve ser revogada, por ser tempestiva a petição, ao contrário do que foi julgado.

3.2. De acordo com o despacho recorrido, foi proferida uma decisão judicial anulando um acto tributário de liquidação, tendo o recorrente sido informado, em 4 de Fevereiro de 2003, do modo como a Administração se propunha dar cumprimento àquela decisão, e vindo, em 7 de Abril de 2003, requerer a execução do julgado.

Na respectiva petição, o requerente aponta ser de 1.337.438\$99 o montante que pagou, em 24 de Junho de 1997, em resultado da liquidação anulada, e que a Administração entende estar obrigada à restituição de € 1.148,44, a que equivalem, aproximadamente, 237.458\$90.

Pouco importa, por ora, qual foi o caminho por que a Administração chegou a tal quantia. O que interessa é que o recorrente foi, em 4 de Fevereiro de 2003, notificado de que a Administração se propunha, executando o julgado anulatório, restituir-lhe € 1.148,44; e que veio, em 2 de Abril de 2003, com a petição que mereceu o despacho impugnado.

Para julgar intempestiva a pretensão do agora recorrente, aquele despacho estribou-se no artigo 7.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 256-A/77, de 17 de Junho, segundo o qual "a petição do interessado conterà a indicação dos fundamentos de facto e de direito com interesse para o pedido e será apresentada dentro dos trinta dias seguintes, conforme os casos, ao termo do prazo fixado no n.º 1 do artigo antecedente ou à notificação, que anteriormente lhe tenha sido feita, de não execução por causa legítima".

A petição a que se refere este n.º 2 é, como resulta do disposto no n.º 1, aquela com que o interessado reage, ou à invocação de causa legítima de inexecução, ou ao termo do prazo de que a Administração dispõe para executar a sentença sem que ela lhe dê integral execução.

O M.º Juiz autor do despacho impugnado no presente recurso, sustentando-o, reafirmou ser o Decreto-Lei n.º 256-A/77 o diploma a aplicar ao caso por crer que a execução requerida pelo recorrente não é para pagamento de quantia certa, uma vez que a sentença anulatória da liquidação não condenou a Administração em tal pagamento, e há, ainda, que calcular o montante devido a título de juros indemnizatórios. Assim, a Administração, ao propor-se restituir-lhe € 1.148,44, está a invocar causa legítima de inexecução da sentença anulatória.

Porque, se não há invocação de causa legítima de inexecução, admite o mesmo M.º Juiz no despacho com que sustentou o decidido, então,

o recorrente tem razão, face ao disposto nos artigos 96.º, n.º 1, da Lei de Processo nos Tribunais Administrativos (LPTA), para que remete o artigo 146.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Comece-se por notar que o M.º Juiz não explicitou, no despacho ora em crise, ser seu entendimento que a Administração invocava causa legítima de inexecução. Proferiu esse despacho fundando-se, apenas, na data em que, "alegadamente", o recorrente havia sido notificado "da pronúncia da Fazenda Pública acerca do modo como esta preconiza dever ser dado cumprimento ao duto acórdão que anulou a liquidação", e na data em que registou a remessa a juízo do pedido de execução.

Assim, afirmando-se, no despacho impugnado, que o recorrente foi notificado pela Administração sobre o "modo como esta preconiza dever ser dado cumprimento ao duto acórdão que anulou a liquidação", não é cristalino como, de seguida, se aplica uma disciplina legal que rege os casos em que há invocação de causa legítima de inexecução.

De resto, o recorrente, na petição inicial, também não afirmara que a Administração invocara causa legítima de inexecução. E, na verdade, consta da notificação que lhe foi feita, e que juntou à petição, que a Administração lhe comunicou que o "imposto a restituir em execução do acórdão" era do montante atrás apontado; e concluía "assim se dando execução ao acórdão".

3.3. "A execução das sentenças dos tribunais tributários e aduaneiros segue o regime previsto para a execução das sentenças dos tribunais administrativos", como estabelece o artigo 102.º, n.º 1, da Lei Geral Tributária.

Também o artigo 146.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário dispõe que a execução dos julgados é um meio regulado "pelas normas sobre o processo nos tribunais administrativos".

O artigo 95.º da Lei de Processo nos Tribunais Administrativos encaminha-nos para os artigos 5.º e seguintes do decreto-lei n.º 256-A/77, de 17 de Junho, mas a matéria relativa aos prazos de apresentação dos pedidos relativos à execução de julgados está tratada nos vários números do mesmo artigo 95.º.

Aí se estabelece um prazo geral de três anos, contado do trânsito em julgado da sentença, para requerer a sua execução à Administração (n.º 1), distinguindo-se, depois, duas hipóteses:

Ou a Administração não cumpre integralmente o julgado e não invoca causa legítima para esse incumprimento o prazo para vir a juízo é de um ano, a contar após sessenta dias decorridos depois de o cumprimento lhe ter sido pedido [n.º 2, alínea b];

Ou a Administração não cumpre o julgado invocando causa legítima de inexecução - o prazo para vir a juízo é de dois meses, contados da notificação daquela invocação [n.º 2, alínea a].

Em súmula, o prazo de dois meses só vale nos casos em que a Administração invoque causa legítima para não executar o julgado.

Porém, no nosso caso, como se viu, a Administração propôs-se executar o julgado, concretizando o que entendia consubstanciar essa execução, disso notificando o ora recorrente.

Não invocou, expressamente, causa legítima de inexecução; nem se pode entender que o fez, implicitamente, ao pretender restituir ao recorrente apenas uma parte daquilo que ele entende ser-lhe devido.

É que não há, da parte da Administração, qualquer manifestação no sentido que lhe atribui o M.<sup>mo</sup> Juiz no despacho com que sustentou a sua decisão. Pelo contrário, os termos em que a Administração notificou o ora recorrente patenteiam que ela se dispõe a cumprir o julgado e considera que, restituindo a quantia que indicou, está a dar-lhe integral cumprimento.

De qualquer modo, estando longe de ser líquida a invocação de causa legítima de inexecução, como o próprio M.<sup>mo</sup> Juiz admite, não podia ser declarada a caducidade do direito do recorrente a requerer a execução do julgado. Essa caducidade sempre havia de resultar dos termos em que o recorrente requereu a execução do julgado, conjugados com o teor da notificação que lhe foi feita e juntou com a petição, na falta de outros elementos para a decretar. Mas, como se viu, a invocação de causa legítima de inexecução não resulta, nem do que é alegado na petição, nem dos termos em que foi feita aquela notificação.

E o prazo de dois meses só vale para os casos em que é invocada causa legítima para não executar o julgado.

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

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, em, concedendo provimento ao recurso, revogar o despacho impugnado, para ser substituído por outro que, nada mais obstando, determine os subsequentes termos do processo.

Sem custas.

Lisboa, 23 de Novembro de 2004. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Fonseca Limão*.

## Acórdão de 15 de Dezembro de 2004.

### Assunto:

*Impugnação Judicial. Art.102.º do CPPT. Prazo Para apresentação da impugnação.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*I — O prazo para apresentação da impugnação conta-se a partir do termo do prazo para pagamento voluntário do imposto.*

*II — É irrelevante para tal fim o momento em que o impugnante efectua o pagamento voluntário desse imposto.*

Recurso n.º 1125/04-40. Recorrente: Fazenda Pública. Recorrida: Mário Jaime Maia Monteiro de Aguiar. Relator: Ex.<sup>mo</sup> Juiz Cons.º Dr. Lúcio Barbosa.

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

1 - **MÁRIO JAIME MAIA MONTEIRO DE AGUIAR**, identificado nos autos, impugnou judicialmente, junto do então Tribunal Tributário

de 1ª Instância do Porto, o acto de liquidação de IA praticado pelo Sr. Director da Alfândega do Freixieiro.

Alegou vício de violação de lei.

Na sua resposta, o representante da Fazenda Pública, para além de contestar o pedido do impugnante, suscitou a questão da extemporaneidade da impugnação.

O M.<sup>mo</sup> Juiz do 2.º Juízo do TAF do Porto julgou a impugnação procedente.

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

O respectivo representante formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

I. Entendeu a douta decisão recorrida anular a liquidação por entender que, contrariamente ao alegado pelo RFP, a impugnação tinha sido apresentada dentro do prazo estabelecido pelo art. 102.º do CPPT. Assim,

II. Efectuado o pagamento do imposto, o prazo para a apresentação da impugnação é de 90 dias a contar da data do pagamento e não o prazo de 90 dias acrescido dos dias em falta para o prazo limite de pagamento voluntário (sem juros).

III. Pelo que a impugnação será extemporânea.

IV. Norma violada: norma constante da alínea a) do n.º 1 do art. 102.º do CPPT.

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 com interesse para a decisão da causa:

A impugnação foi apresentada em 6 de Fevereiro de 2002.

O acto de liquidação impugnado foi praticado em 11 de Outubro de 2001.

Foi tal acto notificado ao impugnante em 10 de Outubro de 2001, com indicação de que dispunha de 45 dias para proceder ao pagamento voluntário do montante liquidado.

3. Está em causa no presente recurso, apenas e tão-só a questão da tempestividade da impugnação, por isso que o recorrente não questiona a decisão da sentença quanto à questão do mérito.

Dito de outro modo: está unicamente em causa a interpretação da al. a) do n.º 1 do art. 102.º do CPPT.

Como bem refere o M.<sup>mo</sup> Juiz o prazo para pagamento voluntário terminava em 25 de Novembro de 2001.

Vimos igualmente que a impugnação foi apresentada em 6 de Fevereiro de 2002.

Dispõe o art. 102.º do CPPT:

«1. A impugnação será apresentada no prazo de 90 dias contados a partir dos factos seguintes:

a) Termo do prazo para pagamento voluntário das prestações tributárias legalmente notificadas ao contribuinte.

(. . .).».

Pois bem.

Como é meridianamente evidente, o prazo para deduzir impugnação começa a correr decorridos aqueles 90 dias.

E não antes.

A interpretação da lei é esta que se deixa exposta e não necessita de qualquer esforço hermenêutico.

Não é este o entendimento da recorrente, para quem a contagem do prazo começa a correr a partir do pagamento.

Mas este entendimento não tem qualquer apoio legal, pelo que é de rejeitar in-limine.

Como bem refere o EPGA, *ubi lex non distinguit, nec nos distinguere debemus*.

Aliás, a seguir-se o entendimento da recorrente, sucederia até que o pagamento da dívida (para efeitos de posterior impugnação) seria tanto mais penalizante, quanto mais cedo ocorresse tal pagamento.

A interpretação da lei, como dissemos, é de meridiana evidência e não necessita de qualquer outro tipo de explicitação argumentativa.

A pretensão da recorrente está assim inexoravelmente condenada ao insucesso.

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

Lisboa, 15 de Dezembro de 2004. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Fon-seca 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 € 5,44 (IVA INCLUÍDO 5%)**

*Depósito legal n.º 25 495/89*

IMPRESA NACIONAL-CASA DA MOEDA, S. A.