



# DIÁRIO DA REPÚBLICA

23 de Fevereiro de 2006

## APÊNDICE

---

SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

Decisões proferidas pela 2.<sup>a</sup> Secção  
(Contencioso Tributário)  
Decisões em subsecção  
em matéria de contencioso tributário geral  
durante o 4.<sup>o</sup> trimestre de 2005

## Acórdão de 6 de Outubro de 2005.

**Assunto:**

*Caducidade do direito à liquidação. Notificação incompleta do acto de liquidação.*

**Sumário:**

- I — O direito à liquidação não caduca quando esta seja efectuada e notificada ao contribuinte dentro do prazo de caducidade, mesmo que a notificação seja incompleta, se ele não solicitar à Administração os elementos em falta, usando da faculdade do artigo 37.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.*
- II — Assim, para saber se ocorreu essa caducidade, num caso em que a liquidação foi feita dentro do prazo de caducidade e notificada, insuficientemente, em data desconhecida, sem que o contribuinte nada tenha pedido à Administração, há que apurar a data dessa notificação.*

Processo n.º 221/05.

Recorrente: Fazenda Pública e Sona e Indústria — Sociedade Gestora de Participações Sociais, S. A.

Recorrido: Os mesmos.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Baeta de Queiroz.

Acordam no Supremo Tribunal Administrativo.

1.1. A **FAZENDA PÚBLICA** recorre da sentença do Mm.º Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que julgou procedente a impugnação do acto de liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) relativo ao exercício do ano de 1989 deduzida por **SONAE INDÚSTRIA – SOCIEDADE GESTORA DE PARTICIPAÇÕES SOCIAIS, S.A.**, com sede em Espido, Maia.

Formula as seguintes conclusões:

«1.

A questão controvertida reside em determinar, por um lado, se a notificação da liquidação efectuada ao impugnante dentro do quinquénio posterior ao ano a que respeita o imposto, isto é, em 16/12/1994, o foi de forma válida, e por outro, se a mesma notificação cumpriu a finalidade que a lei pretende atingir com a sua imposição.

Em suma, se se verificou a caducidade do direito à liquidação do imposto ora em causa.

2.

Entendeu o Tribunal que se verificou a caducidade do direito à liquidação do imposto, considerando que reportando-se o acto tributário a 1989, a liquidação ainda não foi validamente notificada até à presente data, por a notificação não ter sido acompanhada da respectiva fundamentação e consequentemente, ser ineficaz.

3.

Não se conforma a Fazenda Pública com esta decisão, porquanto considera que na perspectiva de se estar perante uma notificação irregular, equivalente à falta de notificação dentro do prazo de caducidade, já que a notificação que obsta à caducidade terá de ser uma notificação válida, a impugnação judicial não é o meio processual adequado para com tal fundamento se conhecer do pedido.

4.

Esta alegada ilegalidade — falta de notificação válida da liquidação dentro do prazo de caducidade — não é fundamento de impugnação, podendo fundamentar oposição à execução fiscal, nos termos da alínea e) do artº 204º do CPPT, parecendo tornar-se claro em face deste normativo, que tal falta de notificação afecta a eficácia do acto de liquidação e não a sua validade.

5.

No sentido de que o acto de liquidação e a notificação dele são realidades jurídicas distintas e de que a falta de notificação afecta a eficácia do acto e não a sua validade, os Acórdãos do TCA de 13/01/2004, processo nº 07430/02 e de 12/11/2002, recurso nº 7002/02.

6.

Ainda que assim não se considere, entende a Fazenda Pública que não se verificou a caducidade do direito à liquidação do imposto, porquanto a notificação observou os termos e prazo previstos no artº 33º do CPT, em vigor à data dos factos, e artº 79º do CIRC, na redacção então vigente, que preconizavam que a liquidação do IRC só podia efectuar-se nos cinco anos seguintes àquele a que respeitava o imposto, devendo dentro do mesmo prazo ser notificado ao contribuinte.

7.

Resulta do probatório que a impugnante foi notificada da liquidação do imposto no final do ano de 1994, pelo que, e face aos normativos acima citados, ainda dentro do prazo legal de caducidade, embora a referida notificação não tenha sido acompanhada de todos os fundamentos.

8.

A falta de tais fundamentos não afectou a finalidade da notificação, pois se atingiu o fim previsto na lei com a sua imposição — o de dar a conhecer ao impugnante a liquidação do imposto e os meios de reacção ao seu dispor contra esse acto tributário.

9.

Apesar da impugnante não ter requerido a fundamentação integral da liquidação aquando da sua notificação, nos termos do artº 370 do CPPT (artº 22º do CPT), o que poderia e deveria ter feito, da mesma ficou ciente, como resulta quer da P.I. (artºs 3º, 21º, 22º) ao referir que os fundamentos do acto de liquidação em causa são os que constam do mapa de apuramento Mod. DC-22 (que anexou em documento 2), quer da reclamação graciosa cujo indeferimento expresso levou à presente

impugnação, pois que já em sede desta discutiu e ficou conhecedora de toda a fundamentação do acto, de acordo com as informações dos serviços fiscais que a própria anexou em documento 6.

10.

Pelo que terá de se considerar sanado o vício do acto de notificação (falta da fundamentação), não o podendo vir invocar posteriormente.

11.

Como conclui o douto Acórdão do TCA de 20/11/2001, recurso nº 5615/01, deve considerar-se sanada a irregularidade procedimental decorrente da não observância da forma legal de notificação, pois foi atingida a mesma finalidade que se obteria com a notificação pela forma prevista na lei.

12.

O acto de liquidação encontra-se fundamentado, sendo que apesar da impugnante só posteriormente à notificação da liquidação ter ficado ciente de toda a sua fundamentação, esse facto não a impediu de a contestar em pormenor.

13.

Deve entender-se que a impugnante foi notificada da liquidação do imposto dentro do prazo de caducidade, tendo a notificação observado os termos e prazos previstos no artº 33º do CPT e 79º do CIRC.

14.

A douda sentença recorrida violou as disposições legais supracitadas.

Nestes termos, deve ser dado provimento ao presente recurso revogando-se a douda decisão recorrida, com as legais consequências».

1.2. A recorrida contra-alegou defendendo a manutenção do julgado, concluindo deste modo:

«45.

A impugnação judicial constitui meio processual adequado à invocação da invalidade da notificação do acto de liquidação na medida em que daí se extraia o vício da caducidade do acto de liquidação, como é o caso (cfr. artigo 99º do CPPT).

46.

Com efeito, apesar do acto de notificação e o acto de liquidação serem distintos, certos vícios do acto de notificação repercutem-se na (in)validade do acto de liquidação — é o caso da caducidade do acto de liquidação em consequência da invalidade da sua notificação (cfr. artigos 33º nº 1 do CPT e 79º do CIRC, redacção aplicável).

47.

As considerações do ERFPP a propósito do disposto na al. e) do nº i do artigo 204º do CPPT são desajustadas ao caso concreto.

48.

Com efeito, à data em que a Recorrida foi citada para o processo de execução fiscal, ainda não estava em vigor a ai. e) do nº 1 do artigo 204º do CPPT.

49.

À data qualquer eventual oposição à execução apenas poderia fundamentar-se no disposto nas várias alíneas do nº 1 do artigo 286º do CPT, aí se prevendo a prescrição da dívida exequenda, mas não a caducidade do direito de liquidação, conforme era então entendimento Jurisprudencial e Doutrinal unânimes.

50.

O ERFPP admite expressamente que “a referida notificação (do acto de liquidação) não foi acompanhada de todos os fundamentos”.

51.

Por sua vez, o Mmo. Juiz entendeu que, perante a matéria de facto provada, o acto de liquidação caducou.

52.

O ERFPP não impugnou a decisão proferida sobre a matéria de facto.

53.

E nada ficou provado quando ao momento em que o quadro de recolla e o mapa de apuramento modelo DC-22 de fls. 20 a 22 foi dado ao conhecer ao contribuinte, se antes, se depois de 31.12.1994.

54.

Pelo que não há qualquer razão para entender diversamente da douda Sentença recorrida, quanto ao verificado vício de caducidade.

55.

Nos termos do nº 1 do artigo 22º do CPT, a Recorrida dispunha de um prazo de 30 dias para requerer certidão dos fundamentos do acto de liquidação, prazo este que terminava já em 2005, ou seja, depois da caducidade do acto de liquidação, pelo que, usando ou não dessa faculdade, o efeito seria o mesmo.

56.

O ERFPP esquece que o que está em causa é a caducidade do acto de liquidação; não a invalidade da sua notificação e consequente ineficácia do acto de liquidação, de per si.

57.

O facto da Recorrida ter apresentado reclamação graciosa contra o acto de liquidação, onde contestou o referido no quadro modelo DC-22 de fls. 20 a 22, não sana ou faz precluir o dito vício de caducidade.

58.

Aliás, a reclamação graciosa foi apresentada depois de decorrido o prazo legal de caducidade do acto de liquidação.

59.

O que está em causa é saber se o acto de liquidação “sub judice” padece ou não do vício de caducidade, para cujo efeito importava tão

só aferir se o acto de liquidação foi ou não validamente notificado até 31.12.1994.

60.

E essa caducidade não constitui manifestamente “formalidade essencial” alegadamente degradada em “formalidade não essencial” – o vício de caducidade do direito de liquidação ou se verifica ou não; não é susceptível de ser sanado ou suprido.

Sem prescindir, se por hipótese assim não entender, deve ser levado em linha de conta que:

61.

O acto de liquidação padece de vício de falta de fundamentação (artigo 125º nº 2 do CPA):

62.

a respectiva “fundamentação” remete para despachos e relatórios da Administração Fiscal que não lhe foram juntos;

63.

Aalta a totalidade das razões de facto e operações de cálculo e apuramento subjacentes ao acto de liquidação;

64.

não foi invocada uma única disposição legal que legitimasse as correcções efectuadas.

65.

Por sua vez, o despacho de indeferimento da reclamação graciosa padece de vício de falta de fundamentação, porquanto, além de insuficiente e obscura, está em contradição com a fundamentação para que remete (cfr. artigo 125º nº 2 do CPA e h) e i) da matéria de facto provada).

66.

É que, atenta a respectiva “fundamentação”, a decisão da reclamação apenas poderia ser no sentido do seu deferimento integral,

67.

pelo que o acto de liquidação já deveria ter sido anulado pela própria Administração Fiscal, não fosse o seu clamoroso erro na interpretação do teor das informações oficiais constantes do processo de reclamação graciosa.

68.

Tendo ainda a Impugnante direito a ser indemnizada pela totalidade dos prejuízos incorridos com a prestação e manutenção de garantia bancária destinada a suspender o processo de execução fiscal (cfr. artigos 171º do CPPT e 53º da LGT).

Nestes termos (...) negando provimento ao presente recurso e, consequentemente, mantendo a douta Sentença recorrida e reconhecendo à Recorrida o direito a ser indemnizada pela totalidade dos prejuízos incorridos com a prestação e manutenção da garantia bancária, será feita inteira JUSTIÇA».

1.3. Da mesma sentença recorreu, também, a **SONAE INDÚSTRIA – SOCIEDADE GESTORA DE PARTICIPAÇÕES SOCIAIS, S.A.**, formulando esta conclusão:

«4.

A douta Sentença padece de nulidade por omissão de pronúncia sobre questão de que o Mmo. Juiz deveria conhecer, porque oportunamente peticionada e cujo conhecimento não está prejudicado pela resposta dada às demais questões – o pedido de indemnização pelos prejuízos incorridos com a prestação e manutenção da garantia indevida – nos termos dos artigos 125º nº 1 do CPPT e 668º nº 1 d) do CPC.

Nestes termos (...), concedendo provimento ao presente recurso e, consequentemente, conhecendo do dito pedido de indemnização pelos prejuízos incorridos com a prestação e manutenção de garantia indevida, V. Exas. farão inteira JUSTIÇA».

1.4. A Fazenda Pública não contra-alega no recurso interposto pela Sonae Indústria – Sociedade Gestora de Participações Sociais, S.A.

1.5. O Mmº. Juiz proferiu despacho no qual entendeu não ter feito agravo à Fazenda Pública, mas, considerando que incorreria na omissão de pronúncia acusada pela Sonae Indústria – SGPS, S.A., supriu-a, «condenando a Fazenda Pública no pagamento da indemnização à impugnante nos termos do artº 53º da LGT decorrente da garantia prestada em montante a apurar em execução de sentença».

1.6. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que «o recurso da Fazenda Pública (o único a conhecer) merece provimento pela procedência dos seus fundamentos», apontando jurisprudência em que se apoia.

1.7. O processo tem os vistos dos Exmºs. Adjuntos.

2. A sentença deu por provado que:

«a)

Em 1994-11-18 a Administração Fiscal procedeu à liquidação à impugnante do IRC referente a 1989 no valor a pagar de Esc. 15.641.242\$00, cuja data de pagamento ocorreu em 1995-02-10, remetendo à impugnante para notificação a nota de cobrança nº 8310021052, cuja cópia consta de folhas 17 e aqui damos por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais.

b)

Daquela nota de cobrança consta. «Fica Vª Exª. notificado para, no prazo de 30 dias, a contar do 3º dia posterior ao do registo, efectuar o pagamento, mediante apresentação da nota de cobrança que se junta, da importância de 15441.242\$00, proveniente de liquidação adicional de IRC, relativa ao exercício de 1989, efectuada nos termos do artigo 77º do CIRC, conforme demonstração em anexo. Não sendo pago o imposto no prazo acima referido haverá lugar a procedimento executivo. Mais fica avisado que poderá, querendo, reclamar ou impugnar nos termos do artigo 111º do CIRC» – cfr. fls.17-.

c)

Em anexo àquela nota de cobrança seguia a demonstração cuja cópia consta de folhas 18 e aqui se dá por integralmente reproduzida para todos os efeitos legais.

d)

Em 1994-09-29 a Administração Fiscal preencheu relativamente a NOVOPAN – Empresa de Aglomerados de Madeira S.A. o quadro de recolha e o mapa de apuramento modelo DC — 22 cujas cópias constam de folhas 20 a 22 e aqui se dão por integralmente reproduzidas para todos os efeitos legais.

e)

Em 1995-05-08 a impugnante deduziu reclamação graciosa contra aquela liquidação — cfr.fl.s. 24 a 28-.

f)

Por ofício datado de 2001-09-03 foi a impugnante notificada para exercer o direito de audição nos termos que constam das cópias juntas a folhas 30 e 31 e aqui se dão por integralmente reproduzidas para todos os efeitos legais.

g)

A impugnante reclamou daquela notificação nos termos que constam de folhas 35.

h)

Por ofício datado de 2001-09-25 foi a impugnante notificada para exercer o direito de audição nos termos que constam das cópias juntas a folhas 37 a 53 e aqui se dão por integralmente reproduzidas para todos os efeitos legais.

i)

Por ofício datado de 2001-11-27 foi a impugnante notificada do indeferimento da reclamação graciosa deduzida nos termos que constam das cópias juntas a folhas 55 a 57 e aqui se dão por integralmente reproduzidas para todos os efeitos legais.

j)

Para cobrança da liquidação referida em a) foi instaurado o processo de execução fiscal que corre seus termos sob o nº 1805-95/100725.4 no âmbito do qual a impugnante foi notificada para prestar a garantia no valor de Esc. 25.762.290\$00 o que fez nos termos que constam de folhas 87— cfr. fl.s. 83, 85 e 87-.

j)

Damos aqui por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais os documentos de fls. 59 a 65».

3.1. Caiu o objecto do recurso interposto pela impugnante: esse recurso versava, apenas, uma questão, a saber, a nulidade da sentença por omissão de pronúncia sobre o pedido de indemnização formulado. Posto que o Mmº Juiz, suprindo a nulidade, apreciou a questão, deferindo o pedido, não há que conhecer senão do recurso interposto pela Fazenda Pública.

3.2. A sentença recorrida julgou caducado o direito da Administração Fiscal à liquidação por esta não ter sido notificada, eficazmente, no prazo de cinco anos. A ineficácia da notificação efectuada resulta de ela não ter transmitido a fundamentação do acto.

Não é este o entendimento que vem sendo seguido por este Tribunal.

Respiga-se do acórdão de 31 de Março de 2004, proferido no recurso nº 2007/03, de que foi relator o mesmo juiz que aqui desempenha essa função:

«Desde a revisão de 1989 que a Constituição da República Portuguesa impõe à Administração que dê conhecimento aos interessados, formalmente, dos actos administrativos que lhes respeitem. É o que consta do nº 3 do seu artigo 268º, aonde se lê que «os actos administrativos estão sujeitos a notificação aos interessados na forma prevista na lei».

Dispõe, consonantemente, o artigo 64º do CPT, vigente ao tempo que aqui importa, que «os actos em matéria tributária que afectem os direitos e interesses legítimos dos contribuintes só produzem efeitos em relação a estes quando lhes sejam notificados»; e que «as notificações conterão sempre a decisão, os seus fundamentos e meios de defesa e prazo para reagir contra o acto notificado, bem como a indicação da entidade que o praticou e se o fez no uso de delegação ou subdelegação de competências».

Deste regime não se afastou, no essencial, o hoje vigente CPPT, cujo artigo 36º reproduz o transcrito artigo 64º do CPT, apenas substituindo a expressão «quando lhes sejam notificados» por «quando lhes sejam validamente notificados».

O artigo 22º do CPT estabelece que «se a comunicação da decisão em matéria tributária não contiver a sua fundamentação legal, bem como outros requisitos exigidos pelas leis tributárias, pode o interessado, dentro de 30 dias ou dentro do prazo para reclamação, recurso ou impugnação que desta decisão caiba, se inferior, requerer a notificação dos que tenham sido omitidos ou a passagem de certidão que os contenha, isenta de qualquer pagamento». «Se o interessado usar da faculdade concedida no número anterior, o prazo para a reclamação ou para a impugnação judicial conta-se a partir da notificação ou da entrega da certidão que tenha sido requerida».

O artigo 57º do CPPT dispõe que «se a comunicação da decisão em matéria tributária não contiver a fundamentação legalmente exigida, a indicação dos meios de reacção contra o acto notificado ou outros requisitos exigidos pelas leis tributárias, pode o interessado, dentro e 30 dias ou dentro do prazo para reclamação, recurso ou impugnação ou outro meio judicial que desta decisão caiba, se inferior, requerer a notificação dos requisitos que tenham sido omitidos ou a passagem de certidão que os contenha, isenta de qualquer pagamento». «Se o interessado usar da faculdade concedida no número anterior, o prazo para a reclamação, recurso, impugnação ou outro meio judicial conta-se a partir da notificação ou da entrega da certidão que tenha sido requerida».

Perante isto, já se vê que a notificação em apreço não satisfaz integralmente a exigência do artigo 64º do CPT, já que o acto de liquidação, afectando «os direitos e interesses legítimos dos contribuintes», deve ser notificado com inclusão da «decisão, os seus fundamentos e meios de defesa e prazo para reagir contra o acto notificado, bem como a indicação da entidade que o praticou e se o fez no uso de delegação ou subdelegação de competências».

A consequência de ter sido incompleta a notificação que nos ocupa está prevista no artigo 22º do mesmo diploma: «pode o interessado, dentro de 30 dias ou dentro do prazo para reclamação, recurso ou impugnação que desta decisão caiba, se inferior, requerer a notificação dos que tenham sido omitidos ou a passagem de certidão que os contenha, isenta de qualquer pagamento». E, usando dessa faculdade, «o prazo

para a reclamação ou para a impugnação judicial conta-se a partir da notificação ou da entrega da certidão que tenha sido requerida».

Trata-se de um regime paralelo ao estabelecido no artigo 31º da entretanto revogada Lei de Processo nos Tribunais Administrativos (LPTA), cujo n.º 1 igualmente prevê idêntico prazo de 30 dias para o interessado, incompletamente notificado, pedir nova notificação, ou solicitar os elementos em falta na primeira.

O uso desta faculdade, não consubstanciando, embora, um ónus de satisfação obrigatória, é, no entanto, condição necessária para que o termo inicial do prazo para a impugnação coincida, não com a data da primeira notificação, mas com a daquela que o contribuinte suscite, pois de outro modo se não entenderia a imposição daquele prazo de 30 dias.

Assim, se o notificado, precisamente porque lhe não é imposto solicitar uma notificação completa, nada requerer, satisfazendo-se com a que, embora imperfeita, o fez ciente do acto, deverá reclamar ou impugnar dentro do prazo de que para isso dispõe, contado desta notificação. Só se requerer a repetição da notificação, ou o seu completamento, mostrando que lhe não basta a notificação inicial para entender integralmente o acto, é que o mesmo prazo corre apenas a partir da satisfação desse pedido. Se o legislador não tivesse querido atribuir quaisquer efeitos à notificação incompleta, então esta, sendo ineficaz, deixaria tudo na mesma, como se notificação alguma tivesse havido, e o interessado poderia ficar inerte, pois o acto, insuficientemente notificado, não lhe seria oponível, e não se iniciaria nunca o prazo para o atacar.

Este regime não foi, aliás, alterado pelo legislador do Código de Processo nos Tribunais Administrativos, em cujo artigo 60º n.º 3 se diz, mais expressivamente, que a apresentação do requerimento a solicitar a nova notificação interrompe o prazo de impugnação – prazo que, consequentemente, já se iniciara com a notificação inicial.

O regime consagrado, quer pelo CPT, quer pela LPTA, e, depois, pelo CPPT e pelo CPTA, não esvazia de conteúdo o direito à notificação constitucionalmente garantido: por um lado, porque não exonera a Administração de notificar integralmente o acto (antes reforça, de certo modo, essa obrigação, permitindo ao particular exigir o seu cumprimento); por outro, porque disponibiliza um meio que garante a integral satisfação desse direito antes da reacção graciosa ou contenciosa contra o acto notificado; por último, porque se limita a dispor sobre a consequência, no que concerne à caducidade do direito à impugnação, da inércia do notificado, perante uma notificação incompleta, sem lhe retirar ou limitar o direito à notificação.

Só quando à notificação inicial faltarem elementos essenciais, de tal modo que o administrado fique em dificuldades para exercer a faculdade a que nos vimos referindo – porque não lhe foi notificado o sentido do acto, a sua autoria e a data, e não sabe, pois, a quem se dirigir e a que acto há-de referir-se – é que a notificação imperfeita torna inoponível o acto administrativo ao interessado (em sentido aproximado, veja-se o acórdão de 24 de Maio de 2000 da Secção de Contencioso Administrativo deste Tribunal, proferido no recurso n.º 41194).

Não há, pois, obstáculo constitucional à aplicação, com a interpretação acabada de expor, do discutido artigo 22º do CPT».

No mesmo sentido decidiu o posterior acórdão de 22 de Setembro de 2004, no recurso n.º 577/04.

3.3. Ora, se assim é, não pode asseverar-se a caducidade do direito à liquidação, pois a notificação, apesar de incompleta, é hábil para paralisar o decurso do prazo de caducidade.

O facto tributário respeita ao ano de 1989, a liquidação teve lugar em 18 de Novembro de 1994 (ou seja, dentro do prazo legal de cinco anos), mas ignora-se em que data ocorreu a notificação, pois tal facto não foi fixado pela sentença recorrida.

Importa, pois, apurar esse facto, para se decidir sobre a caducidade do direito à liquidação.

E, se acaso se constatar que não operou essa caducidade, há que conhecer das demais questões que a sentença entendeu ficarem prejudicadas, face à afirmada caducidade.

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

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em julgar extinto, por carência de objecto, o recurso jurisdicional interposto por SONAE INDÚSTRIA, S.A., sem custas, e conceder provimento ao recurso interposto pela FAZENDA PÚBLICA, revogando a sentença impugnada, para que, após fixação do apontado facto, seja proferida outra, de acordo com o atrás expandido, com custas a cargo da recorrida, fixando-se a procuradoria em 50 % (cinquenta por cento).

Lisboa, 6 de Outubro de 2005. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Branção de Pinho* — *Vitor Meira*.

## Acórdão de 6 de Outubro de 2005.

### Assunto:

*Processo de reclamação graciosa. Indeferimento tácito. Prazo de impugnação judicial.*

### Sumário:

- I — A impugnação judicial subsequente a reclamação graciosa, com fundamento em indeferimento tácito, deve ser deduzida, sob pena de caducidade do respectivo direito, nos 90 dias posteriores ao 90.º dia a partir da data da entrada no serviço competente daquela reclamação (artigos 123.º, n.º 1, alínea d), e 125.º do CPT).*
- II — O artigo 69.º do CPA não tem, neste caso, aplicação no processo tributário.*
- III — Para efeito de aferição da tempestividade da impugnação judicial, não releva o subsequente indeferimento expresso da reclamação graciosa.*
- IV — Com efeito, o artigo 130.º do CPT regula as relações entre a impugnação judicial e a reclamação, fixando que, pendente aquela, esta já não pode ser objecto de decisão autónoma, mas antes ser apreciada na impugnação.*
- V — Assim, será o tribunal e não a administração tributária que fará a apreciação das questões suscitadas na reclamação graciosa, no âmbito da impugnação judicial.*
- VI — Deste modo, tendo sido proferida decisão expressa de indeferimento da reclamação graciosa depois de ter*

*sido deduzida a impugnação judicial, devia aquela ter sido apensada a esta, sem qualquer decisão.*

VII — *Não o tendo sido e uma vez que o indeferimento expresso é posterior à apresentação da impugnação judicial, precludida fica a apreciação daquela, face à apresentação desta.*

VIII — *Pelo que, o posterior indeferimento da reclamação graciosa não tem qualquer consequência negativa em relação à tempestividade da impugnação.*

IX — *O prazo de impugnação judicial é um prazo substantivo, de caducidade, peremptório e de conhecimento oficioso, por versar direitos indisponíveis quanto à Fazenda Pública, pelo que o seu decurso extingue o direito de impugnar.*

X — *Porque assim, à respectiva contagem aplicam-se as regras do artigo 279.º do CC e não as dos artigos 145.º e 146.º do CPC, uma vez que estas apenas têm aplicação aos prazos de natureza processual ou adjectiva.*

Processo n.º 392/05-30.

Recorrente: Carlos Neto Oliveira Esteves e Outro.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 — Carlos Neto Oliveira Esteves e esposa Maria Odete de Lacerda Teles Soares Crespo de Oliveira Esteves, residentes em Arouca, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu que julgou improcedente a impugnação judicial que haviam deduzido contra o acto de liquidação adicional de IRS, referente ao ano de 1995, no montante de 1.025.119\$00, pela procedência da excepção da caducidade do direito de deduzir a referida impugnação judicial, dela vêm interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1 — Sobre a reclamação graciosa apresentada pelos recorrentes em 02/10/1997 houve decisão expressa da Administração Fiscal, de 28/08/2001, que indeferiu a reclamação graciosa, o que significa que não houve indeferimento tácito, mas sim indeferimento expresso;

2 — Aos recorrentes foi notificada a decisão de indeferimento e foi notificado que, se não o tivessem já feito, podiam deduzir Impugnação Judicial no prazo de 15 dias a contar da data de assinatura do Aviso de Recepção;

3 — Havendo indeferimento expresso entra em vigor automaticamente o prazo previsto no artº 123º, nº 2, do CPT e a impugnação pode ser apresentada nos oito dias subsequentes à notificação do indeferimento, sendo certo que aos recorrentes foi notificado disporem do prazo de 15 dias a contar da notificação da decisão de indeferimento para deduzirem impugnação;

4 — Quando deu entrada a petição de impugnação judicial ainda não decorrerá o prazo previsto no artº 123º, nº 2, do CPT, pelo que a impugnação judicial foi tempestivamente deduzida;

5 — A impugnação judicial foi até deduzida antes do início do prazo do artº 123º, nº 2, do CPT, mas nenhum preceito proíbe a antecipação, e pelo contrário assiste aos recorrentes o direito de beneficiarem da antecipação do prazo;

6 — Não há caducidade do direito de impugnação judicial dos impugnantes;

SEM PRESCINDIR

7 — Face ao disposto no artigo 123º, nº 2, do CPT e ao teor da notificação da decisão de indeferimento, os recorrentes confiaram em que o prazo para impugnar só terminava 15 dias após esta notificação pelo que, lógica e necessariamente, a impugnação apresentada antes desse prazo tinha que ser tida por tempestiva;

8 — Há situações de desigualdade de tratamento perante a Lei nos casos em que há decisão de indeferimento após o decurso do prazo do indeferimento tácito, no caso de se entender, como na sentença recorrida, que o prazo limite para a dedução da impugnação é o do artigo 123º, nº 2, do CPT se a impugnação só foi deduzida após a notificação da decisão mas já não será este prazo atendido se a impugnação foi instaurada antes;

9 — O entendimento da sentença recorrida é tanto mais gravoso quando é notório que só à Administração Fiscal é imputável o período de tempo decorrido até ter sido proferida a decisão de indeferimento;

10 — Um tal entendimento da sentença recorrida viola o direito de defesa dos impugnantes, o direito de igualdade de tratamento perante a Lei e o princípio da confiança insito na ideia de Estado de Direito Democrático, consagrados constitucionalmente (artºs. 2º e 13º da CRP);

11 — E a sentença deve tomar em consideração os factos constitutivos, modificativos ou extintivos do direito que se produzam posteriormente à proposição da acção, de modo que a decisão corresponda à situação existente no momento do encerramento da discussão, pelo que tinha que considerar e relevar que após a instauração da impugnação foi proferida a decisão de indeferimento, pelo que a impugnação judicial é tempestiva face ao artº 123º, nº 2, do CPT e ao teor da notificação feita aos recorrentes (artº 663º do C.P.C. aplicável subsidiariamente por força do artº 2º do CPT);

SEM PRESCINDIR

12 — A impugnação judicial apresentada em 06/04/1998 foi apresentada em tempo, por aplicação do nº 5 do artº 145º do C.P.C., mediante o pagamento de multa a ser notificada pela secretaria (artº 145º, nº 6, do C.P.C.);

SEM PRESCINDIR

13 — Ao prazo de 90 dias previsto no artigo 125º do C.P.T. acrescem oito dias para uma eventual notificação de uma decisão expressa da Administração (artº 69º do C.P.A. aplicável ao processo de reclamação graciosa — artºs 1º e 2º do CPA).

14 — Só depois de findos estes dois prazos (90 dias + 8 dias) sem ter ocorrido notificação de qualquer decisão expressa da reclamação, é que o interessado pode usar a faculdade de deduzir impugnação judicial ao abrigo da alínea d) do nº 1 do artº 123º do C.P.T.;

15 — O 90º dos 90 dias de que a administração fiscal dispunha para decidir foi 02/04/1998 e o 8º dos 8 dias estipulados no artº 69º do C.P.A. foi o dia 10/04/1998, pelo que a impugnação judicial apresentada no dia 06/04/1998 foi apresentada em tempo.

Não houve contra-alegações.

O Exmº 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:

A) Os Impugnantes, no dia 03-10-97, apresentaram reclamação graciosa contra a liquidação de IRS de 1995 n.º 4322096717, cfr. carimbo de fls. 2 dos autos apensos que aqui se dão por reproduzidos;

B) E, no dia 06-04-98 apresentaram a PI que deu origem aos presentes autos, cfr. carimbo apostado na primeira página daquela PI, folha 2 destes autos;

C) Até à data da apresentação da PI, a que se acabou de aludir, a Reclamação referida em A) não foi objecto de pronúncia “pelos órgãos competentes da Administração Fiscal”, cfr. resulta dos autos apensos; destes resulta até que a Reclamação só foi objecto de decisão em 28-08-2001;

D) Os Impugnantes, na PI que deu origem aos presentes autos, mencionaram como fundamentos da tempestividade daquela, a factualidade referida em A) e C), cfr. art.ºs. 26.º a 29.º da PI que aqui se dão por reproduzidos;

3 – O objecto do presente recurso prende-se com a (in)tempestividade da impugnação judicial.

Tal como decorre dos autos e do elenco probatório, a presente impugnação judicial foi intentada com fundamento no indeferimento tácito de reclamação graciosa e a sua tempestividade teve como fundamento a factualidade contida nas alíneas A) e B) desse elenco probatório, como resulta dos seus itens 26.º a 29.º.

Pelo que, da conjugação do disposto nos art.ºs 69.º do CPA e 123.º, n.º 1, al. d) do CPT, os impugnantes concluíram pela sua tempestividade.

Porém, não o entendeu assim o Mm.º Juiz “a quo” que a julgou intempestiva, uma vez que e resumidamente, tendo a reclamação graciosa sido requerida em 3/10/97, os noventa dias da presunção de indeferimento tácito (art.º 125.º do CPT) atingiram-se em 1/1/98.

Deste modo, tendo a impugnação judicial dado entrada no dia 6/4/98, nessa data ia já decorrido o prazo de 90 dias a que alude o art.º 123.º, n.º 1, al. d) do CPT, que terminou no dia 2/4/98.

Sendo assim, como é, a sentença recorrida não merece qualquer censura, já que representa uma correcta interpretação e aplicação dos preceitos legais invocados.

Alegam, porém, os recorrentes, nas conclusões 1 a 11 da sua motivação do recurso, que, tendo sido a reclamação graciosa apresentada em 2/10/97 e passado já o prazo de 90 dias da presunção do indeferimento tácito, o certo é que a Administração Fiscal, com data de 28/8/01, indeferiu expressamente a referida reclamação, decisão esta que foi notificada aos impugnantes, com a informação de que podiam deduzir impugnação judicial no prazo de 15 dias, muito embora o predito art.º 123.º, n.º 2 conceda, nesse caso, o prazo de oito dias para aquele efeito.

Assim e uma vez que, quando deu entrada a presente impugnação judicial, ainda não havia decorrido o prazo previsto no citado art.º 123.º, n.º 2 e como não existe nenhum preceito que proíba a antecipação do prazo, - pelo contrário, assiste aos recorrentes o direito de beneficiarem dessa antecipação -, não há caducidade do direito de deduzir impugnação judicial, pelo que e por tudo, a impugnação apresentada antes desse prazo tinha que ser tempestiva sob pena de serem violados os direitos de defesa dos impugnantes, de igualdade perante a lei e da confiança ínsito na ideia do Estado de Direito Democrático, consagrados constitucionalmente (art.ºs 2.º e 13.º da CRP).

Mas não lhes assiste qualquer razão.

Na verdade, para efeito de aferição da tempestividade da impugnação judicial, não releva o subsequente indeferimento expresso da reclamação graciosa.

Com efeito, o art.º 130.º do CPT regula as relações entre a impugnação judicial e a reclamação, fixando que, pendente aquela, esta já não pode ser objecto de decisão autónoma, mas antes ser apreciada na impugnação.

Assim, será o tribunal e não a administração tributária que fará a apreciação das questões suscitadas na reclamação graciosa, no âmbito da impugnação judicial.

“Há, pois, uma preferência absoluta do meio judicial de impugnação sobre os meios administrativos, impedindo-se que seja apreciada por via administrativa a legalidade de um acto tributário que seja objecto de impugnação judicial” (Jorge Sousa, in CPPT anotado, 4.ª ed., pág.495).

A apensação era, assim, operada, mesmo que não houvesse decisão na reclamação, sendo as questões aqui suscitadas apreciadas na impugnação, mesmo que o não tivessem sido nesta, não havendo lugar, deste modo a qualquer decisão administrativa nesse meio gracioso de impugnação, sob pena de nulidade por usurpação de poder (cfr. art.º 133.º, n.ºs 1 e 2, al. A) do CPA).

Ora, no caso dos autos, a decisão expressa de indeferimento da reclamação graciosa só foi notificada aos recorrentes depois de estes terem deduzido a presente impugnação judicial.

Sendo assim, interposta esta, devia ter-lhe sido apensada, sem qualquer decisão, a reclamação graciosa. Não o tendo sido e uma vez que o indeferimento expresso desta é posterior à apresentação daquela, precluída fica a apreciação da reclamação graciosa face à apresentação da impugnação judicial.

Pelo que, o posterior indeferimento da reclamação graciosa em causa não tem qualquer consequência negativa em relação à (in)tempestividade daquela.

E esta solução, contrariamente ao pretendido pelos recorrentes, não consagra, em si mesma, qualquer violação dos supra invocados direitos de defesa, confiança e igualdade constitucionalmente consagrados nos art.ºs 2.º e 13.º da CRP, uma vez que os recorrentes não deixariam de ver apreciada na impugnação judicial a legalidade do acto de liquidação.

Pelo que falecem, necessariamente, as referidas conclusões.

4 – Por outro lado, também não têm razão os recorrentes quando pretendem que seja aplicado ao caso dos autos o regime consagrado no art.º 145.º, n.º 5 do CPC.

Como vem sendo jurisprudência pacífica e reiterada desta Secção do STA, o prazo de impugnação judicial é um prazo substantivo, de caducidade, peremptório e de conhecimento oficioso, por versar direitos indisponíveis quanto à Fazenda Pública, pelo que o seu decurso extingue o direito de impugnar.

Por que assim, à respectiva contagem aplicam-se as regras do art.º 279.º do CC e não as dos art.ºs 145.º e 146.º do CPC, como vem decidido, uma vez que estas têm apenas aplicação aos prazos de natureza processual ou adjectiva (vide, por todos, neste sentido Acórdãos de 1/4/98, in rec. n.º 22.184; de 20/10/99, in rec. n.º 23.306 e de 27/11/02, in rec. n.º 25.789).

Pelo que falece também a conclusão 12 da sua motivação do recurso.



5 – Por último, pretendem também os recorrentes que ao caso dos autos seja aplicado o regime previsto no artº 69º do CPA, pelo que ao prazo de 90 dias consagrado no artº 125º do CPT acresceria, assim, o prazo de 8 dias para uma eventual notificação de uma decisão expressa da Administração.

Assim, só depois de findos estes dois prazos (90+8 dias) sem ter ocorrido notificação de qualquer decisão expressa da reclamação é que o interessado podia usar a faculdade de deduzir impugnação judicial ao abrigo do disposto no predito artº 123º, nº 1, al. d) do CPT.

Mas também não lhes assiste razão.

Com efeito, o citado artº 69º do CPA não tem aqui aplicação subsidiária, uma vez que o prazo de presunção do indeferimento tácito da reclamação graciosa para efeito de impugnação está fixado no artº 125º do CPT, ou seja, quando os órgãos competentes da administração fiscal sobre ela não se pronunciarem no prazo de 90 dias a partir da data da entrada no serviço competente.

Deste modo e a partir desta data fica, assim, o contribuinte em condições de deduzir impugnação judicial, sem que, para tal, necessite de esperar por qualquer notificação.

Pelo que falece também, nesta parte, as conclusões 13 a 15 da motivação do recurso.

6 – Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao recurso e manter a decisão recorrida.

Custas pelos recorrentes, fixando-se a procuradoria em 50 %.

Lisboa, 6 de Outubro de 2005. – *Pimenta do Vale* (relator) – *Lúcio Barbosa* – *Vítor Meira*.

## Acórdão de 6 de Outubro de 2005.

### Assunto:

*Execução fiscal. Artigos 191.º e 193.º do CPPT. Citação por via postal.*

### Sumário:

- I — Efectuada a penhora sem que tenha sido possível a citação do executado mas sendo conhecida a respectiva morada, deve aquela efectuar-se por carta registada com aviso de recepção — artigos 191.º e 193.º do CPPT.*
- II — E a partir desta deve contar-se o prazo para deduzir oposição — 30 dias — n.º 2 daquele último normativo, mau grado a efectivação do «aviso para citação» previsto naquele primeiro preceito.*

Processo n.º 416/05-30.

Recorrente: AGROAPOIO — Construção e Manutenção de Espaços Verdes.

Recorrido: Fazenda Pública e outros.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por AGROAPOIO - CONSTRUÇÃO E MANUTENÇÃO DE ESPAÇOS VERDES, LDA, da sentença do TAF de Leiria, que julgou «não provada e improcedente», em consequência absolvendo a Fazenda Pública do pedido, a oposição nº 502/04 OBELRA, que aquela deduzira às execuções contra si instauradas por dívidas de IVA.

Fundamentou-se a decisão em que a oponente, alegando não lhe ser exigível o IVA por ainda não ter recebido a facturação das subempreitadas, em que o dono da obra é, na maior parte dos casos, o Estado, suscitar a «ilegalidade da execução» nos termos do DL nº 204/93, de 09 de Agosto, causa de pedir que não pode subsumir-se à previsão da al. h) do art. 204.º do CPPT, «na medida em que a lei assegura meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação»- art. 102º, n.º 1, al.a) do mesmo código.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

«A) - A recorrente alegou na sua p.i. a inexigibilidade do IVA.

B) - Inexigibilidade do IVA que tanto abrange o processo administrativo prévio de liquidação do imposto como a exigibilidade em si mesma do próprio imposto, enquanto requisito do título executivo.

C) - A dita sentença recorrida violou a alínea l) do nº 1 do artigo 204º do CPPT.

Termos em que deve ser julgada procedente o presente recurso e em consequência ser revogada a dita decisão recorrida, ordenando-se o prosseguimento dos termos da oposição com a produção de prova apresentada pela recorrente.».

Não houve contra-alegações.

O Ex.mo magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido da «intempestividade da oposição, ficando assim prejudicado o objecto do recurso» pois «as citações da executada, efectuadas 24/09/2003, 17/10/2003 e 22/10/2003, por carta registada com aviso de recepção, são válidas e regulares», pelo que «a oposição deduzida em 23/04/2004 foi apresentada após o termo dos respectivos prazos peremptórios, cujo decurso extingue o direito de praticar o acto», sendo que «a posterior citação efectuada por ofício com data de 23/03/2004, não tem a virtualidade de conferir, por acto processual, um direito que já estava extinto *ope legis*».

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

Em sede factual, vem apurado que:

«II OS FACTOS:

1. A oponente não procedeu ao pagamento das seguintes dívidas de IVA:

- Referente ao período de Abril 2002, no valor de €19 379,53, cujo prazo de pagamento voluntário terminou em 11 de Junho de 2002;
- Relativo ao período de Agosto de 2002, no valor de €256,28, cujo prazo de pagamento voluntário terminou em 10 de Outubro de 2002;
- Referente ao período de Julho de 2002, no valor de €6.354,23, cujo prazo de pagamento voluntário terminou 10 de Setembro de 2002;
- Referente ao período de Junho de 2002, no valor de €12.397,03 cujo prazo de pagamento voluntário terminou em 12 de Agosto de 2002;
- Referente ao período de Setembro 2002, no valor de 17.957,72, cujo prazo de pagamento voluntário terminou em 11 de Novembro de 2002;
- Referente ao período de Outubro de 2002, no valor de

10.115,07, cujo prazo de pagamento voluntário terminou em 10 de Dezembro de 2002;

g) Referente ao período de Novembro de 2002, no valor de €13.142,95, cujo prazo de pagamento voluntário terminou em 10 de Janeiro de 2003 (fls. 19 a 21 cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido);

2. A. oponente foi citada para a execução (execuções) em 24/09/2003; 22/10/2003 e 17/10/2003 (avisos de recepção juntos a fls. 64 a 68 e informação de fls. 89 cujos conteúdos se dão por integralmente reproduzidos)

3 Também com data de 23/03/2004, através do ofício n.º 834 junto a fls. 6, foi remetida nova citação para, a morada da oponente, dando-lhe conta da instauração de processo de execução fiscal por dívidas de IVA dos anos de 1999, 2000 e 2002, para efectuar o pagamento, ou deduzir oposição no prazo de 30 dias (fls. 6 cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido).

4 A douta petição inicial deu entrada no Serviço de Finanças de Alcobaca no dia 23/04/2004.

FACTOS NÃO PROVADOS. Não se provou que:

- a oponente não tenha recebido no termo do prazo de cada um dos períodos em execução;

- a actividade predominante consista na realização de subempreitadas na área das jardinagens para as principais empresas construtoras;

- subempreitadas essas que dizem predominantemente respeito a trabalhos cujo dono da obra tem sido o Estado;

- o prazo médio de recebimento da facturação das subempreitadas nos anos e períodos de imposto em causa varie entre noventa e cento e oitenta dias;

- na altura em que o IVA, devia ter sido pago ao Estado, ainda a oponente não o tinha recebido das suas subempreitadas facturadas às empreiteiras cujo dono da obra é o Estado».

ASSIM, QUANTO À QUESTÃO PRÉVIA LEVANTADA PELO MINISTÉRIO PÚBLICO:

Nos termos do art. 191º do CPPT, a citação deve efectuar-se mediante simples postal quando a quantia exequenda não exceder 250 UCs, sendo o postal registado quando for superior a dez vezes a UC.

Nos demais casos, ela será pessoal e efectuada nos termos do CPC - art 192º nº 1, isto é, em regra, por carta registada com aviso de recepção - art 236º.

Nos autos, a recorrente foi pessoalmente citada, por este último modo, para pagamento da quantia de €38.387,07, relativamente aos períodos de IVA referidos a fls. 32, em Setembro de 2003 - fls. 33.

E, quanto às restantes quantias, foi-o igualmente pelo mesmo modo - fls. 25, 36, 39, 42 e 50 - em Setembro e Outubro de 2003.

Ainda que, dados os montantes em causa, ela devesse ter sido citada através de postal registado sem aviso de recepção - dito art. 191º.

Empregou-se, pois, forma mais solene pelo que as citações são válidas.

Todavia, em tal circunstancialismo e nos termos do art.193.º do mesmo diploma legal, foi a executada pessoalmente citada para a execução, por ofício de 23/03/2004, podendo deduzir oposição no prazo de 30 dias.

E bem.

Na verdade, a necessidade da citação radica sobremaneira na possibilidade de defesa contra a pretensão do exequente pelo que se justifica plenamente uma interpretação daquele normativo consentânea com tal finalidade.

Pelo que, não havendo possibilidade, «na diligência da penhora», de citar o executado, apesar de conhecida a sua residência ou sede, nestas deve efectuar-se a sua citação pessoal, nomeadamente por carta registada com aviso de recepção.

Com a possibilidade de deduzir oposição, no prazo legal.

Cfr., no sentido exposto, Jorge de Sousa, CPPT, Anotado, 4ª edição, pág 845, nota 6 e Alfredo de Sousa e J. Paixão, CPT, Anotado, 3ª edição, pág. 572, nota 7.

Mas, assim sendo, a oposição deduzida em 23/04/2004 é tempestiva já que o respectivo prazo é efectivamente de 30 dias - art. 193º.

Pois, sendo o ofício datado de 23/03/2004 - fls. 6 - não pode ter sido recebido antes, no mínimo, do dia seguinte, 24.

QUANTO AO MAIS:

A ora recorrente alegou, na petição inicial:, que a sua actividade «principal e predominante consiste na realização de subempreitadas» respeitantes «a trabalhos cujo dono da obra tem sido o Estado» sendo que o prazo médio de recebimento respectivo varia «entre noventa e cento e oitenta dias», ou seja, na data em que, segundo os títulos executivos da dívida exequenda, o IVA devia ter sido pago ao Estado, ainda a oponente não o recebeu das suas subempreitadas facturadas às empreiteiras cujo dono da obra é o Estado».

Todavia, a sentença deu como não provados tais factos, nomeadamente, que «a oponente não tenha recebido no termo do prazo de cada um dos períodos em execução», que «a actividade predominante consista na realização de subempreitadas» respeitantes «a trabalhos cujo dono da obra tem sido o Estado», que o prazo médio de recebimento seja o referido e, bem assim, que não tenha recebido na altura em que o IVA devia ter sido pago.

Ora, tal matéria factual não a sindicia o STA que, nos recursos directamente interpostos de decisões proferidas pelos tribunais tributários, apenas conhece de direito - art 12.º, nº 5 do ETAF aprovado pela Lei nº 13/02, de 19 de Fevereiro.

O DL n.º 204/97, de 09 de Agosto consagra o «regime especial de exigibilidade do imposto sobre o valor acrescentado nas empreitadas e subempreitadas de obras públicas», considerando-o «exigível no momento do recebimento total ou parcial do preço, pelo montante recebido» - art. 3.º, n.º 1.

Todavia, face à dita matéria factual tida por não provada, tal regime não é aplicável pelo que não tem sentido - constituindo questão meramente académica de que os tribunais não conhecem apreciar se tal (in) exigibilidade é ou não fundamento de oposição.

Pois, mesmo que o fosse, a acção soçobrarria de todo: se os factos em causa, desde logo, não concretizam tal regime especial de inexigibilidade, nada importa saber se esta constitui (ou não) fundamento de oposição à execução fiscal.

Sendo que não é mais que este o objecto do recurso, assim necessariamente votado ao insucesso.

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

Custas pela oponente, com procuradoria de 1/6.

Lisboa, 6 de Outubro de 2005. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 6 de Outubro de 2005.

**Assunto:**

*Gradação de créditos. Hipoteca. N.º 3 do artigo 218.º do CPPT. Execução fiscal. Sustação da execução.*

**Sumário:**

- I — Nos termos do n.º 3 do artigo 218.º do CPPT, podem ser penhorados pelo órgão de execução fiscal os bens apreendidos por qualquer tribunal, não sendo a execução, por esse motivo, sustada nem apensada.*
- II — Assim, o facto de um bem imóvel estar penhorado em processo executivo comum movido pelo credor hipotecário não impede este (agora reclamante), que goza de hipoteca sobre o mesmo bem, entretanto penhorado em processo de execução fiscal, de reclamar o seu crédito neste último processo.*
- III — Na verdade, o processo executivo fiscal prossegue a sua tramitação com inteira independência.*

Processo n.º 417/05-30

Recorrente: Caixa Económica Montepio Geral

Recorrido: Fazenda Pública

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Lúcio Barbosa

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

1. Nos presentes autos de verificação e gradação de créditos, em que é originária executada *Pavisoalho – Pavimentos, Tectos Falsos e Remodelações, Ld.*, vieram reclamar seus créditos a Caixa Económica Montepio Geral, o Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social e a Fazenda Pública

O Mm. Juiz do TAF de Leiria julgou improcedentes tais reclamações, pelo que não procedeu a qualquer gradação.

Inconformada a **CAIXA ECONÓMICA MONTEPIO GERAL** interpôs recurso para este Supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

I. Quando não existe penhora ordenada noutro processo, com registo anterior, o Sr. Juiz da execução comum não tem fundamento legal para proferir despacho de sustação, por não se encontrarem reunidos os requisitos impostos pelo artigo 871º do CPC;

II. A Reclamante ora Recorrente não tinha que provar, nem sequer alegar, a ocorrência da sustação da execução por si instaurada;

III. No caso presente as execuções comum e fiscal correm simultânea e paralelamente uma à outra, por força da própria lei (artigo 218º, n. 3 do CPPT);

IV. Por força do registo da penhora anterior, no caso da execução comum, e por força do “privilégio” concedido através da excepção contida no artigo 218.º, n. 3, do CPPT, à execução fiscal, nenhum destes processos tem de ser sustado.

V. No caso presente, não se está perante um caso de litispendência;

VI. A colher o entendimento do Sr. Juiz recorrido, então a Recorrente ver-se-ia na injusta situação de não poder recuperar o seu crédito pelo produto da venda do bem imóvel hipotecado;

VII. Ao decidir-se, como se decidiu, não foi feita a melhor interpretação e aplicação da lei, pelo que se mostram violadas, pelo menos, as normas constantes dos artigos 218º, n. 3 do CPPT e 493º e 871º do CPC;

VIII. Pelo que é ilegal a douda decisão recorrida.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o EPGA defende que o recurso merece provimento.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

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

A. A Administração Fiscal instaurou contra Pavisoalho - Pavimentos, Tectos Falsos e Remodelações, Ld., a execução fiscal com o n. 3883 -01/100515.4 e 101017.4/01, 100049.7/02 e 100056.0/02, para cobrança das dívidas provenientes IVA e juros compensatórios do ano de 1999, coimas, IRC de 2000 e IRC de 1999, conforme certidões de fls. 3, 4, 65, 69, 73, todas dos autos de execução apensos.

B. Por despacho de 12 de Fevereiro de 2003, as dívidas exequendas reverteram contra os responsáveis subsidiários Filipe Jorge e Janine Pereira da Silva.

C. Nos referidos autos de execução, conforme Autos de penhora de fls. 25 do apenso e 68, ambos datados de 24/03/2003, para garantia, respectivamente, das dívidas de IVA de 99, coimas fiscais de 2001 e IRC de 99 e 2000, e de NA de 98 e 2000 e coimas fiscais de 2000, foi penhorado aos executados o seguinte bem imóvel: casa de habitação de rés-do-chão, sita em Vila Verde, freguesia de S. Simão de Litém, construída a tijolo e coberta a telha, tendo quatro assoalhadas, cozinha, três casas de banho, corredor, despensa e três varandas, descrito na Conservatória do Registo Predial de Pombal sob o n. 01364 da freguesia de S. Simão de Litém e inscrito na matriz predial urbana da mesma freguesia com o artigo n. 1592.

D. As penhoras do imóvel foram registadas na Conservatória do Registo Predial de Pombal, pelas inscrições F-3 Ap. 28/20030326 e F-4, Ap. 30/20030326.

E. Sobre o imóvel penhorado foi constituída hipoteca voluntária a favor da Caixa Económica Montepio Geral, inscrita provisoriamente por natureza na Conservatória do Registo Predial de Pombal pela inscrição C-2 Ap. 01/041297 e convertida pela Ap. 39/980324, para garantia de empréstimo; valor: capital: 20.000.000\$00; taxa de juros anual 7,98 %, acrescida da sobretaxa de 4 %, montante máximo do capital e acessórios 27.188.000\$00.

F. A executada principal deve contribuições e juros de mora à Segurança Social referentes aos meses de Setembro de 1998 a Novembro de 1999 e Fevereiro a Dezembro de 2002.

G. A executada principal é devedora de: IVA respeitante ao 3º trimestre de 1998 no montante de 4.069,25 € e respectivos juros de mora desde 17.11.98; IVA respeitante ao 2º trimestre de 1999, no montante de 4.570,30 € a vencer juros desde 17.08.99; IVA do 4º trimestre de 1998, no montante de 9.756,60 € IVA dos 1º, 2º e 4º trimestres de 2000, nos montantes de 3.863,62 € 780,65 € e 2.796,91 €

H. O executado por reversão é devedor de Contribuição autárquica de 1998, respeitante à fracção “M” do artigo urbano 12517 da freguesia e concelho de Portimão.

3. O Mm. Juiz rejeitou a pretensão da recorrente com a seguinte fundamentação:

“A reclamante ... deduziu reclamação de créditos alegando, entre o mais, que intentou acção executiva contra os executados, para cobrança dos valores ora reclamados, no qual já se encontra penhorado o imóvel igualmente objecto de penhora na execução fiscal.

“Convidada a reclamante a juntar cópia da petição inicial da referida acção executiva e do despacho de sustação da mesma, limitou-se a insistir na sustação do processo executivo fiscal e não juntou os documentos solicitados.

“Assim sendo, inexistente prova da sustação do processo, instaurado pela referida reclamante contra os ora executados e para cobrança dos créditos que reclama nestes autos, pelo que se verifica a excepção dilatória de litispendência que obsta ao conhecimento do mérito da causa”.

O Mm. Juiz *a quo* não fundamentou de direito a decisão ora em crise.

E convenhamos que não lhe assiste razão.

É o que resulta expressamente da lei.

Dispõe o n. 3 do art. 218º do CPPT:

“Podem ser penhorados pelo órgão de execução fiscal os bens apreendidos por qualquer tribunal, não sendo a execução, por esse motivo, sustada nem apensada”.

A excepção a esta regra encontrar-se-á apenas e tão só no art. 180º do CPPT (prolação de despacho judicial de prosseguimento na acção de recuperação de empresa ou declaração de falência) ou no caso dos bens se encontrarem apreendidos à ordem do processo criminal ou contra-ordenacional – vide a propósito *Jorge de Sousa*, CPPT, anotado – 4ª Edição, pág. 950.

Daqui decorre que, na hipótese dos autos, não se pode verificar a situação prevista no art. 871º do CPC (que trata da sustação da execução em processo comum, quando houver pluralidade de execuções sobre os mesmos bens), prosseguindo pois a tramitação do processo executivo fiscal com inteira independência. No sentido ora exposto, podem ver-se igualmente *Alfredo de Sousa* e *José Paixão* – CPPT, comentado e anotado, pág. 528.

Daí que, prosseguindo com inteira independência e autonomia, como dissemos, o processo executivo fiscal, nada impede que o reclamante aí deduza a sua reclamação, independentemente de, no tribunal comum, ter instaurado anteriormente execução contra o executado, com penhora do bem imóvel, também penhorado no processo executivo fiscal, tendo em vista o crédito em causa.

A pretensão da recorrente merece pois acolhimento.

4. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, mas tão só no tocante à decisão de improcedência da reclamação apresentada pela recorrente Caixa Económica Montepio Geral.

Assim, procede-se à graduação dos créditos (exequendo e reclamado), relativamente ao bem imóvel abrangido pela penhora efectuada nesta execução, nos termos seguintes:

1º - crédito reclamado pela Caixa Económica Montepio Geral, garantido por hipoteca – art. 686º, 1, do CPC;

2º - crédito exequendo.

Sem custas.

Lisboa, 6 de Outubro de 2005. — *Lúcio Barbosa* (Relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 6 de Outubro de 2005.

### Assunto:

*Fundamentos de oposição à execução fiscal. Falta de notificação da liquidação. Notificação postal. Carta registada com aviso de recepção. Falta de assinatura. Ônus da prova.*

### Sumário:

- I — *O fundamento de oposição à execução fiscal de falta de notificação da liquidação dentro do prazo de caducidade, previsto na alínea e) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT, é utilizável nos casos em que foi efectuada uma notificação válida, mas ela não foi feita dentro do prazo de caducidade, situação em que, independentemente de o acto de liquidação notificado enfermar ou não de qualquer vício, ele não produz efeitos em relação ao destinatário, por a notificação não ser efectuada dentro do prazo previsto na lei.*
- II — *Nos casos em que o oponente invoca a inexistência de uma notificação válida, está-se perante um fundamento de oposição à execução fiscal enquadrável na alínea i) do n.º 1 do mesmo artigo.*
- III — *Todas as formalidades procedimentais previstas na lei são essenciais, apenas se degradando em não essenciais se, apesar delas, for atingido o fim que a lei visava alcançar com a sua imposição.*
- IV — *Nos termos do artigo 39.º, n.º 4, do CPPT, na notificação por carta registada com aviso de recepção, é necessária a confirmação da identificação da pessoa que assina o aviso e a anotação do número de um seu documento oficial de identificação.*
- V — *Não sendo cumprida essa formalidade e não sendo apurado no processo de oposição à execução fiscal qual a identidade da pessoa que assinou o aviso, não pode considerar-se validamente efectuada a notificação.*
- VI — *É sobre a administração tributária que recai o ónus da prova dos pressupostos de que depende o seu direito de exigir a obrigação tributária.*

Processo nº. 500/05-30

Recorrente: José António Godinho da Cruz Marques e Sofia Manuela Simões Grácio Marques

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Lopes de Sousa (por vencimento)

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – JOSÉ ANTÓNIO GODINHO DA CRUZ MARQUES e SOFIA MANUELA SIMÕES GRÁCIO MARQUES deduziram no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Santarém oposição à execução fiscal n.º 03/100700.9, pendente no Serviço de Finanças de Tomar.

Os oponentes invocaram como fundamento da oposição a falta de notificação da liquidação do tributo dentro do prazo de caducidade, que constitui fundamento previsto na alínea e) do n.º 1 do art. 204.º do C.P.P.T.

Inconformados os oponentes interpuseram o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentado alegações com a seguintes conclusões:

*I – Deve ser ordenada a suspensão da instância no estado em que ou autos se encontram, aguardando estes que seja proferida sentença no âmbito da Impugnação Judicial n.º 19/03, a correr termos no Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria, ao abrigo do regime do n.º 1 do artigo 279.º do Código de Processo Civil, uma vez que a decisão conscienciosa da oposição à execução depende da subsistência da liquidação impugnada e ainda não decidida.*

*Caso assim se não entenda:*

*II – Deve reconhecer-se a violação do regime jurídico do artigo 113.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, porquanto no entender dos recorrentes o processo não fornecia ainda todos os elementos necessários para uma decisão conscienciosa, sem produção complementar de prova pessoal ou pericial sobre a autoria das assinaturas ou rubricas dos avisos de recepção nem sobre os actos que se destinavam a notificar.*

*III – Do que decorre a omissão de cumprimento do comando do artigo 114.º do mesmo diploma legal, que impõe ao juiz o ónus de oficiosamente determinar todos os actos e diligências que se revelem necessários ao cabal esclarecimento dos factos.*

*IV – As liquidações nunca foram notificadas pessoalmente aos recorrentes, como impõe o artigo 38.º, n.º 1 do Código de Procedimento e de Processo Tributário e anteriormente artigo 65.º n.º 1 do Código de Processo Tributário, pelo que são nulas e de nenhum efeito, senda a dívida exequenda inexigível, nos termos invocados na oposição à execução fiscal.*

*V – Nem a Administração Fiscal demonstrou cabal e inequivocamente essa notificação, como lhe impõe o regime legal do artigo 74.º, n.º 2 da Lei Geral Tributária, que os recorrentes consideram violado pela douda sentença recorrida.*

*Termos em que:*

*Deve o venerando Supremo Tribunal Administrativo decretar a suspensão da instância até decisão final no processo de impugnação judicial, ou, caso assim se não entenda,*

*Revogar a douda sentença recorrida, ou anular o julgamento, ordenando o prosseguimento dos autos para a fase de produção de prova, com vista ao cabal esclarecimento da verificação da notificação da liquidação aos recorrentes.*

*Assim se fará boa Justiça.*

*Não foram apresentadas contra-alegações.*

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu doudo parecer nos seguintes termos:

*1. Não tendo sido formulado na petição de oposição o pedido de suspensão da instância, nem sequer constando da informação oficial a pendência de impugnação judicial, a sentença impugnada não o poderia apreciar.*

*Tão pouco deverá apreciar-lo o tribunal superior em sede de recurso jurisdicional, visando a anulação ou alteração da decisão com fundamento em erro sobre matéria de direito (art.690º nº1 CPC)*

*O pedido deverá ser dirigido ao órgão de execução fiscal, com reclamação de eventual decisão desfavorável para o tribunal tributário territorialmente competente (art. 276º CPPT)*

*2. A falta de notificação da liquidação do imposto no prazo de caducidade constitui fundamento de oposição à execução (art. 284º nº 1, al. e) CPPT)*

*Havendo aviso de recepção, a notificação considera-se efectuada na própria pessoa do notificando e na data em que for assinada, ainda que por terceiro presente no domicílio dos contribuintes, presumindo-se então que a carta foi entregue aos destinatários (art. 39º nº 3 CPPT)*

*Os recorrentes não invocaram nem ilidiram a presunção, pelo que deve considerar-se válida a notificação efectuada por carta registada com aviso de recepção, expedida em 3.12.2002 para o domicílio fiscal, assinada e devolvida pelos CTT em 5.12.2002 (fls.26/27), antes do termo do prazo de caducidade verificado em 31.12.2002 (art. 45º nº 1 LGT/art. 5º nº 5 DL nº398/98, 17 Dezembro)*

**CONCLUSÃO**

*O recurso não merece provimento.*

*A sentença impugnada deve ser confirmada.*

*Corridos os vistos legais, cumpre decidir.*

*2 – Na sentença recorrida deu-se como assente a seguinte matéria de facto:*

*1 – A Fazenda Publica instaurou execução fiscal contra os oponentes José António Godinho da Cruz Marques e Sofia Manuela Simões Grácio Marques com o nº 2100-03/100700.9 por dívida de IRS do ano de 1998 e juros compensatórios, para cobrança coerciva das quantias em dívida, no valor de 6 10.795,84. (cfr. informação constante de fls. 10 e certidão de dívida de fls 11, dos autos).*

*2 – A liquidação de imposto e de juros compensatórios a que se refere o número anterior foi efectuada em 22.11.2002, tendo sido emitida em 27.11.2002 e enviada sob a forma de carta registada com aviso de recepção em 04.12.2002, para o domicílio dos oponentes (cfr doc. de fls 26 e “print informático” de fls. 27, dos autos).*

*3 – O aviso de recepção mencionado no nº anterior foi assinado, sendo reenviado ao remetente em 11.12.2002 (cfr. fotocópia do registo c/ aviso de recepção do “CTT Correios”, nº RY142622220PT, a fls. 26 dos autos)*

*Na sentença recorrida, no que concerne a «Factos não provados», refere-se que não se provaram os que não constam da factualidade referida, designadamente quem assinou o aviso de recepção mencionado em 3 e em que data.*

*3 – Os Recorrentes invocaram como fundamento de oposição à execução fiscal a falta de notificação da liquidação dentro do prazo de caducidade.*

*Pedem, em primeiro lugar, que seja suspensa a instância até ser proferida sentença na impugnação judicial n.º 19/03 do T.A.F. de Leiria, alegando que a decisão da oposição depende da subsistência da liquidação impugnada.*

*Não se justifica, porém, a requerida suspensão, pois não há qualquer relação de dependência entre a presente oposição e qualquer impugnação judicial, sejam quais forem as questões que dela são objecto,*

*Na verdade, o fundamento de oposição à execução fiscal invocado pelos Recorrentes, tem a ver apenas com a exigibilidade da obrigação tributária, pelo que é perfeitamente autónomo em relação a qualquer*

ilegalidade da liquidação, inclusivamente a eventual falta de liquidação dentro do prazo de caducidade.

Com efeito, no presente processo os Recorrentes defendem que não foi efectuada validamente uma notificação da liquidação e, se não se demonstrar que houve uma notificação validamente efectuada, estará afectada a eficácia da liquidação (arts. 77.º, n.º 6, da L.G.T. e 36.º, n.º 1, do C.P.P.T.), o que justificará a procedência da oposição, por se estar perante um fundamento de oposição enquadrável na alínea i) do n.º 1 do art. 204.º do C.P.P.T. (1)

O fundamento de oposição à execução fiscal invocado pelos Recorrentes, que foi a falta de notificação da liquidação dentro do prazo de caducidade, previsto na alínea e) do n.º 1 do art. 204.º do C.P.P.T., é utilizável nos casos em que foi efectuada uma notificação válida, mas ela não foi feita dentro do prazo de caducidade, situação em que, independentemente de o acto de liquidação notificado enfermar ou não de qualquer vício, ele não produz efeitos em relação ao destinatário, por a notificação não ser efectuada dentro do prazo previsto na lei.

No entanto, não haverá obstáculo a se aprecie a oposição à face deste enquadramento, uma vez que o Tribunal não está limitado pelo alegado pelas partes, no que concerne à aplicação do direito (art. 664.º do C.P.C.).

Por isso, é indiferente para a procedência ou não da oposição, saber o destino que terá a impugnação judicial que dizem ter deduzido, não se justificando, consequentemente a suspensão da instância.

4 – Os Recorrentes defendem também que o processo não reunia ainda os elementos necessários para uma decisão conscienciosa, sendo necessário realizar diligências.

A resposta a esta questão depende da apreciação concreta da questão essencial que é objecto do recurso, que é a de saber se se pode considerar demonstrado que foi efectuada validamente a notificação.

5 – Segundo resulta da matéria de facto que na sentença recorrida se considerou provada e não provada

– *foi expedida pela administração tributária uma carta registada com aviso de recepção, dirigida ao domicílio dos Recorrentes, com a liquidação;*

– *o respectivo aviso foi reenviado à administração tributária remetente, com uma assinatura, mas não se apurou quem o assinou.*

O art. 39.º do C.P.P.T. estabelece, no que aqui interessa, o seguinte:

3 – *Havendo aviso de recepção, a notificação considera-se efectuada na data em que ele for assinado e tem-se por efectuada na própria pessoa do notificando, mesmo quando o aviso de recepção haja sido assinado por terceiro presente no domicílio do contribuinte, presumindo-se neste caso que a carta foi oportunamente entregue ao destinatário.*

4 – *O distribuidor do serviço postal procederá à notificação das pessoas referidas no número anterior por anotação do bilhete de identidade ou de outro documento oficial.*

O texto deste n.º 4, no seu teor literal, é incompreensível, pois não se sabe o que é uma «notificação... por anotação do bilhete de identidade ou outro documento oficial», pois estes documentos não são uma forma de notificação, nem se vê como alguém pode considerar-se notificado de alguma coisa pelo facto de ser anotado o número do seu documento de identificação.

Assim, é de crer que se trata de um lapso de escrita e que foi utilizada a palavra «notificação», em vez da que seria adequada, que era «identificação».

Comprovando que ocorreu este lapso, constata-se que na norma equivalente do C.P.C., que é o n.º 3 do art. 236.º se estabelece que a citação através de carta registada com aviso de recepção se faz com «**identificação** do citando ou do terceiro a quem a carta seja entregue, anotando os elementos constantes do bilhete de identidade ou de outro documento oficial que permita a identificação».

É, pois de concluir que ocorreu aquele lapso e o que se pretende dizer naquele art. 39.º, n.º 4, é que, na notificação por carta registada com aviso de recepção, tem de ser identificada a pessoa que assina e indicado no respectivo aviso o número do seu documento de identificação.

Não tendo sido satisfeito esse requisito da notificação e não se demonstrando que, apesar de ele não ter sido cumprido, a carta foi recebida pelos destinatários, não pode entender-se que a notificação foi validamente efectuada.

Na verdade, como vem sendo jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo as formalidades procedimentais previstas na lei são essenciais apenas se degradando em não essenciais se, apesar delas, for atingido o fim que a lei visava alcançar com a sua imposição. (2)

No caso em apreço, não se demonstrou que a carta foi recebida pelos destinatários ou por alguém que estivesse no seu domicílio e, por isso, não pode entender-se que tenha sido atingida a finalidade visada com a exigência de identificação da pessoa a quem é entregue a carta.

Assim, não pode entender-se demonstrado que tenha havido uma notificação válida.

Sendo sobre a administração tributária que recai o ónus da prova dos pressupostos de que depende o seu direito de exigir a obrigação tributária (art. 342.º, n.º 1, do Código Civil), designadamente que houve uma notificação validamente efectuada ou foi atingido o fim por ela visado de transmitir aos destinatários o teor da liquidação, tem de se valorar processualmente a favor dos Recorrentes a dúvida que se depara nestes autos sobre se a carta enviada chegou ao seu conhecimento, o que se reconduz que tudo se passe, para efeitos deste processo, como se tal notificação não tivesse ocorrido.

Verifica-se, assim, o fundamento de oposição à execução fiscal previsto na alínea i) do n.º 1 do art. 204.º do C.P.P.T.

Termos em que acordam em revogar a sentença recorrida e julgar procedente a oposição, assim se dando provimento ao recurso

Sem custas.

Lisboa, 6 de Outubro de 2005. — *Jorge de Sousa* (relator por vencimento) — *Pimenta do Vale* — *Vitor Meira* (vencido, nos termos da declaração de voto que junto)

#### Voto de Vencido

Não acompanho o acórdão recorrido quanto ao entendimento que nele se faz relativamente à notificação.

A sentença recorrida deu como provado que a liquidação foi efectuada a 22.11.2002, tendo sido enviada aos oponentes em carta registada com aviso de recepção em 4.12.2002, tendo o dito aviso sido assinado e devolvido ao remetente em 11.12.2002. Consequentemente considerou os contribuintes notificados, não considerando relevante o facto de se não ter apurado quem, no seu domicílio, assinou o aviso de recepção.

Prescreve o artigo 38º nº1 do CPPT que as notificações susceptíveis de alterar a situação tributária dos contribuintes são efectuadas obriga-

toriamente por carta registada com aviso de recepção, aplicando-se-lhes as regras sobre a citação pessoal (n.º 6 do mesmo artigo). Por seu turno o artigo 236.º do CPC diz que a citação por via postal se faz por meio de carta registada com aviso de recepção, dirigida ao citando e endereçada para a sua residência ou local de trabalho, podendo a carta ser entregue, após assinatura do aviso de recepção, ao citando ou a qualquer pessoa que se encontre na sua residência ou local de trabalho e que declare encontrar-se em condições de a entregar prontamente ao citando. A notificação, havendo aviso de recepção, considera-se efectuada na data em que ele for assinado e tem-se por efectuada na própria pessoa do notificando, mesmo quando o aviso de recepção haja sido assinado por terceiro presente no domicílio do contribuinte, presumindo-se neste caso que a carta foi oportunamente entregue ao destinatário, nos termos do n.º 3 do artigo 39.º do CPPT. Donde caberá ao contribuinte ilidir tal presunção de recebimento. Não o tendo feito terá que se considerar que está notificado. É certo que se não provou quem foi a pessoa que, no domicílio do recorrente, recebeu a notificação mas, tendo a carta sido entregue no seu domicílio, ao contribuinte cabia ilidir a presunção prevista na lei. A administração fiscal cabia demonstrar que o aviso de recepção estava assinado por alguém no domicílio do contribuinte, a este provar que algo anómalo se passara que o impedira de receber a notificação, o que aliás nem alegou, limitando-se a afirmar que não fora notificado.

Refere ainda a sentença que o distribuidor postal não procedeu à anotação do número de identificação da pessoa que assinou o aviso de recepção, considerando porém que tal irregularidade não torna inválida a notificação por a lei não exigir tal requisito para a eficácia do acto. Na verdade assim é. A perfeição das notificações está definida no n.º 3 do artigo 39.º do CPPT e nela não se contempla tal requisito. A referência no n.º 4 de que o distribuidor postal anotará o número do bilhete de identidade ou de outro documento oficial de quem recebeu a carta não constitui requisito essencial à notificação nem é da responsabilidade dos serviços fiscais. A estes basta demonstrar que a carta foi entregue no domicílio do notificando, a este cabendo demonstrar qualquer ocorrência anómala que possa ilidir a presunção legal de recebimento. Por isso não sofre a notificação de qualquer invalidade atenta a prova produzida.

Negaria por isso provimento ao recurso e manteria a sentença recorrida.

Vitor Meira

(<sup>1</sup>) Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos do S.T.A.:

- de 5-4-1995, proferido no recurso n.º 18445, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 14-8-97, página 1015;
- de 22-5-1996, proferido no recurso n.º 20342, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 18-5-98, 1768
- de 26-6-96, proferido no recurso n.º 18427, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 18-5-98, página 2182;
- de 23-10-1996, proferido no recurso n.º 20783, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 28-12-98, página 3060;
- de 13-11-1996, proferido no recurso n.º 20787, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 28-12-98, página 3440;
- de 27-11-1996, proferido no recurso n.º 20692, publicado em *Ciência e Técnica Fiscal* n.º 385, página 364, e no *Apêndice ao Diário da República* de 28-12-98, página 3617;
- de 5-3-97, proferido no recurso n.º 21304, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 14-5-99, página 760,
- de 19-3-97, proferido no recurso n.º 21120, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 14-5-99, página 802;

- de 11-3-1998, proferido no recurso n.º 22207, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 8-11-2001, página 885;
- de 7-10-1998, proferido no recurso n.º 22349, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 21-1-2002, página 2727;
- de 10-2-1999, proferido no recurso n.º 22290, publicado em *Ciência e Técnica Fiscal* n.º 394, página 322, e no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 484, página 199;
- de 9-3-2000, proferido no recurso n.º 23699, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 21-11-2002, página 845;
- de 24-10-2001, proferido no recurso n.º 26430, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 13-10-2003, página 2436;
- de 20-2-2002, proferido no recurso n.º 26291, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 16-2-2004, página 561.

(<sup>2</sup>) Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos:

- de 17-10-1989, proferido no recurso n.º 25294, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 30-12-94, página 5755;
- de 13-7-1989, proferido no recurso n.º 18270, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 30-4-91, página 676;
- de 5-2-1987, proferido no recurso n.º 22390, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 7-5-93, página 609;
- de 29-1-1991, proferido no recurso n.º 24417, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 14-7-95, página 289;
- de 27-6-1991, proferido no recurso n.º 28819, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 15-9-95, página 4204;
- de 17-12-1997, proferido no recurso n.º 36001, publicado no *Boletim do Ministério da Justiça* n.º 472, página 246, e em *Cadernos de Justiça Administrativa* n.º 12, página 3;
- de 20-11-1997, proferido no recurso n.º 41719, publicado em *Cadernos de Justiça Administrativa* n.º 13, página 14;
- de 16-6-1998, proferido no recurso n.º 39946;
- de 9-5-2001, proferido no recurso n.º 44341.

Essencialmente no mesmo sentido, pode ver-se BARBOSA DE MELO, *O vício de forma no acto administrativo (Algumas considerações)*, páginas 138-139, citado por PEDRO MACHETE, a *Audiência dos interessados no procedimento administrativo*, página 525, que refere que «a mais elementar regra de economia impõe que um acto administrativo não seja anulado só porque violou um preceito legal, quando dessa violação não resultou qualquer lesão efectiva, real dos interesses ou valores protegidos pelo preceito violado».

## Acórdão de 6 de Outubro de 2005.

### Assunto:

*Prescrição do procedimento contra-ordenacional. Contagem do prazo. Aplicação do disposto no artigo 121.º, n.º 3, do Código Penal. Suspensão.*

### Sumário:

- I — Nos termos do disposto no artigo 35.º, n.º 1, do CPT o procedimento por contra-ordenações prescreve no prazo de cinco anos a contar do momento da prática da infracção, fixando-se no seu n.º 4 as causas de interrupção desse prazo.
- II — Todavia e se desde esse momento tiver decorrido o prazo de sete anos e meio, ressalvado o tempo de suspensão, deve julgar-se prescrito o procedimento pela prática da contra-ordenação, atento o disposto no artigo 121.º, n.º 3, do Código Penal.

Processo n.º 595/05-30.  
 Recorrente: Ministério Público.  
 Recorrido: AGROEÇA — Comércio Máquinas Agrícolas, L.da  
 Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – O Magistrado do Ministério Público, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que julgou extinto o procedimento contra-ordenacional, por prescrição, quanto ao ano de 1995 e concedeu provimento ao recurso interposto pela firma Agroeca – Comércio Máquinas Agrícolas, Lda. –, da decisão administrativa que lhe aplicou a coima única de €34.650, por violação do disposto nos art.ºs 26º do CIVA e 114º do RGIT, por falta de entrega e liquidação do IVA e deduções indevidas nos exercícios de 1995 a 1997 e omissão de proveitos dos exercícios de 1996 e 1997, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1ª A sociedade “AGROEÇA-COMÉRCIO DE MÁQUINAS AGRÍCOLAS, L.da, com sede em Ceira, foram aplicadas, por “inexactidões em IVA, relativas aos anos de 1995, 1996 e 1997”, que constituem infracções ao disposto no art.º 26º do CIVA, através do despacho de fls.18, proferido em 7/2/02, respectivamente as coimas de 1650 euros, 14.000 euros, 19.000 euros, e, em cúmulo material, a coima única de 34.650 euros.

2ª Não se conformando com aquele despacho, a citada sociedade interpôs dele recurso contencioso para este tribunal, alegando, somente, em substância, que:

a) O procedimento contra-ordenacional relativo aos anos de 1995 e 1996 prescreveu, por ter decorrido o “prazo de 5 anos, sem que tivesse havido qualquer causa de interrupção ou suspensão do mesmo”.

b) A coima a aplicar, referente à infracção consumada em 1997, “deve ser próxima do mínimo, isto é, 20 % do valor do imposto em falta”.

3ª Sucede que nem aquela sociedade nem o ora recorrente se pronunciaram sobre a questão de saber se, *in casu*, é aplicável o cúmulo material das coimas parcelares, operado pela AF, ou o cúmulo jurídico que veio a ser concretizado na decisão ora recorrida, desde logo porque tal questão jamais fora suscitada nos presentes autos.

4ª Quer dizer, nem as partes nem o ora recorrente tiveram a oportunidade de, sobre tal questão, legitimamente se pronunciarem.

5ª Em síntese, a Sr.ª Juíza recorrida conheceu de uma questão que não foi submetida à sua apreciação, isto é, conheceu de uma questão de que, por ser nova, não podia tomar conhecimento, porque excede o objecto do recurso contencioso, tal como foi definido, na petição inicial, pelas respectivas causas de pedir.

6ª E violou, no que se refere à mesma questão, o princípio do contraditório, claramente consagrado no n.º 3 do art.º 3º do CPCivil, aplicável nos termos das disposições conjugadas dos art.ºs 3º, al. b), do RGIT, 41º, n.º 1, do DL 433/82 de 27/10 e 4º do CP Penal.

7ª Em suma, a decisão recorrida enferma, na óptica do ora recorrente, da nulidade, por excesso de pronúncia, prevista no art.º 379º, n.º 1, al. c) do CPPenal (*ex vi* dos art.ºs. 3º, al. b) do RGIT e 41º, n.º 1, do DL 433/82).

8ª Daí que se deva declarar tal nulidade e, em consequência, se substitua a decisão recorrida por outra que mantenha o cúmulo material operado pela AF.

9ª Para julgar extinto o procedimento contra-ordenacional relativamente à infracção consumada em 1995, a Sr.ª Juíza sustentou, em substância, o seguinte:

“O prazo prescricional iniciou-se em Novembro de 1995 e como não se praticou qualquer acto interruptivo ou suspensivo, a prescrição consumou-se ainda em Novembro de 2000, antes da notificação do despacho para efeitos do art.º 199º do CPT”, concretizada em 23/5/01.

10ª Todavia, a Sr.ª Juíza julgou provado que a referida sociedade foi fiscalizada em 14/6/99, pela ordem de serviço 27413 aos exercícios de 1995 a 1998, relativamente ao IVA e IRC, com início em 15/7/99 e terminado em 28/7/99” (sic...), tendo de tal fiscalização “resultado o auto de notícia levantado em 29/7/99” (cf. fls.91 v.).

11ª Quer dizer, a Sr.ª Juíza *a quo* pura e simplesmente ignorou a regra contida no n.º 1 e sua alínea b), do art.º 28º do DL 433/82, que reza assim: “a prescrição do procedimento por contra-ordenação interrompe-se “com a realização de quaisquer diligências de prova, designadamente exames e buscas (...)”(no mesmo sentido se preceitua no n.º 4 do art.º 35º do CPT).

12ª Ora, como é sabido, a supracitada acção de fiscalização constitui o meio ideal de prova, através de exames e buscas que só a mesma visa e permite, com vista ao correcto apuramento da matéria tributável.

13ª Daí que, nos termos das disposições indicadas na conclusão 11ª, o prazo de prescrição do procedimento contra-ordenacional em causa se tenha interrompido em 15/7/99, logo muito antes de se ter concretizado a pretensa prescrição invocada pela Sr.ª Juíza *a quo*.

14ª Logo, a decisão ora recorrida enferma de erro de direito, por manifesta violação das normas referidas na conclusão 11ª.

15ª Onde a decisão ora recorrida dever, nessa parte, ser revogada e substituída por outra que, julgando interrompido prazo da prescrição contra-ordenacional em 15/7/99, conclua que se não verificou a aludida prescrição, relativamente à infracção consumada em 1995 e, em consequência, mantenha a coima única aplicada pela AF.

A recorrida contra-alegou, concluindo do seguinte modo:

1ª A decisão ora posta em crise, não enferma de qualquer nulidade por excesso de pronúncia, nem de qualquer erro de direito.

2ª A Meritíssima Juiz *a quo* aceitou os argumentos da Recorrente “Agroeca”, no que tange à lei mais favorável, que impedia a aplicação de uma coima superior a 25.000 euros. Por outro lado.

3ª A aplicação da lei penal ao caso, implica que o Tribunal pode aplicar uma norma, que entenda mais favorável ainda que o arguido não tenha invocado, não estando limitado o Julgador aos factos e à lei carreada para o processo. Por outro lado,

4ª Não houve qualquer facto interruptivo da prescrição pelo que, pelo menos, a coima relativa a 1995, não pode ser aplicada. Aliás,

5ª A acção inspectiva de 14/06/1999, não é facto interruptivo e não se inscreve no normativo da alínea b) do n.º 1, do artigo 28º do DL 433/82, e o mesmo acontece com o auto de notícia de 15/07/1999.

6ª Não houve violação de qualquer norma legal. Pelo que,

7ª A sentença deve manter-se nos seus precisos e exactos termos.

O Exm.º Procurador-Geral Adjunto não emitiu parecer, atento o disposto no art.º 109º, n.º 3 da LPTA, aqui aplicável.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

— contra AGOEÇA, Lda. foi levantado auto de notícia de fls. 2, em 29/7/99, que aqui se dá por reproduzido, e foi condenada, por decisão de



7/2/02, que aqui se dá igualmente por reproduzida, em cúmulo material, na coima de euros 34,650 por deduções indevidas do IVA, duplicação do IVA e não liquidação do IVA dos exercícios de 1995 a 1997, bem como omissão de proveitos dos exercícios de 1996 e 1997;

— a recorrente foi fiscalizada em 14/6/99 pela ordem de serviço 27413 aos exercícios de 1995 a 1998 relativamente ao IVA e IRC, com início em 15/7/99 e terminada em 28/7/99, desta fiscalização resultou o auto de notícia;

— a recorrente foi notificada para efeitos do art. 199º do CPT em 23/5/01;

— a recorrente foi notificada da decisão de aplicação da coima em 20/2/0.

3 – Começamos, então, pela apreciação da questão da prescrição do procedimento contra-ordenacional suscitada nas conclusões das alegações e referente ao ano de 1995, mas também da prescrição do procedimento contra-ordenacional respeitante aos de 1996 e 1997, já que é de conhecimento officioso (artº 193º, nº 1, al. b) do CPT, aqui aplicável), uma vez que, tratando-se de questão que se prende com a subsistência da instância, merece prioridade de conhecimento (vide Acs. desta Secção do STA de 22/5/95, in rec. nº 14.170 e de 26/2/03, in rec. nº Desde logo e com relevo para a resolução desta questão, importa salir 1.789/02-30).

então, conforme resulta do probatório, os factos dos autos reportam-se aos exercícios de 1995, tendo o prazo para cumprimento da obrigação terminado no dia 29/2/96 (vide artºs 26º, na redacção do Decreto-lei nº 100/95 de 19/5 e 40º, na redacção do Decreto-lei nº 166/94 de 9/6, ambos do CIVA), de 1996 e 1997, cujos prazos para cumprimento da obrigação terminaram em 20/2/97 e 20/2/98 (vide citados artºs 26º, na redacção do Decreto-lei nº 257-A/96 de 31/12 e 40º, na redacção da Lei nº 10-B/96 de 23/3), respectivamente, datas em que se consumaram as contra-ordenações em causa.

Nestas datas, estava em vigor o CPT, que revogou toda a legislação que lhe fosse contrária, nomeadamente, o que em matéria de prescrição contempla o Decreto-lei nº 433/82 de 27/10 (artºs 2º, nº 1 e 11º do Decreto-lei nº 154/91 de 23/4).

Por outro lado, não tem aqui aplicação o novo regime estabelecido pelo RGIT – que, aliás, fixa idêntico prazo de cinco anos (cfr. artº 33º, nº 1) –, uma vez que só entrou em vigor em 5/7 de 2001 (vide artº 14º da Lei nº 15/01 de 5/6) e, além disso, o seu regime não se mostra, nem em abstracto, nem em concreto, mais favorável à contribuinte.

Assim e de acordo com o artº 35º, nº 1 do CPT, o procedimento por contra-ordenações prescreve no prazo de cinco anos a contar do momento da prática da infracção.

Por sua vez, dispõe o seu nº 4 que “a prescrição do procedimento por contra-ordenações fiscais interrompe-se com qualquer notificação ou comunicação ao arguido dos despachos, decisões ou medidas contra ele tomados, com a realização de quaisquer diligências de prova ou com quaisquer declarações que o arguido tenha proferido no exercício do direito de audição e defesa”.

Por outro lado, o processo de contra-ordenações fiscais não aduaneiras suspende-se com a instauração de processo gracioso ou judicial onde se discuta situação tributária de que dependa a qualificação da infracção, bem como no caso de pedido de pagamento da coima antes de instaurado

o processo de contra-ordenação fiscal, desde a apresentação do pedido até à notificação para pagamento (nºs 2 e 3).

Assim sendo, o prazo de prescrição do procedimento contra-ordenacional passou a ser de cinco anos e as causas de interrupção e suspensão desse prazo são as que desse preceito constam.

Resulta dos autos que a recorrida foi notificada, em 23/5/01, de que contra si corria um processo de contra-ordenação (vide probatório e fls. 5 e 6), pelo que, nessa data, se interrompeu o prazo de prescrição.

Todavia, estabelece o artº 121º, nº 3 do Código Penal – aqui aplicável ex vi do disposto no artº 2º, al. e) do CPT) – que “a prescrição do procedimento criminal tem sempre lugar quando, desde o seu início e ressalvado o tempo de suspensão, tiver decorrido o prazo normal de prescrição acrescido de metade”.

Como ensinam os Exmºs Conselheiros Jorge Sousa e Simas Santos, in RGIT anotado, 2ª ed., págs. 287 e 288, “a inaplicabilidade do Código Penal, tanto em matéria de suspensão como de interrupção, limita-se apenas às causas e não aos efeitos e limites dos prazos, matérias estas que não vêm reguladas no R.G.I.T. nem no R.G.C.O. e em que, por força do preceituado no art.º 32º deste último diploma, serão aplicáveis as normas do Código Penal.

Serão aplicáveis, assim, as seguintes normas do Código Penal:

- o nº 3 do art.º 120º, que estabelece que “a prescrição volta a correr a partir do dia em que cessar a causa de suspensão”;

- o nº 2 do art.º 121º, que prescreve que “depois de cada interrupção começa a correr novo prazo de prescrição”.

A renovação do prazo de prescrição depois de cada interrupção conduziria a que pudesse eternizar-se a possibilidade de prosseguir processo de contra-ordenação contra o arguido.

...o nº 3 do art.º 121º do Código Penal estabelece uma limitação à admissão de um número infinito de interrupções e à ideia de que a interrupção implica um novo decurso do prazo todo...

Valendo em matéria contra-ordenacional, por maioria de razão, os motivos que justificam que não se eternize a possibilidade de proceder criminalmente contra o agente de uma infracção, deverá fazer-se aplicação subsidiária deste nº 3 do art.º 121º.

No mesmo sentido pode ver-se, entre outros, os Acórdãos desta Secção do STA de 2/4/03, in rec. nº 84/03; de 28/5/03, in rec. nº 804/03; de 25/6/03, in rec. nº 801/03; de 24/9/03, in rec. nº 802/03.

Assim sendo e nesta data, vai já decorrido o prazo de sete anos e meio a que alude o artº 121º, nº 3 do CP (na redacção do Decreto-lei nº 48/95 de 15/3, a que correspondia o artº 120º, nº 3 na redacção inicial), o qual terminou em 29/7/03, 20/8/04 e 20/8/05, respectivamente, já que não se verifica nenhuma das causas da sua suspensão.

4 - Nestes termos e com estes fundamentos, acorda-se em julgar extinto, por prescrição, o procedimento contra-ordenacional e, consequentemente, a respectiva responsabilidade da recorrida e determinar o arquivamento dos autos, ficando, assim, prejudicado o conhecimento do restante objecto do presente recurso.

Sem custas.

Lisboa, 6 de Outubro de 2005. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Vítor Meira*.

## Acórdão de 6 de Outubro de 2005.

**Assunto:**

*Liquidação anulada. Juros indemnizatórios. Acção para reconhecimento de direito.*

**Sumário:**

*A acção para reconhecimento de direito não é o meio processual adequado para pedir a condenação da Administração no pagamento de juros indemnizatórios, na sequência de anulação judicial de acto tributário de liquidação, em processo impugnatório em que esse pedido não foi apreciado.*

Processo n.º 607/05.

Recorrente: Joana Isabel Magalhães da Mota van Zeller.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. **JOANA ISABEL MAGALHÃES DA MOTA VAN ZELLER**, residente no Porto, recorre da sentença do Mmº. Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que, por erro insanável na forma de processo, absolveu da instância o **CHEFE DE FINANÇAS DO 1º SERVIÇO DE FINANÇAS DE VILA NOVA DE GAIA**, na acção para reconhecimento do direito a juros indemnizatórios que intentou.

Formula as seguintes conclusões:

«1ª

Vem o presente recurso interposto da dita sentença de fls. 76/79 que julgou procedente a excepção de erro na forma de processo e, em consequência, absolveu a Fazenda Pública da instância.

2ª

Com a propositura da acção em que foi assim absolvida a Fazenda Pública da instância visou a Autora/Recorrente obter pela via judicial o que não conseguiu pela via administrativa, na sequência do que foi decidido pela sentença proferida no processo de impugnação judicial que correu termos pelo 2.º Juízo, 2.ª Secção, do extinto Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto sob o n.º 35/94.

3ª

A ora Recorrente, com efeito, impugnou a liquidação do imposto sucessório que lhe foi feita pela 2.ª Repartição de Finanças de Vila Nova de Gaia (proc. 454) de que resultou o valor a pagar de Esc. 1.332.916\$16/€ 6.648,56 (cfr. 1-2 e 3 supra).

4ª

Pagou o imposto liquidado, em 26-01-1987, antes de apresentar a respectiva impugnação (cfr. 1 - 4 e 5 supra).

5ª

Na petição de impugnação, pediu a Impugnante/Recorrente, expressamente, que fossem contados a seu favor os juros (ao tempo) previstos nos §§ 1.º e 2.º do (também ao tempo) CSISSD – cfr. 1 - 6 supra.

6ª

Julgada procedente a impugnação e transitada em julgado a decisão, com a consequente obrigação de pagamento dos juros peticionados, a impugnante/Recorrente não recebia nem o imposto anulado nem os juros que peticionou,

7ª

pelo que requereu esses pagamentos à Repartição de Finanças competente (cfr. 1-8 supra).

8ª

Veio a receber, em restituição, o imposto pago a mais (Esc. 915.309€/€4.565,54) e a recusa de pagamento dos juros (cfr. 1 - 11 supra).

9ª

A utilização, no caso, da acção prevista no art. 145.º do CPPT é, no entendimento da Recorrente, o meio processual adequado para lhe poder assegurar uma tutela plena, eficaz e efectiva do seu direito a juros.

10ª

A utilização desta acção (para reconhecimento de direitos) não pode já fazer-se hoje nos termos restritivos afirmados pela sentença sob recurso.

11ª

A evolução verificada na lei e na doutrina (timidamente na jurisprudência) é claramente no sentido do alargamento do campo de aplicação da acção para o reconhecimento de direitos, por forma a dar cumprimento ao princípio constitucional da tutela plena e efectiva dos direitos dos particulares (arts. 20.º/1 e 2, 205.º/1 e 2, 268.º/4 e 5 da CRP),

12ª

pelo que, contrariamente ao decidido na sentença sob recurso, a utilização pela Recorrente da acção para o reconhecimento do seu direito não consubstancia erro na forma de processo.

13ª

De resto, o recurso à acção do art. 145.º do CPPT fê-lo a Recorrente na sequência e em cumprimento necessário da impugnação judicial que deduziu e que foi julgada procedente.

14ª

A sentença recorrida enferma, aliás, de um vício de raciocínio ao conferir ao interessado a possibilidade de fazer uso da acção do art. 145.º do CPPT apenas quando esse é o único meio processual susceptível de lhe assegurar a tutela efectiva do seu direito e ao reconhecer que, no caso, não lhe é possível a convalidação porque nem o recurso contencioso nem a execução de julgado são viáveis, já só o sendo a acção para o reconhecimento de direitos do art. 145.º do CPPT, o que torna a convalidação desnecessária.

15ª

Decidindo como decidiu, a sentença sob recurso não fez a melhor interpretação do art. 145.º do CPPT, nomeadamente do seu n.º 3; e

violou os arts. 20.º/1 e 2, 205.º/1 e 2 e 268.º/4 e 5 da CRP, privando a Recorrente da garantia que ali lhe é atribuída.

Nestes termos e nos mais, de direito (...), deve ser proferido acórdão que revogue a sentença de fls. 76/79 (...).

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exm.º Procurador Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento, pois a acção para reconhecimento de direitos «não pode ser usada para se obter o que não se obteve por, em tempo, não se ter lançado mão dos meios processuais adequados».

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

2. A sentença recorrida fixou a seguinte factualidade:

«1

Por sentença transitada em julgado, proferida no âmbito do processo de impugnação n.º 35/94, que correu termos pelo 2.º Juízo, 2.ª Secção, do extinto Tribunal Tributário do Porto, em que era impugnante, além de outros, a ora A., foi julgada procedente a impugnação e anuladas parcialmente as liquidações de imposto sobre sucessões e doações em causa naqueles autos – cfr. doc. de fls. 20 a 22;

2

Na sentença identificada em 1 foi ainda declarado o seguinte: “Ora, o valor assim acrescentado não podia ser atendido na liquidação do imposto, tendo-o sido, incorreu-se em erro na determinação da matéria colectável, erro esse que fere a liquidação de ilegalidade a impor a sua anulação” – cfr. fls 22 dos autos (último parágrafo, fl. 4 da referida sentença;

3

Em 18/5/1999, a A. requereu ao 1.º Serviço de Finanças de Vila Nova de Gaia a restituição do imposto anulado e pago, acrescido dos juros peticionados, vencidos até à data do efectivo pagamento das quantias que lhe eram devidas - cfr. doc. de fls 23 a 25 dos autos;

4

Por despacho de 31/5/1999, proferido pelo Chefe de Finanças, foi determinada a “anulação do imposto sobre sucessões e doações na importância de 915.309\$00, liquidado no processo (...) e consequente restituição ao interessado (...) e relativamente ao pedido de juros foi decidido que “tendo ficado provado nos autos que não existiu erro de facto, mas sim de direito, imputável aos serviços, não tem aplicabilidade o citado preceito legal, pelo que indefiro a pretensão no que se refere à restituição de juros” - cfr. doc. de fls. 27 dos autos;

5

A presente acção deu entrada em Tribunal em 21/8/2003 — cfr. fls. 2 dos autos».

3.1. A recorrente impugnou judicialmente uma liquidação de imposto sucessório, pedindo, além do mais, «os juros a que aludem os §§ 1.º e 2.º do art. 155.º do CSISSD», obtendo sentença que, por reconhecer a

existência de «erro na determinação da matéria colectável (...) que fere a liquidação de ilegalidade», a anulou parcialmente, sem nada decidir quanto ao pedido de juros que formulara.

Com esta sentença se conformou a impugnante, não reagindo contra a falta de apreciação do pedido de juros que formulara. Mas veio, mais tarde, a pedir à Administração «a restituição do imposto pago, com os juros peticionados, vencidos até à data do efectivo pagamento das quantias que lhe são devidas».

A Administração devolveu o imposto correspondente à parte da liquidação anulada, mas, considerando «que não existiu erro de facto, mas sim de direito, imputável aos serviços», entendeu não ser aplicável o § 1.º do artigo 155.º do Código do Imposto Municipal do Imposto sobre as Sucessões e Doações (CIMISSD), pelo que recusou pagar juros.

Perante este circunstancialismo, a recorrente intentou a presente acção, pedindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios, obtendo a sentença de que agora recorre, e que considerou, em súmula, haver erro na forma de processo, e inexistir a possibilidade de convalidação para outra forma processual adequada.

A questão a decidir é, pois, a de saber se, nas relatadas circunstâncias, a recorrente podia ou não utilizar a acção para reconhecimento de direito com vista à obtenção dos perseguidos juros indemnizatórios.

3.2. Como se aponta na sentença e, também, no parecer do Exm.º Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal, a recorrente dispunha de outros meios processuais para obter a condenação da Administração no pagamento de juros indemnizatórios.

Desde logo, e uma vez que peticionou esses juros na impugnação judicial, sem obter decisão do Tribunal de 1.ª instância sobre tal matéria, podia ter arguido a nulidade da sentença, por omissão de pronúncia sobre questão que o juiz tinha o dever de decidir.

Mas não o fez.

Podia, ainda assim, ter recorrido a juízo para obter a execução da sentença anulatória da liquidação, e requerer, então, que a Administração fosse condenada a pagar juros indemnizatórios.

Também o não fez.

Podia ter recorrido contenciosamente do despacho a que se refere o ponto 4 da matéria de facto dada por provada na sentença.

Não o fez.

Optou por discutir a questão no âmbito administrativo (como, expressamente, reconhece na conclusão 2.ª das suas alegações), recorrendo a juízo só quando concluiu que nada obtinha por essa via, escolhendo, então, o único meio processual que tempo entretanto decorrido lhe não impedia – a acção para reconhecimento de direito.

A escolha da recorrente está subjacente uma concepção segundo a qual a acção para reconhecimento de direito tem cabimento quando, ainda que haja outros meios processuais mais específicos e adequados para obter a tutela jurídica de que carece o interessado, este já não está em tempo para deles lançar mão.

Só uma franja da doutrina, claramente minoritária, perfilha esta concepção, que na jurisprudência não encontra eco.

É que a acção para reconhecimento de um direito está concebida como um meio complementar dos restantes meios contenciosos, destinado a servir os casos em que a lei não faculta instrumentos processuais adequados à tutela jurisdicional efectiva dos direitos e interesses legítimos do administrado, como se diz no acórdão desta Secção de 11 de Dezembro

de 2002, proferido no recurso n.º 46283, que refere, no mesmo sentido, da Secção de Contencioso Administrativo deste Tribunal, os arestos de 10 de Fevereiro de 2001, 27 de Julho de 2001, 10 de Julho de 2001 e 1 de Outubro de 2001, nos recursos n.ºs. 46633, 46283, 47462 e 47063, respectivamente. Em sentido aproximado podem ainda ver-se, da Secção de Contencioso Tributário, os acórdãos de 29 de Janeiro de 2003 – recurso n.º 1514/02 –, 12 de Fevereiro de 2003 – recurso n.º 1516/02 –, 26 de Fevereiro de 2003 – recurso n.º 1906/02 –, 12 de Março de 2003 – recurso n.º 163/03 –, 26 de Março de 2003 – recurso n.º 164/03 –, 2 de Julho de 2003 – recurso n.º 1905/02 –, 8 de Outubro de 2003 – recurso n.º 525/03 –, 12 de Novembro de 2003 – recurso n.º 1237/03 –, e 14 de Janeiro de 2004 – recurso n.º 1698/04.

Apoiando-se em VIEIRA DE ANDRADE, de que cita as Lições ao 3.º ano 96/97, e em jurisprudência consubstanciada em arestos de 15 de Maio de 1997 – recurso n.º 41922 –, 9 de Outubro de 1997 – recurso n.º 38860 –, e 28 de Outubro de 1997 – recurso n.º 41797 – (todos da Secção de Contencioso Administrativo), afirma o acórdão da mesma Secção de 12 de Outubro de 1999, proferido no recurso n.º 35116, que no contencioso administrativo vigora o princípio da legalidade ou tipicidade dos meios processuais, pelo que havendo acto administrativo cuja impugnação assegure a plena tutela do direito ou interesse legalmente protegido não é admissível o recurso à acção para reconhecimento de direito. No mesmo pendor e, ainda da Secção de Contencioso Administrativo, vão os acórdãos de 14 de Maio de 1996 – recurso n.º 38927 – e 6 de Outubro de 1999 – recurso n.º 45015.

A Secção de Contencioso Tributário decidiu, em 6 de Outubro de 1999, no recurso n.º 23747, que o deficiente que desconhece o seu direito à isenção de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, consagrado no artigo 44.º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, não impugnando a liquidação que não contempla o benefício, não pode socorrer-se da acção para reconhecimento de direito, «uma vez que a impugnação é o modo mais eficaz e que mais garantias dá ao administrado para atacar a liquidação de IRS».

Em caso mais próximo daquele que agora apreciamos julgou a mesma Secção que a acção para reconhecimento de direito não é meio processual idóneo para pedir juros indemnizatórios na sequência de anulação judicial da liquidação em impugnação em que tais juros não foram pedidos – acórdão de 17 de Abril de 2002, recurso n.º 26470, citado, aliás, pela sentença recorrida.

Ora, este carácter de complementaridade instrumental da acção para reconhecimento de direito face aos restantes meios processuais, caracterizado pela esmagadora maioria da jurisprudência e comumente admitido pela doutrina, implica que dela só se possa lançar mão quando os outros meios processuais não dêem tutela plena, eficaz e efectiva ao direito ou interesse a defender.

Não está nessa circunstância, como se viu, o direito que a recorrente pretende fazer valer, pelo que a acção que intentou não pode ter sucesso.

3.3. Nas conclusões 11.ª e 15.ª a recorrente defende que esta concepção, perfilhada pela sentença recorrida e acolhida, também, por este Tribunal de recurso, não é conforme «ao princípio constitucional da tutela plena e efectiva dos direitos dos particulares».

Também a esta questão deu resposta a nosso ver acertada a sentença recorrida, apoiando-se no acórdão do Tribunal Constitucional n.º 435/98, de 16 de Julho.

Se o legislador constitucional exige que a lei ordinária preveja meios de reacção perante os tribunais contra todas as actuações da Administração lesivas de direitos ou interesses legalmente protegidos, já não impõe que a mesma lei coloque ao dispor dos administrados uma pluralidade de meios para esse fim. Deste modo, não há obstáculo constitucional a que o legislador ordinário tipifique os meios processuais que institui, prevendo um a que atribui complementaridade instrumental – ou seja, que pode ser usado quando os outros não dêem tutela bastante ao direito ou interesse em defesa. Longe de ofender o que está constitucionalmente garantido, o legislador ordinário, ao criar a acção para reconhecimento de direito com este carácter complementar, deu completa satisfação ao ditame da Constituição.

Em sentido aproximado podem ver-se os acórdãos de 5 de Junho de 2000 – recurso n.º 41915 – do Pleno da Secção de Contencioso Administrativo deste Tribunal e de 20 de Novembro de 2004 – recurso n.º 1579/03 – da mesma Secção.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, negando provimento ao recurso, confirmar a sentença impugnada.

Custas a cargo da recorrente, com 50 % de procuradoria.

Lisboa, 6 de Outubro de 2005. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Branão de Pinho* — *Vitor Meira*.

## Acórdão de 6 de Outubro de 2005.

### Assunto:

*Revisão do acto tributário. Iniciativa do contribuinte. Prazo. Pedido de revisão oficiosa. Dever de revogação de actos ilegais. Impugnação contenciosa.*

### Sumário:

- I — *Mesmo depois do decurso dos prazos de reclamação graciosa e de impugnação judicial, a administração tributária tem o dever de revogar actos de liquidação de tributos que sejam ilegais, nas condições e com os limites temporais referidos no artigo 78.º da L.G.T.*
- II — *O dever de a Administração efectuar a revisão de actos tributários, quando detectar uma situação de cobrança ilegal de tributos, existe em relação a todos os tributos, pois os princípios da justiça, da igualdade e da legalidade, que a administração tributária tem de observar na globalidade da sua actividade (artigo 266.º, n.º 2, da C.R.P. e artigo 55.º da L.G.T.), impõem que sejam oficiosamente corrigidos, dentro dos limites temporais fixados no artigo 78.º da L.G.T., os erros das liquidações que tenham conduzido à arrecadação de quantias de tributos que não são devidas à face da lei.*

- III — *A revisão do acto tributário com fundamento em erro imputável aos serviços deve ser efectuada pela administração tributária por sua própria iniciativa, mas, como se conclui do n.º 7 (anterior n.º 6) do artigo 78.º da L.G.T., o contribuinte pode pedir que seja cumprido esse dever, dentro dos limites temporais em que Administração tributária o pode exercer.*
- IV — *O indeferimento, expresso ou tácito, do pedido de revisão, mesmo nos casos em não é formulado dentro do prazo da reclamação administrativa mas dentro dos limites temporais em que a administração tributária pode rever o acto com fundamento em erro imputável aos serviços, pode ser impugnado contenciosamente pelo contribuinte [artigo 95.º, n.ºs 1 e 2, alínea d), da L.G.T.].*

Processo n.º 653/05.

Recorrente: Ministério Público.

Recorrido: CALZEUS — Calçado e Acessórios de Moda, L.ª, e Fazenda Pública.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – CALZEUS – CALÇADO E ACESSÓRIOS DE MODA, S.A. impugnou no Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto um acto de indeferimento de um pedido de revisão oficiosa de um acto de liquidação de emolumentos do registo comercial.

O Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que, neste processo, sucedeu na competência do Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto, julgou procedente a impugnação, reconhecendo à Impugnante «o direito ao reembolso do valor pago com base no acréscimo estabelecido no n.º 3 do art. 1.º da Tabela de Emolumentos do Registo e Comercial, constante da Portaria 996/98, bem como os juros indemnizatórios contados com base neste valor, desde a data do pagamento da liquidação».

Inconformado, o Excelentíssimo Procurador da República junto do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando alegações com as seguintes conclusões:

1. Em 2/5/2001, por ocasião da inscrição no registo comercial do aumento de capital e de transformação da sociedade ora impugnante, a Conservatória do Registo Comercial de Felgueiras procedeu à liquidação de emolumentos, no montante de 729.750\$00;

2. Em 4/10/2002, a impugnante deduziu um pedido de revisão do acto tributário de liquidação daqueles emolumentos, fazendo-o ao abrigo dos arts. 56.º e 78.º da LGT, sendo que antes não apresentara qualquer reclamação ou impugnação;

3. Em 24/4/2003, com fundamento no indeferimento tácito daquele pedido, e ao abrigo dos arts. 95.º n.ºs 1 e 5, da LGT e 97.º, n.º 1, 99.º, 102.º, n.º 1 al. d) e 106.º do C.P.P.T., a impugnante apresentou a petição inicial de impugnação judicial contra o já referido acto tributário;

4. A douta sentença recorrida considerou o pedido de revisão tempestivo, julgando improcedente a excepção de caducidade do direito de impugnar que fora suscitada, considerando que a administração está

obrigada a responder a todos os requerimentos e, por isso, entendeu que a impugnação judicial fora apresentada dentro do prazo de 90 dias previsto no art. 102.º, n.º 1, al. d) do CPPT, não levando em conta que aquele pedido foi apresentado fora do prazo legal;

5. Por isso, a Administração Fiscal não tinha o dever de se pronunciar sobre o pedido de revisão, nos termos do art. 56.º, n.º 2 da LGT;

6. Existindo um regime próprio de revisão dos actos de liquidação aplicável aos emolumentos dos Registos e do Notariado, que consta do n.º 2 do artigo 128.º do Decreto-Regulamentar n.º 55/80, de 8 de Outubro, não é aplicável analogicamente o art. 78.º da LGT;

7. Mesmo que fosse aplicável esta última disposição legal, a revisão dos actos tributários por iniciativa do sujeito passivo apenas pode ser apresentada dentro do prazo de reclamação administrativa e, por iniciativa da administração tributária, no prazo de 4 anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago;

8. Esta norma legal prevê dois prazos perfeitamente distintos e com fundamentos também diferentes: um mais curto para o sujeito passivo, igual ao prazo de reclamação administrativa; e outro mais longo para a administração tributária, de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago;

9. No caso dos autos, e de acordo com o disposto no art. 70.º, n.º 1 do CPPT, a reclamação graciosa (ou administrativa) poderia ter sido apresentada no prazo de 90 dias a contar do termo do prazo para pagamento voluntário, ou seja, até 15/9/2001;

10. Por isso, o pedido de revisão do acto tributário aqui em causa poderia ser apresentado pela impugnante apenas dentro do prazo de reclamação administrativa, isto é, até 15/9/2001, de acordo com o disposto no n.º 1, 1.ª parte do art. 78.º da LGT, se esta norma fosse aplicável;

11. A tese defendida na douta sentença recorrida subverte a letra e o espírito desta norma legal, bem como os prazos da impugnação e da reclamação fixados pelo legislador, afectando gravemente a estabilidade e segurança das relações jurídico-tributárias;

12. Assim, e salvo o devido respeito por melhor opinião, o M.mo Juiz a quo fez errada interpretação do disposto no art. 102.º, n.º 1 al. e) do CPPT, já que não deu qualquer relevância à data em que foi apresentado o pedido de revisão oficiosa do acto tributário, não aplicando, como devia, o disposto no art. 56.º, n.º 2 al. b) da LGT, bem como as demais normas legais referidas nestas conclusões.

Pelo que, revogando a douta sentença recorrida e julgando procedente a excepção de caducidade do direito de impugnar e, consequentemente, rejeitando a impugnação judicial, VOSSAS EXCELENCIAS farão, agora como sempre, a costumada JUSTIÇA.

Não foram apresentadas contra-alegações.

2 – Na sentença recorrida deu-se como assente a seguinte matéria de facto:

1. A Impugnante mediante a Apresentação 05/02.05.2001 efectuada na Conservatória do Registo Comercial de Felgueiras, inscreveu o aumento de capital de Esc.: 100.000.000\$00 para Esc.: 478.428.000\$00 e a transformação para sociedade anónima, com o capital social de Esc.: 478.428.000\$00;

2. Por tal acto foi-lhe liquidada na mesma data a quantia de Esc.: 729.750\$00, calculada pelo valor do capital social de Esc.: 478.428.000\$00, por aplicação da Tabela de Emolumentos do

*Registo Comercial, aprovada pela Portaria 996/98, de 25 de Novembro e não pelo aumento verificado de Esc.: 378.248\$00, uma vez que aquele valor conduzia a maior emolumento do que este último (fls., 41 e 42);*

3. *Mediante envio postal registado a 04/10/2002, recebido a 07/10/2002, a Impugnante requereu à Conservatória do Registo Comercial de Felgueiras a revisão do acto tributário de liquidação dos emolumentos registrais, por considerar o montante anteriormente referido excessivo como contrapartida do serviço prestado e contrariar o direito comunitário;*

4. *Acerca do requerimento anteriormente referido não foi notificada qualquer decisão à Impugnante;*

5. *Em 24/04/2003, deu entrada a Petição Inicial que originou a presente Impugnação.*

3 – As questões suscitadas pelo Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público Recorrente são a da tempestividade do pedido de revisão oficiosa, a do dever de pronúncia da Administração Fiscal sobre o pedido apresentado e a da inaplicabilidade do regime previsto no art. 78.º da L.G.T.

Antes da entrada em vigor do Código de Processo Tributário, era admitida a revisão do acto de liquidação com fundamento em qualquer inexactidão objectiva «, com base em novos factos ou em novos meios de prova que viessem a ser conhecidos e demonstrassem aquela inexactidão. (1)

Esta revisão era efectuada a favor do contribuinte, conduzindo à anulação, total ou parcial, do acto tributário.

O Decreto-Lei n.º 163/79, de 31 de Maio, previa também a possibilidade de revisão de actos de liquidação de impostos municipais, estabelecendo, no n.º 4 do seu art. 1.º, que «independentemente de reclamação ou impugnação dos interessados, a câmara municipal ordenará, sob proposta do chefe da secretaria, a revisão dos actos da liquidação dos impostos referidos nos números anteriores sempre que, por motivos imputáveis aos serviços, tenha sido liquidada quantia superior à devida, se ainda não tiverem decorrido cinco anos sobre a abertura dos cofres ou sobre o pagamento eventual».

Nos códigos da reforma fiscal de 1988 também se previa possibilidade de revisão a favor do contribuinte, por erro imputável aos serviços (art. 85.º, n.º 1 C.I.R.S. e 81.º, n.º 3 do C.I.R.C.).

O C.P.T., de 1991, veio admitir generalizadamente a revisão oficiosa dos actos tributários.

A revisão era sempre da iniciativa da administração tributária (do autor do acto ou superior hierárquico) (2), com fundamento no errado apuramento da situação tributária do interessado, (93.º C.P.T.):

a) *Se a revisão for a favor da administração fiscal, com base em novos elementos não considerados na liquidação e dentro do prazo de caducidade;*

b) *Se a revisão for a favor do contribuinte, com base em erro imputável aos serviços ou duplicação da colecta, nos cinco anos posteriores ao termo do prazo de pagamento voluntário ou à data da notificação do acto a rever e, ainda, no decurso do processo de execução fiscal.*

Da decisão que indeferisse um pedido de revisão de acto tributário cabia impugnação contenciosa, uma vez que se tratava de um acto que se devia considerar lesivo, por haver um verdadeiro direito à revisão de actos ilegais. (3)

A L.G.T. mantém esta previsão generalizada da possibilidade de revisão dos actos tributários, estabelecendo, genericamente que «o acto decisório pode revogar total ou parcialmente acto anterior ou reformá-lo, ratificá-lo ou convertê-lo nos prazos da sua revisão» (art. 79.º da L.G.T.).

A revisão é sempre efectuada pela entidade que praticou o acto (art. 78.º, n.º 1, da L.G.T.) (4) e pode ser efectuada por iniciativa do contribuinte ou por iniciativa da administração tributária.

Em vários códigos prevêm-se situações de revisão dos atribuições a favor do contribuinte, com e sem fundamento em erro imputável aos serviços, bem como situações de restituição de tributos independentemente de anulação do acto tributário:

- art. 95.º do C.I.R.C.;
- art. 47.º do C.I.M.T.;
- art. 50.º do Código do Imposto do Selo;
- art. 93.º do C.I.R.S.;
- art. 91.º do C.I.V.A..

De qq forma, o dever de a Administração a concretizar a revisão de actos tributários, a favor do contribuinte, quando detectar uma situação desse tipo por sua iniciativa ou do contribuinte, existe em relação a todos os tributos, pois os princípios da justiça, da igualdade e da legalidade, que a administração tributária tem de observar na globalidade da sua actividade (art. 266.º, n.º 2, da C.R.P. e 55.º da L.G.T.), impõem que sejam officiosamente corrigidos todos os erros das liquidações que tenham conduzido à arrecadação de tributo em montante superior ao que seria devido à face da lei. (5)

Há, assim, um reconhecimento no âmbito do direito tributário do dever de revogar de actos ilegais (6).

Este dever, porém, sofre limitações, justificadas por necessidades de segurança jurídica, designadamente quando as receitas liquidadas foram arrecadadas.

4 – Embora o art. 78.º da L.G.T., no que concerne a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte, se refira apenas à que tem lugar dentro do «prazo de reclamação administrativa», no n.º 6 do mesmo artigo (n.º 7 na redacção vigente) faz-se referência a «pedido do contribuinte», para a realização da revisão oficiosa, o que revela que esta, apesar da impropriedade da designação como «oficiosa», pode ter subjacente também a iniciativa do contribuinte.

Idêntica referência é feita no n.º 1 do art. 49.º da L.G.T., que fala em «pedido de revisão oficiosa», e na alínea a) do n.º 4 do art. 86.º do C.P.P.T., que refere a apresentação de «pedido de revisão oficiosa da liquidação do tributo, com fundamento em erro imputável aos serviços».

É, assim, inequívoco que se admite, a par da denominada revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte (dentro do prazo de reclamação administrativa), que se faça, também na sequência de iniciativa sua, a «revisão oficiosa» (que a Administração deve realizar também por sua iniciativa).

No entanto, não é indiferente para o contribuinte impugnar ou não o acto de liquidação dentro do prazo da «reclamação administrativa», referido no n.º 1 do art. 78.º da L.G.T. (7), pois, enquanto o pedido de revisão formulado naquele prazo pode ter por fundamento qualquer ilegalidade, o pedido formulado para além daquele prazo apenas pode ter por fundamento erro imputável aos serviços ou duplicação de colecta, para além de serem diferentes as consequências a nível do direito a juros indemnizatórios.

Por outro lado, a alínea d) do n.º 2 do art. 95.º da L.G.T. refere os actos de indeferimento de pedidos de revisão entre os actos potencialmente lesivos, que são susceptíveis de serem impugnados contenciosamente. Não se faz, aqui qualquer distinção entre actos de indeferimento praticados na sequência de pedido do contribuinte efectuado no prazo da reclamação administrativa ou para além dele, pelo que a impugnabilidade contenciosa a actos de indeferimento de pedidos de revisão praticados em qualquer das situações, o que, aliás, é corolário do princípio constitucional da impugnabilidade contenciosa de todos os actos que lesem direitos ou interesses legítimos dos administrados (art. 268.º, n.º 4, da C.R.P.).

Assim, é de concluir que, o facto de ter transcorrido o prazo de reclamação graciosa e de impugnação judicial do acto de liquidação, não impedia a impugnante de pedir a revisão oficiosa e impugnar contenciosamente o acto de indeferimento desta. (8)

5 – O disposto no art. 56.º da L.G.T. não altera esta conclusão.

Estabelece-se neste artigo o seguinte:

1. *A administração tributária está obrigada a pronunciar-se sobre todos os assuntos da sua competência que lhe sejam apresentados por meio de reclamações, recursos, representações, exposições, queixas ou quaisquer outros meios previstos na lei pelos sujeitos passivos ou quem tiver interesse legítimo.*

2. Não existe dever de decisão quando:

a) *A administração tributária se tiver pronunciado há menos de dois anos sobre pedido do mesmo autor com idênticos objecto e fundamentos;*

b) *Tiver sido ultrapassado o prazo legal de revisão do acto tributário.*

Aplicado aos pedidos de revisão oficiosa dos atribuições, o n.º 1 deste artigo impõe à Administração o dever de se pronunciar sobre todos os pedidos que lhe sejam apresentados e o n.º 2 apenas a dispensa de tal dever quando estiver ultrapassado o prazo legal ou quando se tiver pronunciado há menos de dois anos sobre pedido do mesmo autor com idênticos objecto e fundamentos.

Assim, não se dispensa a Administração de reapreciar actos de liquidação anteriormente praticados, a fim de apreciar se deverá praticar um novo acto de segundo grau dos tipos previstos no art. 79.º da L.G.T., pois em relação àqueles primeiros actos de liquidação não houve qualquer pedido do contribuinte. A dispensa de decisão ocorre apenas nos casos em que, depois de apresentado um pedido de revisão que seja indeferido, seja apresentado, dentro do prazo de dois anos, um idêntico pedido de revisão, formulado pelo mesmo contribuinte, com os mesmos fundamentos.

6 – O n.º 2 do art. 128.º do Decreto Regulamentar n.º 55/80, de 8 de Outubro, não afasta a aplicabilidade deste regime previsto no art. 78.º da L.G.T.

Nesse n.º 2 estabelece-se que *«sempre que em inspecção, inquérito ou por outra forma se averiguar que algum funcionário cobrou mais ou menos do que o preço devido por qualquer acto, ser-lhe-á determinada pelo director-geral dos Registos e do Notariado a restituição ou o depósito da diferença, independentemente das sanções disciplinares a que haja lugar».*

Na verdade, trata-se apenas de mais uma situação de revisão oficiosa de actos de liquidação de tributos, mas que não afasta o regime geral de revisão que a L.G.T. pretendeu introduzir relativamente à generalidade de tributários.

Por outro lado, a L.G.T., com lei geral que é, está manifestamente vocacionada para ser aplicável à generalidade das relações jurídicas tributárias, pelo que os regimes anteriormente vigentes que sejam com ela incompatíveis têm de considerar-se tacitamente revogados. Com efeito, a regra de que a lei geral não revoga lei especial, enunciada no n.º 3 do art. 7.º do Código Civil tem a ressalva de não ser outra *«a intenção inequívoca do legislador»*. Ora, a Lei Geral Tributária, pela sua própria natureza, tem subjacente uma intenção legislativa de aplicabilidade à generalidade das relações tributárias, pelo que é inequívoca a intenção de revogação de regimes anteriores incompatíveis. Por isso, o referido regime especial previsto naquele art. 128.º n.º 2 apenas pode subsistir como regime especial de revisão oficiosa que não afasta possibilidade de ela ser realizada nos termos previstos naquele art. 78.º, quer por iniciativa da administração tributária quer a pedido do contribuinte.

7 – Assim, é de concluir que, apesar de ter decorrido o prazo de impugnação judicial do acto de liquidação, a impugnante podia pedir a revisão oficiosa, dentro do prazo legal em que a Administração Tributária a podia efectuar e podia impugnar contenciosamente a decisão de indeferimento.

No caso em apreço, tendo o acto de liquidação sido praticado em 2-5-2001, é inquestionável que o pedido de revisão oficiosa, recebido em 7-10-2002 pela entidade que praticou o acto, foi apresentado dentro do prazo previsto no n.º 1 do art. 78.º da L.G.T. (4 anos, no caso de o fundamento ser erro imputável aos serviços) pelo que foi tempestivamente apresentado.

Por outro lado, não tendo havido pronúncia da Administração Tributária sobre tal pedido, ele presumia-se indeferido tacitamente passados 6 meses (art. 57.º, n.º 1 e 5, da L.G.T.), isto é, em 4-4-2003, pelo que no dia imediato se iniciava o prazo de 90 dias para impugnação judicial [art. 102.º, n.º 1, alínea d), do C.P.P.T.].

Como a impugnação do indeferimento do pedido de revisão foi apresentada em 24-4-2003, ela tem de se considerar tempestiva.

8 – Na sentença recorrida reconhece-se à Impugnante o direito a juros indemnizatórios desde a data do pagamento da liquidação.

Esta decisão sobre os juros indemnizatórios é distinta da questão da tempestividade e não foi levada às conclusões das alegações do recurso jurisdicional, pelo que não está incluída no seu objecto (art. 684.º, n.º 3, do C.P.C.).

Assim, por força do disposto no n.º 4 do mesmo artigo tem de se considerar assente que são devidos juros indemnizatórios desde aquela data. Termos em que acordam em negar provimento ao recurso e em confirmar a decisão recorrida.

Sem custas, por o Ministério Público estar isento (Art. 2.º da Tabela de Custas).

Lisboa, 6 de Outubro de 2005. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Vitor Meira*.

(1) ALBERTO XAVIER, *Conceito e Natureza do Acto Tributário*, página 582.

(2) Por isso, a revisão se denominava, apropriadamente, **revisão oficiosa**.

(3) A natureza lesiva do acto de indeferimento de pedido de revisão veio a ser expressamente afirmada no art. 95.º, n.º 2, alínea d), da L.G.T.

Embora esta Lei só tivesse entrado em vigor em 1-1-1999, o acto de indeferimento de pedido de revisão já tinha natureza lesiva anteriormente, pois a natureza de um acto, a nível da sua lesividade, constitui algo que lhe é intrínseco.

(<sup>4</sup>) Trata-se de um regime diferente do previsto para a reclamação graciosa, regulada nos arts. 68.º a 77.º do C.P.P.T., pois nesta o pedido de anulação do acto tributário é, em regra, decidido pelo dirigente do órgão periférico regional da administração tributária ou pelo dirigente máximo do serviço, só o sendo pelo dirigente do órgão periférico local nos casos de manifesta simplicidade (arts. 73.º, n.º 4, e 75.º deste Código), independentemente de estes serem ou não os autores dos actos reclamados. Este pedido de revisão por iniciativa do contribuinte configura, assim, uma verdadeira reclamação, correspondendo ao respectivo conceito doutrinário, consagrado no art. 158.º, n.ºs 1 e 2, alínea a), do C.P.A..

(<sup>5</sup>) Neste sentido, pode ver-se o acórdão do S.T.A. de 11-5-2005, proferido no recurso n.º 319/05.

(<sup>6</sup>) Aliás, a existência de um dever de revogação de actos administrativos ilegais tem vindo a ser defendida por parte da doutrina.

Defendendo a existência de um dever de revogação de actos ilegais, podem ver-se:

– ROBIN DE ANDRADE, *A Revogação dos Actos Administrativos*, 2.ª edição, páginas 255-268.

– MARIA DA GLÓRIA FERREIRA PINTO, *Considerações sobre a Reclamação Prévía ao Recurso Contencioso*, páginas 12-14;

– PAULO OTERO, *O Poder de Substituição em Direito Administrativo*, volume II, páginas 582-583;

– MÁRIO ESTEVES DE OLIVEIRA, *Direito Administrativo*, Volume I, páginas 613-614;

– FREITAS DO AMARAL, *Curso de Direito Administrativo*, volume II, páginas 463-465.

(<sup>7</sup>) Não interessa, para apreciação do caso dos autos, esclarecer o sentido da referência feita no n.º 1 do art. 78.º da L.G.T. à «reclamação administrativa», designadamente se quer significar «reclamação graciosa» ou a reclamação administrativa prevista nos arts. 161.º e seguintes do C.P.A..

Na verdade, no caso em apreço, o pedido formulado pelo contribuinte foi apresentado para além do prazo máximo de qualquer desses tipos de reclamações.

(<sup>8</sup>) Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo:

– de 12-12-2001, recurso 26233, de 12-12-2001, publicado em *Apêndice ao Diário da República* de 13-10-2003, página 2901;

– de 15-1-2003, proferido no recurso n.º 1460/02, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 25-3-2004, página 26

– de 19-2-2003, proferido no recurso n.º 1461/02, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 25-3-2004, página 328

– de 2-4-2003, proferido no recurso n.º 1771/02, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 2-7-2004, página 65

– de 9-4-2003, proferido no recurso n.º 422/03

– de 8-10-2003, proferido no recurso n.º 870/03,

– de 5-11-2003, proferido no recurso n.º 1462/03,

– de 12-11-2003, proferido no recurso n.º 1237/03,

– de 19-11-2003, proferido no recurso n.º 1258/03, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 2-7-2004, página 167;

– de 19-11-2003, proferido no recurso n.º 1181/03;

– de 2-2-2005, proferido no recurso n.º 1171/04,

## Acórdão de 6 de outubro de 2005.

### Assunto:

*Recurso per saltum de decisão de tribunal administrativo e fiscal. Competência dos tribunais superiores.*

### Sumário:

*Afirmando o recorrente, nas conclusões das alegações de recurso de decisão de um tribunal administrativo e fiscal de 1.ª instância, factos que na sentença recorrida não foram dados como provados, não é competente para o recurso o*

*Supremo Tribunal Administrativo, mas o Tribunal Central Administrativo, ainda que, no entender do recorrente, tais factos sejam meramente instrumentais.*

Processo n.º 655/05.

Recorrente: Companhia de Seguros Açoreana, S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Baeta de Queiroz.

Acordam no Supremo Tribunal Administrativo

1.1. A **COMPANHIA DE SEGUROS AÇOREANA, S.A.**, com sede em Ponta Delgada, recorre da sentença do Mm.º Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchal que, na oposição à execução fiscal contra si instaurada para cobrança de dívida de outrem, de que é garante, julgou improcedente o pedido de indemnização pela prestação de garantia que formulara.

Formula as seguintes conclusões:

«I.

Vem o presente recurso interposto da sentença proferida em primeira Instância, que considerou procedente a oposição à execução e improcedente o pedido de indemnização por prestação de garantia, estando limitado à parte da sentença que considerou improcedente o pedido de indemnização.

II.

A Recorrente requereu que lhe fosse paga indemnização pela prestação de garantia, prestada para suspensão da execução até à decisão da oposição, já que as liquidações em causa e a instauração da execução se deviam a erro da Administração Fiscal, em virtude de, entre outros motivos, a dívida dos autos se encontrar prescrita.

III.

Assim, veio a Recorrente a ser notificada, pelos Serviços de Finanças de Ponta Delgada, para prestar garantia, o que esta fez, por intermédio de seguro caução, a 18 de Maio de 2004, tendo sido, no entanto, notificada de que a idoneidade da garantia iria ser apreciada pela Direcção de Finanças de Ponta Delgada,

IV.

Não tendo, após tal notificação, sido notificada da decisão final relativa à idoneidade da garantia.

V.

Após a prolação da sentença parcialmente em crise, veio a garantia em questão a ser devolvida à Recorrente.

VI.

A sentença recorrida entendeu indeferir o pedido de indemnização por prestação de garantia em virtude de a Recorrente não ter levado aos autos “a contabilização de quaisquer custos a ela reportados — assim havendo completa omissão da respectiva causa de pedir” e por ter considerado que a Recorrente não estava “impedida de ter apresentado já aqueles invocados danos”,



## VII.

Ou seja, por a Recorrente não ter liquidado os prejuízos decorrentes da prestação de garantia e que, não o tendo feito, não poderia o pedido ser considerado procedente.

## VIII.

Sucedem que a Recorrente ainda não estava em condições de liquidar os prejuízos,

## IX.

Já que nunca foi notificada da decisão final relativa à idoneidade da garantia,

## X.

Pelo que não sabia se a garantia prestada era idónea para suspender a execução.

## XI.

Por outro lado, a garantia prestada tinha um prémio anual de €13.995,25, como resulta das condições constantes do seu texto.

## XII.

Não sabendo a Recorrente, na altura em que a garantia foi prestada, por quanto tempo é que a mesma iria vigorar, não lhe era possível saber qual o efectivo custo decorrente da sua prestação, razão pela qual não liquidou, antes do trânsito em julgado da sentença, o respectivo valor nos autos.

## XIII.

Note-se que a lei faculta a possibilidade de não indicar, no momento do pedido, a importância exacta dos danos, bem como a possibilidade de liquidar os danos em sede de execução de sentença.

## XIV.

Por outro lado, não é verdade que falte a causa de pedir do pedido de indemnização, já que a causa de pedir se reconduz à prestação da garantia e aos danos daí decorrente, e não à sua efectiva liquidação.

## XV.

Sendo absolutamente claro, em função da sentença recorrida, que a presente execução nunca deveria ter sido instaurada e que as liquidações e a presente execução se devem a erro dos serviços da Administração Fiscal, já que a dívida se encontra prescrita,

## XVI.

Deveria o Tribunal recorrido ter declarado procedente o pedido de indemnização por prestação de garantia, remetendo a liquidação dos danos efectivos para execução de sentença, única solução que se coaduna com o texto legal.

## XVII.

Caso assim não se entendesse, seria a Recorrente obrigada a apresentar sucessivos pedidos de indemnização, um por cada ano ou fracção em que a garantia produzisse efeitos.

## XVIII.

Assim, não deveria o Tribunal recorrido ter indeferido o pedido de indemnização, com o que violou os arts. 53º da Lei Geral Tributária e 171º do Código de Procedimento e Processo Tributário, bem como o art. 569º do Código Civil, mas antes ter declarado o mesmo procedente, remetendo a liquidação dos danos para execução de sentença».

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não versa, exclusivamente, matéria de direito, pois nas conclusões V e XI, acabadas de transcrever, são «afirmados factos, nos quais [a recorrente] funda o seu direito, que o Mmº. Juiz “a quo” não estabeleceu na sentença recorrida». Assim, este não é o Tribunal competente para conhecer do recurso.

1.4. Notificada deste parecer, a recorrente contraria-o, defendendo a competência do Tribunal para apreciar o recurso.

1.4. O processo tem os vistos dos Exmºs. Adjuntos.

2. A sentença recorrida deu por provados os seguintes factos:

«1)

Em 07 de Abril de 2004 foi instaurado no Serviço de Finanças de Ponta Delgada o processo de execução fiscal nº 2992-04/0150129.1 contra a sociedade “Companhia de Seguros Açoreana, S.A.”, com sede no Largo da Matriz, 45 a 52, Apartado 186, nessa cidade, por dívidas reportadas ao dia 01 de Setembro de 1989, à Alfândega de Lisboa, de direitos niveladores agrícolas e respectivos imposto de selo e juros de mora, por parte da empresa “Transcomércio Companhia de Comércio Internacional, S.A.”, sediada na Rua Tierno Galvan, Torre 3 – 16.º - B, Amoreiras, em Lisboa, num montante global de 2.550.875,95 (dois milhões, quinhentos e cinquenta mil, oitocentos e setenta e cinco euros e noventa e cinco cêntimos) e juros, resultantes do accionamento de caução global por si prestada àquela empresa (vidé a certidão de dívida que constitui fls. 51 dos autos e a informação exarada a fls. 182 a 185).

2)

A executada foi aí citada em 13 de Abril de 2004 (vidé o ofício-citação de fls. 121, o aviso de recepção de fls. 122 e aquela mesma informação).

3)

E deduziu a presente oposição em 13 de Maio seguinte, conforme o carimbo de entrada apostado a fls. 2 dos autos (e mesma informação);

4)

Entretanto, em 30 de Janeiro de 2004 havia a oponente deduzido ainda reclamação graciosa contra as mesmas liquidações exequendas (vidé articulado de fls. 76 a 95 dos autos, cujo teor aqui dou por integralmente reproduzido e a informação de fls. 182 a 185).

5)

Aí tendo requerido também “que sejam fixados os termos e condições da garantia bancária, nos termos e para os efeitos da al. f) do art. 69º do CPPT” (vidé esse articulado a fls. 95 dos autos).

6)

A qual lhe foi fixada no valor de 3.395.988,27 (três milhões, trezentos e noventa e cinco mil, novecentos e oitenta e oito euros e vinte e sete cêntimos), conforme fls. 161, 162 e 163 dos autos.

7)

Sendo a mesma depois prestada na execução fiscal, na modalidade de seguro-caução e em vigor a partir de 17 de Maio de 2004 (vidé os documentos de fls. 170 e 171 a 178 dos autos)».

3.1. Na parte recorrida, a sentença é do seguinte teor:

«Quanto ao pedido de indemnização que vem formulado pela prestação da garantia (requerida, note-se, ainda no âmbito da reclamação graciosa deduzida), não pode o Tribunal optar pelo seu deferimento, já que a oponente se esqueceu, pura e simplesmente, de trazer aos autos a contabilização de quaisquer custos ou prejuízos a ela reportados — assim havendo completa omissão da respectiva causa de pedir (necessária, naturalmente, pois estes pedidos não são deferidos automaticamente).

Claro que não estamos esquecidos do modo como a requerente formulou o pedido: “a executada requer seja paga indemnização pelos prejuízos resultantes da prestação de garantia, nos termos dos artigos 53.º da LGT e 171.º do CPPT, prejuízos esses a liquidar após prestação da mesma”.

A oposição foi deduzida em 13 de Maio de 2004 e a garantia prestada na execução fiscal, na modalidade de seguro-caução e em vigor a partir de 17 de Maio de 2004. Não estava, assim, a oponente impedida de ter apresentado já aqueles invocados danos e a verdade é que ainda neste momento nada foi comunicado (veja-se que o n.º 2 do artigo 171.0 do Código de Procedimento e de Processo Tributário estabelece um prazo de 30 dias para o pedido de indemnização a contar da ocorrência de um eventual facto superveniente que fundamente tal pedido)».

3.2. Importa começar por decidir a questão suscitada pelo Exm.º Procurador-Geral Adjunto, que questiona a competência do Tribunal para apreciar o recurso, por este se não fundar, exclusivamente, em matéria de direito.

A questão merece apreciação prioritária perante o disposto nos artigos 16º n.º 2 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e 13º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) aprovado pela lei n.º 15/2002, de 22 de Fevereiro (anteriormente, artigo 3º da Lei de Processo nos Tribunais Administrativos (LPTA)).

É que este Supremo Tribunal Administrativo (STA) só é competente para conhecer dos recursos jurisdicionais interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, como aqui é o caso, se em causa estiver, apenas matéria de direito. Versando o recurso, também, matéria de facto, competente é, não já o STA, mas o Tribunal Central Administrativo (TCA). Resulta isto do disposto nos artigos 26º alínea b) e 38º alínea a) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF), aprovado pela lei n.º 107-D/2003, de 31 de Dezembro, e, antes, dos artigos 32º n.º 1 alínea b) e 41º n.º 1 alínea a) do anterior ETAF, aprovado pelo decreto-lei n.º 129/84, de 21 de Março, na redacção dada pelo decreto-lei n.º 229/96, de 29 de Novembro.

Diz o Exm.º Procurador-Geral Adjunto por que a recorrente sustenta, nas quinta e décima primeira conclusões, factos que na sentença não foram dados como provados.

Para ver que assim é basta comparar os dois textos. A evidência é, de resto, corroborada pela recorrente, que desassombadamente escreve: «é verdade que as conclusões 5ª e 11ª das alegações são efectivamente matéria de facto».

O que, logo a seguir, acrescenta a recorrente, é de todo indiferente à questão que nos ocupa: não interessa, para efeitos de definir o tribunal competente para apreciar o recurso, conhecer as razões que fizeram com que os factos fossem agora alegados. Se o recorrente só na fase de recurso coloca à consideração do tribunal determinados factos, que, por serem supervenientes, não podia invocar antecipadamente, é precisamente porque deles quer retirar efeitos favoráveis. Ou seja, é porque não funda o recurso, exclusivamente, em matéria de direito.

A outra razão por que a recorrente defende que, apesar de ter alegado factos naquelas conclusões, o recurso continua a só ter por objecto questões de direito, é a instrumentalidade de tais factos, alegados apenas «para demonstrar a impossibilidade de a Recorrente poder liquidar os prejuízos decorrentes da prestação de garantia antes do trânsito em julgado da sentença que declarou procedente a oposição à execução, o que consiste no principal fundamento do presente recurso».

O que mais patenteia que o recurso se baseia, também, em matéria de facto: a requerente quer demonstrar ser-lhe impossível apurar os prejuízos que lhe causou a prestação de garantia — e a sentença não reconheceu a existência de obstáculo a essa liquidação, impondo, até, que os falados prejuízos fossem alegados e demonstrados. Recorde-se este trecho da sentença: «Não estava, assim, a oponente impedida de ter apresentado já aqueles invocados danos».

É este juízo sobre os factos que a recorrente põe em crise no presente recurso, pretendo demonstrar nele o contrário: «a impossibilidade de (...) poder liquidar os prejuízos decorrentes da prestação de garantia antes do trânsito em julgado da sentença que declarou procedente a oposição à execução».

Procede, pelo exposto, a questão suscitada pelo Exm.º Procurador-Geral Adjunto.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em julgar o Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso, por competente ser o Tribunal Central Administrativo Sul.

Custas a cargo da recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 9 UCs (nove unidades de conta).

Lisboa, 6 de Outubro de 2005. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Jorge de Sousa*.

Acórdão de 6 de Outubro de 2005.

**Assunto:**

*Contra-ordenação. Falência. Extinção da responsabilidade contra-ordenacional.*

**Sumário:**

*A declaração de falência de uma sociedade, nos termos dos artigos 141.º a 146.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC), determina a extinção do procedimento contra-ordenacional, por tal dissolução equivaler à morte do infractor nos termos dos artigos 61.º e 62.º do RGIT, 193.º e 194.º do CPT e 176.º, n.º 2, do CPPT.*

Processo n.º 715/05.

Recorrente: Ministério Público.

Recorrido: Ramiro Correia Neves, L.ª, e Fazenda Pública.

Relator: Ex.º Cons. Dr. Vítor Meira.

Acordam no Supremo Tribunal Administrativo:

Não se conformando com a decisão do M.º Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra que revogou decisão de aplicação de coima à empresa “Ramiro Correia Neves, Lda”, julgando extinto o procedimento contra-ordenacional, veio o Ministério Público junto daquele Tribunal recorrer para este STA, formulando as seguintes conclusões:

1ª - Os factos que motivaram a aplicação da coima em causa ocorreram antes da sociedade “Ramiro Correia Neves, Lda.” ter sido declarada falida;

2ª - A circunstância de o despacho que aplicou tal coima ter ocorrido já depois de declarada a falência daquela sociedade, mas antes da sua extinção, não implica a extinção da sua responsabilidade contra-ordenacional, com recurso à sua equiparação à morte civil para as pessoas singulares desse modo se operando um autêntico “esquecimento” ou “amnistia” de factos que a responsabilizam, por si praticados antes de ser decretada a falência.

3ª - Com efeito, a morte civil para as pessoas singulares faz cessar a sua personalidade jurídica (art.º 68º n.º 1, do Código Civil), enquanto, após a declaração de falência, a sociedade em liquidação mantém a personalidade jurídica, nos precisos termos do n.º 2 do art.º 146º do CSC, já que, conforme o preceituado no n.º 2 do art.º 160º do mesmo Código, a sociedade só se considera extinta pelo registo do encerramento da liquidação (no sentido de que só a extinção da falida provoca a extinção do procedimento contra-ordenacional, contra ela instaurado, cf. o Ac. do STA de 30/11/77 - A D. n.º 199, pg. 933);

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

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

Não houve contra-alegações.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

1. contra a Ramiro Correia Neves Lda., nif 501 292 845 foi levantado auto de notícia de fls. 2, que aqui se dá por reproduzido, e foi condenada, por decisão de 27/06/01, que aqui se dá igualmente por reproduzida, na coima de 1.200.000\$00 por não ter entregue a prestação tributária do IVA de Fevereiro de 1998, no montante de esc. 3.417.082\$00;

2. a recorrente requereu processo de declaração de falência que veio a ocorrer em 3/8/98, publicada no Diário da República, no Tribunal Judicial de Oliveira do Hospital, sob o n.º 46/98.

Assentes tais factos apreciamos o recurso.

A sentença recorrida deu como provado que a empresa “Ramiro Correia Neves, Lda” foi condenada em coima por decisão de 27 de Junho de 2001 e declarada falida em 3 de Agosto de 1998. Em conformidade com estes factos a sentença julgou extinta a sua responsabilidade contra-ordenacional. Deste entendimento discorda o Ministério Público recorrente que entende que a falência não corresponde à morte civil das pessoas singulares por não implicar desde logo a extinção da empresa.

Nos termos dos artigos 61º e 62º do RGIT - tal como nos artigos 193º e 194º do CPT e 176º n.º 2 do CPPT - a morte do arguido leva à extinção do procedimento por contra-ordenação e à extinção da coima. A dissolução da sociedade por virtude da declaração de falência, nos termos do art. 141º do CSC, deverá equiparar-se para aqueles efeitos - extinção do procedimento e da coima - à morte do infractor. Não se vê justificação para que uma empresa que foi declarada falida em 1998 venha a ser condenada numa coima em 2001, embora por uma infracção praticada antes da declaração de falência. Esse entendimento é aliás, segundo Jorge de Sousa (CPPT anotado, 3ª edição, fls. 899), a única solução que se harmoniza com os fins específicos que justificam a aplicação de sanções, que são de repressão e prevenção e não de obtenção de receitas para a administração tributária. Tem sido esta a jurisprudência pacífica deste STA quanto a tal questão, vertida nomeadamente nos acórdãos 24046 de 3/11/99, 25000 de 15/6/2000, 1895/02 de 21/1/2003 e 1891/02 de 26/2/2003, não se vendo razão para a alterar.

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

Sem custas.

Lisboa, 6 de Outubro de 2005. — Vítor Meira (relator) — Jorge de Sousa — Pimenta do Vale.

**Acórdão de 6 de Outubro de 2005.****Assunto:**

*Interpretação das leis.*

**Sumário:**

*I — Na interpretação das leis não pode ser considerado pelo intérprete um pensamento legislativo sem o mínimo de correspondência verbal.*

*II — Um decreto regulamentar não pode legislar, invocando uma pretensa interpretação de um decreto-lei, em sentido completamente diverso daquele que no mesmo se continha.*

III — *Indicando o Decreto-Lei n.º 401/86 quais os trabalhadores abrangidos pelo regime contributivo que indica, não podia o Decreto Regulamentar n.º 9/88 vir a excluir de tal regime determinadas empresas e respectivos trabalhadores, considerando-se interpretativo.*

Processo n.º 774/05.

Recorrente: Ministério Público.

Recorrido: Silva & Consens, L.<sup>da</sup>, e Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Vítor Meira.

“Silva e Cosens, Lda” impugnou no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Vila Real a liquidação feita ao Centro Regional de Segurança Social.

Por sentença do Mº Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela foi a impugnação julgada improcedente.

Dessa decisão recorreu o Ministério Público para este Supremo Tribunal Administrativo formulando as seguintes conclusões:

1- É ilegal o artigo único do Dec. Reg. N.º 9/88, de 03/03, no segmento em que, acrescentando um nº 2 ao art. 40, do Dec. Reg. nº 75/86, de 30/12, o fez em contrariedade com o estatuído nos arts 5 e 6 do DL 401/86, de 02/12.

2- Ilegalidade que se traduz na exclusão pela norma regulamentar de algumas entidades patronais e seus trabalhadores do regime legal (de Decreto Lei) que, sem vazios, estabelecia o regime contributivo aplicável a todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem e respectivas entidades patronais.

3- A sentença recorrida não perfilhando tal entendimento violou, por erro de aplicação e de interpretação, os normativos citados.

4- Pelo que deve ser revogada e substituída por outra que julgue procedente a acção, naquela parte; seja, tão só anulando-se o acto tributário na parte em que liquidou contribuições por aplicação de taxas superiores às previstas nos arts 5 e 6 do DL 401/86, de 02/12.

5- Com o que se julgará procedente, como é de lei e justiça, o nosso recurso aqui interposto.

Não houve contra-alegações.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

1. A Impugnante apurou e pagou contribuições para a Segurança Social no montante de 2.484,10 Euros (Esc. 498.017\$00), referente aos meses Março, Abril, Maio, Setembro e Novembro de 1999, aplicando a taxa social única: 34, 75% — documento de fls. 15.

2. A Impugnação foi deduzida em 11-05-2000 — fls. 1.

Assentes tais factos apreciemos o recurso.

A questão fundamental que o recorrente pretende ver apreciada é a da existência ou não de ilegalidade na redacção dada ao artigo 4º nº2 do Decreto Regulamentar 75/86 pelo Decreto Regulamentar 9/88 e sua compatibilidade com o DL 401/86, tendo em conta o decidido na sentença.

Vejam os pois, transcrevendo-os, o teor de cada um destes normativos.

- Decreto-Lei n.º 401/86 de 2/12

*artigo 5º:*

“1 - As contribuições relativas aos trabalhadores agrícolas por conta de outrem são calculadas pela aplicação da taxa global de 29%, corres-

pondendo 21% às entidades patronais e 8% aos trabalhadores, sobre o valor da remuneração mínima mensal do sector, proporcional ao número de dias de trabalho efectivamente prestado.

2 - São abrangidos pelo regime contributivo definido no número anterior os trabalhadores agrícolas referidos nas alíneas a) e e) do artigo 3º do Decreto-Lei nº 81/85 e respectivas entidades patronais.

3 - .....

*artigo 12º:*

“O presente diploma entra em vigor no dia 1 de Janeiro de 1987 e será objecto de regulamentação por decreto regulamentar”.

Por seu turno aquelas alíneas do artigo 3º do DL 81/85 referem, respectivamente:

- trabalhadores agrícolas permanentes, independentemente da natureza e dimensão da exploração agrícola (alínea a), e

- trabalhadores que, sendo profissionalmente indiferenciados, prestem serviço, embora a título eventual, a empresas individuais ou colectivas com 5 ou mais trabalhadores permanentes (alínea e).

O DL 401/86 foi regulamentado pelo Decreto Regulamentar 75/86 de 30/12 que, no seu artigo 4º, prescrevia:

“Para efeitos do presente diploma as actividades e explorações de silvicultura, pecuária, horto-fruticultura, avicultura e apicultura, ainda que nelas a terra tenha uma função de mero suporte de instalações, são equiparadas a actividades e explorações agrícolas”.

Posteriormente o Decreto Regulamentar 9/88 de 3 de Março veio dar nova redacção àquele artigo 4º, acrescentando-lhe um nº 2 do seguinte teor:

“Não se consideram explorações agrícolas para os efeitos deste diploma as que se destinem essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituam, em si mesmas, objectivos dessas empresas”.

Posteriormente foi produzido o Despacho 84/SESS/89 pelo Secretário de Estado da Segurança Social considerando que o Decreto Regulamentar 9/88 que reformulou o artigo 4º do Decreto Regulamentar 75/86 não era um diploma inovador, que tinha natureza interpretativa e que por isso os seus efeitos quanto ao enquadramento na Segurança Social dos trabalhadores agrícolas e respectivas entidades empregadoras deveriam ser reportados à data da entrada em vigor do Dec. Reg. 75/86, embora sem o pagamento de juros de mora.

Sendo estas as normas aplicáveis ao caso objecto do presente recurso cabe agora interpretá-las para poder decidir-se o recurso interposto.

Ensinava o Prof. Manuel de Andrade (Noções Elementares de Processo Civil, fls.25) que a interpretação de uma lei se traduzia em determinar-lhe o sentido prevalente; aquele, dentre os vários possíveis, que seria decisivo para o efeito da sua aplicação, a isso se dando o nome de actividade interpretativa. Aquele Professor explicitava depois os problemas a resolver pela teoria da interpretação, com maior ou menor peso das soluções subjectivista (mens legislatoris) ou objectivista (mens legis), descrevendo as vantagens de cada uma delas. Não cabe aqui e agora desenvolver estas soluções, que são conhecidas, mas apenas verificar se a alteração da redacção do artigo 4º do Dec. Reg. 75/86 levada a efeito pelo Dec. Reg. 9/88 consubstancia ou não uma norma interpretativa. Para o fazer haverá que ter em atenção o artigo 9º do Código Civil que proclama não dever a interpretação cingir-se à letra da lei, mas reconstituir a partir dos textos o pensamento legislativo, tendo em conta

a unidade do sistema jurídico, as circunstâncias em que foi elaborada e as condições específicas do tempo em que é aplicada, não podendo ser considerado pelo intérprete o pensamento legislativo que não tenha um mínimo de correspondência verbal, presumindo-se que o legislador consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados.

No caso vertente temos que o legislador determinou, no DL 401/86, que seriam abrangidos pelo regime contributivo dos trabalhadores agrícolas por conta de outrém os referidos nas alíneas a) e e) do artigo 3º do DL 81/85, que eram, como dissemos, os de carácter permanente independentemente da natureza e dimensão da exploração agrícola e os indiferenciados que prestassem serviço, embora a título eventual a empresas com 5 ou mais trabalhadores permanentes. Portanto eram estes os abrangidos por aquele regime contributivo. O Dec. Reg. 75/86 veio equiparar, em termos de regulamentação daquele DL 401/86, vários tipos de actividades e explorações em que a terra tivesse apenas uma função de mero suporte de instalações. Mas o Dec. Reg. 9/88 veio alterar o artigo 4º do diploma antes referido dele excluindo as explorações agrícolas que se destinassem essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituíssem, em si mesmas, objectivos dessas empresas. E o despacho 84/SESS/89 veio atribuir a esta norma carácter interpretativo.

Como se alcança desta síntese das normas que atrás se transcreveram este entendimento não é aceitável. No DL 401/86 indica-se, por remissão para o DL 81/85, quem são os trabalhadores abrangidos pelo regime contributivo definido, ficando a saber-se que seriam os trabalhadores agrícolas permanentes de qualquer exploração agrícola, independentemente da sua natureza e dimensão, bem como os indiferenciados, mesmo eventuais, de empresas com 5 ou mais trabalhadores. E a estas foram depois equiparadas outras ligadas à terra por força do Dec. Reg. 75/86. Era pois nesta altura perfeitamente claro quais os trabalhadores e de que tipo de empresas a quem se aplicava o regime contributivo do DL 401/86. Por isso, quando o Dec. Reg. 9/88 vem retirar as explorações agrícolas destinadas à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras, não vem interpretar os diplomas anteriores, mas excluir “ex novo” determinadas empresas e respectivos trabalhadores do regime contributivo definido no DL 401/86. Mas ao fazê-lo, atenta a hierarquia das leis, ultrapassou os seus limites de diploma regulamentar pretendendo legislar originariamente em matéria consagrada em decreto-lei. Por isso tem razão o recorrente ao considerar o nº2 do artigo 4º do Dec. Reg. como ilegal, violando igualmente o artigo 112º nº6 da CRP, na redacção então aplicável ao legislar contra um decreto-lei e ao pretender-se interpretativo de uma norma relativamente à qual não tem qualquer correspondência nem com a letra nem com o espírito. Não pode pois manter-se a sentença recorrida que considerou válida tal norma e julgou em conformidade com ela.

Do exposto resulta que merece provimento o recurso em apreciação, devendo anular-se, por isso, a liquidação na parte em que entendeu aplicável à situação a taxa de 34,75 %, uma vez que a taxa legalmente devida era de 29 % por se tratar de contribuições para a Segurança Social referentes a 1999.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso,

assim se revogando, nessa medida e pelos motivos apontados, a sentença recorrida, julgando-se procedente a impugnação e anulando-se o acto tributário impugnado.

Sem custas.

Lisboa, 6 de Outubro de 2005. — *Vítor Meira* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 6 de Outubro de 2005.

Processo n.º 925/05-30.

Recorrente: António Manuel Fernandes de Oliveira.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – António Manuel Fernandes de Oliveira vem, nos termos do disposto no artº 668º, nº 1, al. d) do CPC, arguir a nulidade do acórdão deste STA, de fls. 128 e segs., que negou provimento ao recurso que havia interposto da sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, nos termos que constam do requerimento de fls. 138 e segs., que aqui se dá por inteiramente reproduzido para todos os efeitos legais.

A Fazenda Pública não respondeu.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu duto parecer no sentido de a nulidade arguida ser julgada improcedente, uma vez que “a questão relativamente à qual é alegada omissão de pronúncia foi apreciada pelo acórdão, no ponto 3.3”.

Não foram colhidos vistos legais, atenta a natureza urgente do presente processo.

Cumprir decidir.

2 – Como é sabido, a nulidade da sentença por omissão de pronúncia verifica-se quando o tribunal deixe de se pronunciar sobre questões que devia apreciar (cfr. artº 125º do CPPT).

Na falta de norma neste diploma sobre os deveres de cognição do tribunal, há que recorrer à norma do artº 660º, nº 1 do CPC, por força do disposto no artº 2º, al. e) do CPPT.

Naquele normativo, impõem-se ao juiz o dever de conhecer todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras.

O Supremo Tribunal Administrativo vem entendendo que, quando o tribunal consciente e fundamentadamente não toma conhecimento de qualquer questão, poderá haver erro de julgamento, se for errado o entendimento em que se baseia esse conhecimento, mas não nulidade por omissão de pronúncia.

Esta só ocorrerá nos casos em que o tribunal, pura e simplesmente, não tome posição sobre qualquer questão que devesse conhecer, inclusivamente, não decidindo explicitamente que não pode dela tomar conhecimento.

No caso em apreço, alega o recorrente que o aresto “a quo” não se pronunciou sobre a natureza do requerimento por si apresentado para

justificar a falta da não apresentação dos bens, atenta a sua inserção no processo de execução fiscal, conforme resulta da lei, maxime, do artigo 854.º n.º 1 e 2 do CPC.

Mas não lhe assiste razão.

Com efeito, da simples leitura do aresto “a quo” ressalta com toda a evidência que o mesmo tratou expressamente esta questão.

Na verdade aí se refere, no seu ponto 3.3, depois de transcrever o teor de partes do despacho de 14/12/04 e referindo-se ao agora requerente, que “optou diversamente por se dirigir ao mesmo órgão da execução fiscal solicitando, cfr. fls. 17 a 24 e particularmente a parte final de fls. 24, a revogação do “despacho proferido a 14 de Dezembro, decidindo-se, assim, pela não reversão contra o aqui recorrente”.

A este requerimento não atribui a lei relevância interruptiva ou suspensiva do prazo de reclamação daquele mesmo despacho de 14-12-04 como não atribui a lei tal relevância ao despacho que sobre este requerimento venha a ser proferido.

Daí que, decorrido o prazo para o exercício do eventual direito de reclamar, ocorra caso julgado relativamente ao dito despacho de 14-12-04 pois que podia o ora recorrente do mesmo ter interposto reclamação nos termos do art.º 276.º do CPPT, no prazo de dez dias, por força do art.º 277.º do mesmo diploma legal.

A formação de tal caso julgado conduz à preclusão do direito que o recorrente pretende existir na reclamação.

Numa outra perspectiva pode afirmar-se que decorrido o mencionado prazo de dez dias ocorre intempestividade da reclamação instaurada decorrido tal prazo contra o despacho que se podia ter questionado.

E a decisão recorrida não deixa de acolher este último entendimento ainda que fundamentando-se no mencionado acto confirmativo”.

Pelo que não há, assim, a alegada omissão de pronúncia.

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

Custas pelo requerente, fixando-se a taxa de justiça em €99,00.

Lisboa, 6 de Outubro de 2005. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Vitor Meira* — *Brandão de Pinho*.

## Acórdão de 6 de Outubro de 2005.

### Assunto:

*Nulidade de acórdão. Omissão de pronúncia. Indeferimento tácito. Pedido de revisão oficiosa de acto de liquidação. Impugnação judicial. Recurso contencioso. Erro na forma de processo. Recurso jurisdicional. Objecto do recurso. Questões jurídicas distintas. Decisão recorrida com dupla fundamentação. Falta de ataque a um dos fundamentos da decisão recorrida. Proibição da prática de actos inúteis.*

### Sumário:

*I — A nulidade de acórdão por omissão de pronúncia verifica-se quando o Tribunal deixe de pronunciar-se*

*sobre questões sobre as quais deveria pronunciar-se [artigo 668.º, n.º 1, alínea d), do G. P. C., aplicável por força do disposto no artigo 716.º do mesmo diploma, e artigo 2.º, alínea e), do C. P. C.].*

*II — O indeferimento tácito de um pedido de revisão oficiosa de acto de liquidação, baseado na sua ilegalidade, deve considerar-se, para efeito das alíneas d) e p) do n.º 1 do artigo 97.º do C. P. P. T., como um acto que comporta a apreciação da legalidade de acto de liquidação.*

*III — Consequentemente, o meio processual adequado para impugnar esse indeferimento tácito é o processo de impugnação judicial e não o recurso contencioso.*

*IV — Sendo utilizado recurso contencioso para impugnar tal acto ocorre erro na forma de processo.*

*V — A questão de saber se, depois de transcorrido o prazo de impugnação judicial de acto de liquidação de tributo, é possível a convoção em processo de impugnação judicial de um processo de recurso contencioso interposto de indeferimento tácito de pedido de revisão desse acto é uma questão distinta da de saber se tal convoção geraria uma situação de litispendência e da de saber se o facto de a convoção gerar uma situação deste tipo constitui um obstáculo à convoção.*

*VI — Havendo na decisão recorrida apreciação de questões jurídicas distintas e não sendo atacada a decisão recorrida quanto a todas elas, os efeitos da decisão, na parte não atacada, não podem ser prejudicados pela decisão do recurso jurisdicional (artigo 684.º, n.º 4, do C. P. C.).*

*VII — Assim, para impugnar eficazmente, em recurso jurisdicional, uma decisão em que se entendeu que a convoção é inviável por dois motivos distintos, o recorrente tem de atacar a decisão recorrida quanto aos dois fundamentos invocados, por cada um deles, por si só, justificar a decisão de não convoção.*

*VIII — Se não o faz, não pode o Supremo alterar aquela decisão quanto ao nela decidido sobre o obstáculo à convoção que não é abordado na alegação do recurso jurisdicional e respectivas conclusões.*

*IX — Nessas condições, tendo de subsistir a decisão de não convoção, seria inútil apreciar se a decisão recorrida é correcta quanto à posição assumida na sentença sobre a existência do outro obstáculo à convoção.*

*X — Sendo proibida a prática de actos inúteis (artigo 137.º do C. P. C.), não se deverá conhecer, em tais condições, das questões colocadas no recurso.*

*XI — Ocorrendo erro na forma de processo e sendo inviável a convoção, está-se perante numa situação de nulidade de todo o processo que deve conduzir a uma decisão de absolvição da instância [artigos 288.º, alínea b), e 494.º, alínea b), do C. P. C.].*

Processo n.º 1166/04.

Recorrente: IMORETALHO — Gestão de Imóveis, S. A.

Recorrido: Director-geral dos Registos e do Notariado.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – IMORETALHO – GESTÃO DE IMÓVEIS, S.A., interpôs no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa recurso contencioso de anulação de um indeferimento tácito de um pedido de revisão de um acto de liquidação de emolumentos do registo nacional de pessoas colectivas.

Aquele Tribunal julgou o recurso improcedente, por entender que o processo enferma de uma nulidade insanável.

A impugnante interpôs o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo que, por acórdão de 11-5-2005, negou provimento ao recurso, entendendo ser inútil a apreciação das questões suscitadas pela Recorrente sobre a viabilidade da convolação por não ter sido impugnada a decisão recorrida na parte em que considerou haver um obstáculo à convolação derivado do facto de ela gerar uma situação de litispendência.

A Recorrente apresentou reclamação deste acórdão, imputando-lhe nulidade, por omissão de pronúncia por não ter apreciado a questão da propriedade do meio processual utilizado nem se ter debruçado sobre a questão de saber se à convolação apenas obsta a situação de litispendência, concluindo, em caso afirmativo, pela absolvição da instância em lugar da absolvição do pedido.

A parte contrária não respondeu.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – A nulidade de sentença por omissão de pronúncia verifica-se quando o Tribunal deixe de se pronunciar sobre questões sobre as quais deveria ter-se pronunciado [art. 668.º, n.º 1, alínea d), do C.P.C., aplicável por força do disposto no art. 1.º da L.P.T.A.].

Esta nulidade está conexonada com os deveres de cognição do Tribunal, previstos no artigo 660.º, n.º 1, do Código de Processo Civil, em que se estabelece que o juiz tem o dever de conhecer de todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras.

Efectivamente, no acórdão reclamado não se apreciam tais questões pelo que, a existir dever de o Tribunal as apreciar, ocorrerá nulidade por omissão de pronúncia.

O recurso jurisdicional é delimitado pelas conclusões das alegações, como se infere do n.º 3 do art. 684.º do C.P.C., pelo que é às questões levadas às conclusões que há que atender para apreciar se ocorreu a nulidade invocada.

As conclusões que a Recorrente apresentou têm o seguinte teor:

1 – *O recurso contencioso de anulação tem por objecto o acto de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa de uma liquidação emolumentar;*

2 – *Sem prescindir, existindo erro na forma de processo, por alegadamente ser a impugnação judicial o meio adequado para atacar judicialmente esse indeferimento, deveria o tribunal a quo ter procedido à respectiva convolação, nos termos da lei;*

3 – *A revisão oficiosa de um acto tributário pode ser desencadeada por um pedido do contribuinte: existindo um erro imputável aos serviços, fica a administração constituída num dever legal de rever o acto;*

4 – *É ilegal o indeferimento do tempestivo pedido de revisão oficiosa de liquidação emolumentar calculada em violação de normas do Direito Comunitário;*

**PORQUE**

5 – *Inexistem, no presente processo, quaisquer causas que obstem ao conhecimento do pedido: o mesmo é tempestivo e a eventual impropriedade do meio processual utilizado não pode determinar a absolvição do pedido, mas tão somente a convolação para o meio adequado;*

6 – *Tendo o STA afirmado que o prazo de 90 dias previsto para a impugnação judicial era incompatível, porque exíguo, com o princípio comunitário da efectividade, apontou o pedido de revisão oficiosa como meio ajustado para obter a repetição do indevido e assim tornar o sistema processual português, globalmente considerado, compatível com tal princípio.*

7 – *A negação, por intermédio da sentença aqui recorrida, do meio processual afirmado pelo STA como legítimo e adequado, tendo em vista o cumprimento do princípio da efectividade, equivale a uma violação da ordem jurídica comunitária, pois que os tribunais nacionais têm a obrigação de interpretar e aplicar a lei interna por forma a garantir, em toda a medida do possível, a vigência efectiva do direito comunitário.*

8 – *Subsistindo quaisquer dúvidas quanto à determinação e alcance dos princípios de direito comunitário do primado, da efectividade e da protecção da confiança legítima cabe questionar o TJCE quanto à correcta interpretação de tais princípios no contexto da situação sub judice.*

*Termos em que deverá dar-se provimento ao presente recurso e, em consequência, revogar-se a sentença recorrida, por inexistência de erro na forma do processo, ordenando-se ao tribunal a quo o conhecimento dos fundamentos do recurso contencioso ou, em alternativa, convidar as partes a produzir alegações sobre a questão do mérito, de acordo com o previsto no n.º 1 do art. 753.º do Código de Processo Civil, ou, subsidiariamente, deverá ordenar-se a convolação do recurso contencioso em impugnação judicial do indeferimento, com todas as consequências legais.*

*Sugere-se, ainda, que se existirem dúvidas sobre a interpretação dada pelo TJCE aos aludidos artigo 10º CE e aos princípios comunitários do primado, da efectividade e da confiança legítima, a instância seja desde já suspensa e, nos termos do art. 234º do Tratado de Roma, formulada ao TJCE a seguinte questão prejudicial:*

*Os princípios fundamentais do ordenamento comunitário, nomeadamente o princípio da efectividade, o princípio da protecção da confiança legítima, o art. 10º do Tratado de Roma ou qualquer outra disposição de direito comunitário, impedem que o meio da revisão oficiosa previsto no sistema procedimental e processual tributário português, tido pelo próprio STA em inúmeras decisões como forma adequada de protecção dos direitos dos particulares em sede de restituição de quantias emolumentos indevidamente liquidadas por violação do direito comunitário (e não impugnadas judicialmente no prazo de noventa dias), possa ser negado com o argumento de ser este último e não aquele o meio processual nacional adequado?*

Embora as transcritas conclusões não sejam muito claras quanto à colocação de tais questões, deve entender-se que, efectivamente, a Recorrente as colocou.

Na verdade, na conclusão 1.<sup>a</sup> refere-se que «o recurso contencioso de anulação tem por objecto o acto de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa de uma liquidação emolumentar» e na 2.<sup>a</sup> diz-se que «sem prescindir, existindo erro na forma de processo (...)» o que, conjugado com a parte final, em que formula o pedido de revogação da «sentença recorrida por inexistência de erro na forma do processo», é interpretável como colocação da questão de não existir erro na forma de processo por o recurso contencioso apresentado ter por objecto o acto de indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa de uma liquidação e ser o adequado para o conhecimento de tais actos.

Quanto à segunda questão, a Recorrente afirma, na conclusão 5.<sup>a</sup>, que a «impropriedade do meio processual utilizado não pode determinar a absolvição do pedido mas tão somente a convalidação para o meio adequados» e, embora no acórdão se tenha entendido que se deve ter por assente a inviabilidade da convalidação e a Recorrente não tenha colocado a alternativa da absolvição da instância, não pode considerar-se prejudicado o conhecimento da questão de saber se aquela impropriedade deve conduzir ou não à absolvição do pedido.

Assim, é de atender a reclamação, pelo que acordam em anular o referido acórdão de 11-5-2005, que consta de fls. 299-313.

Passar-se-á a proferir decisão em substituição da anulada.

3 – O presente recurso jurisdicional tem o seu âmbito definido pelas conclusões que se reproduziram.

O Senhor Director-Geral dos Registo e do Notariado contra-alegou, concluindo da seguinte forma:

1. Não existindo uma norma que preveja a aplicação da LGT de forma expressa, ou mesmo subsidiária, às taxas, terá de entender-se que o regime dela constante é simplesmente aplicável às taxas a título de analogia legis e como método de integração de lacunas. Essa aplicação analógica deverá ser demonstrada e justificada caso a caso.

2. As situações jurídicas que fundamentam a existência do procedimento de revisão oficiosa nas taxas e nos impostos são radicalmente distintas, o que, em regra, afasta a aplicação analógica do artigo 78.º da LGT, atentas as especificidades da situação jurídico-tributária emolumentar.

3. Existindo lei especial que regule os termos subjacentes a uma situação jurídica de taxa, a LGT não poderá ser aplicada por analogia, salvo quando se demonstre a existência de lacunas de previsão.

4. Os termos da revisão das contas emolumentares por parte do Director-Geral dos Registos e do Notariado previstos no n.º 2 do artigo 128.º do Decreto Regulamentar n.º 55/80 não podem ser ignorados caso se pretenda proceder à integração de lacunas de direito tributário emolumentar através do procedimento de revisão oficiosa previsto no artigo 78.º da LGT.

5. Sem prejuízo do exposto quanto à inaplicabilidade do artigo 78.º dir-se-á que ao contrário do que alega a recorrente para fundamentar o seu direito de acesso à justiça tributária, não existe nos presentes autos a prática de um acto lesivo de direitos e muito menos a prática de um acto lesivo de direitos em matéria tributária para efeitos do disposto nos artigos 9, n.º 2 e 95.º, n.ºs 1 e 2, alínea d) da LGT.

6. Pois, como refere Lima Guerreiro, “(...) não é destacável o indeferimento referido (...) na alínea d) dos recursos ou pedidos de revisão ou

reforma da liquidação. O objecto da impugnação continua a ser o acto tributário, sendo desprovida de qualquer recorte autónomo a rejeição da sua revisão. A liquidação do imposto mantém-se como verdadeiro acto lesivo da esfera jurídica do contribuinte e não o pretensio acto administrativo de indeferimento da reclamação graciosa ou do recurso hierárquico que sobre ele recaiu.” (Lei Geral Tributária Anotada, Rei dos Livros, 2000, pág. 406).

7. O acto de indeferimento em causa não pode ser objecto de impugnação autónoma, sem se colocar em causa o acto de liquidação, e para se colocar em causa esse acto, correm os prazos constantes na alínea a) do n.º 1 do artigo 102.º do C.P.P.T., ou seja, 90 dias contados a partir do termo do prazo para pagamento voluntário dos emolumentos em causa.

8. Pois, se o que a autora pretende é impugnar o acto de liquidação, então os únicos meios serão a reclamação graciosa ou a impugnação judicial do acto de liquidação. E tais procedimentos deveriam ter sido desencadeados em tempo útil, tendo em consideração o efeito directo da Directiva em causa.

9. Refira-se que sociedade ora recorrente só em 7 de Novembro de 2001 veio interpor um processo de impugnação judicial, no Tribunal Tributário de 1.ª Instância, na qual é sindicado o acto de liquidação em causa no presente recurso. A referida acção correu termos no referido Tribunal e sob o n.º 187/2001, do 1.º Juízo, 2.ª Secção, e foi julgado improcedente por extemporaneidade da sua interposição, por acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, já transitado em julgado.

10. De facto, de acordo com o artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, a impugnação deveria ter sido apresentada no prazo de 90 dias contados a partir do termo do prazo de pagamento dos emolumentos em causa.

11. Por seu turno o artigo 70.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário dispõe que “a reclamação graciosa pode ser deduzida com os mesmos fundamentos previstos para a impugnação judicial e será apresentada no prazo fixado no n.º 1 do artigo 102.º”.

12. Ora o prazo de 90 dias previsto no n.º 1 do artigo 102.º do CPPT não ofende o direito comunitário. De facto, o Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias por acórdão proferido em 17 de Junho de 2004, no processo C-30/02 (Recheio – Cash & Carry vs Fazenda Pública/Registo Nacional de Pessoas Colectivas), e que se junta como doc. n.º 2, relativamente às questões prejudiciais submetidas pelo Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa, decidiu que

«O princípio da efectividade do direito comunitário não se opõe à fixação de um prazo de caducidade de 90 dias para apresentação do pedido de reembolso de um imposto cobrado em violação do direito comunitário, contados a partir do termo do prazo de pagamento voluntário do referido imposto.»

13. Liminarmente, deverá referir-se que o artigo 78.º da Lei Geral Tributária, distingue claramente entre a revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou desencadeada por iniciativa do contribuinte ou por iniciativa da Administração Tributária.

14. O legislador foi coerente a este respeito: o pedido de revisão dos actos tributários por iniciativa do contribuinte previsto na primeira parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT não é mais do que uma reclamação graciosa (apesar da LGT a denominar como reclamação administrativa), pelo que o seu prazo é coincidente com o desta, bem como os fundamentos: “(...) qualquer ilegalidade”.



15. Em termos de harmonia sistemática, o procedimento encontra-se bem construído. O contribuinte pode alegar qualquer ilegalidade verificada no procedimento no prazo normal de reclamação. Tal é totalmente conforme com o regime de anulabilidade do acto, que impede que a liquidação em causa possa ser impugnada a todo o tempo, mas apenas no prazo previsto no n.º 1 do artigo 102.º do CPPT: 90 dias a contar da data do pagamento da liquidação impugnada (cfr., por exemplo, Acórdão do STA de ao de Março de 2002, referente ao processo n.º 026774).

16. Esse é um corolário do princípio da segurança jurídica, corporizado na estabilidade dos actos de liquidação de tributos, pois, a possibilidade de utilização do regime da revisão oficiosa do acto tributário como meio de impugnação indirecta de actos de liquidação já há muito estabilizados tem como consequência a total supressão dos prazos de impugnação e reclamação para todos os actos da Administração praticados em violação de lei, mormente naqueles casos em que o tributo não tenha sido pago, em que a revisão se pode fazer a todo o tempo.

17. Por seu lado, de acordo com a segunda parte do n.º 1 do artigo 78.º, a Administração Tributária, pode iniciar um procedimento de revisão oficiosa com fundamento em erro imputável ao serviço.

18. O procedimento de revisão oficiosa de iniciativa da administração, mesmo entendendo-se que o particular o pode desencadear, não pode englobar juízos de legalidade ou ilegalidade da liquidação, limitando-se a Administração à apreciação e eventual correcção de erros materiais.

19. De facto, uma análise atenta da natureza jurídica do acto de revisão revela a sua natureza de acto administrativo secundário do tipo rectificativo, enquanto subespécie dos actos modificativos, tendencialmente semelhante ao dispositivo normativo que consta do artigo 148.º do Código do Procedimento Administrativo (CPA) nos termos do qual englobam-se na rectificação dos actos administrativos «os erros de cálculo e os erros materiais na expressão da vontade do órgão administrativo, quando manifestos», os quais «podem ser rectificadas, a todo o tempo, pelos órgãos competentes para a revogação do acto».

20. Qualquer outro entendimento que se possa avançar é desequilibrado em sede de harmonia do sistema e um alargamento dos casos de aplicação do artigo 78.º da L.G.T. às situações de erro de direito não só é totalmente contrário ao espírito da lei, como redundaria em total insegurança jurídica. Note-se que o erro de direito não integra – nem poderia integrar – o elenco das causas de rectificação dos actos administrativos previstas no artigo 148.º do CPA e rectius no artigo 78.º da LGT.

21. Veja-se, por exemplo, os termos restritos com que os n.ºs 3 e 4 do artigo 78.º, estabelecem a intervenção do dirigente máximo do serviço na revisão da matéria tributável – erro muito manifesto e de correcção muito mais simplificada e justificada, que o erro alegado no caso sub iudice. Neste caso, o dirigente máximo pode autorizar no prazo de 3 anos, excepcionalmente, a revisão, com fundamento em injustiça grave e notória. Não satisfeito com os termos restritos previstos no n.º 3 o legislador sentiu a necessidade de restringir ainda mais os termos enquadrantes da decisão definindo que “[...] apenas se considera notória, a injustiça ostensiva e inequívoca, e grave, a resultante de tributação manifestamente exagerada e desproporcionada com a realidade [...]”.

22. Como refere Lima Guerreiro, o n.º 3 do artigo 78.º “visa resolver apenas os casos mais escandalosos e gritantes de injustiça fiscal, não devendo constituir um meio sistemático de o contribuinte obter a revisão dos actos tributários para além dos prazos normais de reclamação ou

impugnação, o que comprometeria a eficácia e racionalidade do actual sistema de garantias dos contribuintes”. (Lei Geral Tributária Anotada, cit, pág. 346).

23. O mesmo argumento é aplicável tomando em consideração o n.º 5 do artigo 78.º. Nesse número refere-se que “a revisão do acto tributário por motivo de duplicação de colecta (causada por erro material, na esmagadora maioria das situações) pode efectuar-se, seja qual for o fundamento, no prazo de quatro anos”. Citando, novamente, Lima Guerreiro (ob. cit, pág. 347), esta norma é justificada atendendo o “carácter escandaloso desse vício da liquidação, que justifica poder sempre ser conhecido até ao termo do prazo de caducidade da liquidação e, mesmo, invocado como fundamento da oposição à execução (...)”.

24. Assim, e atendendo ao carácter excepcional das referidas situações, não fará sentido qualquer interpretação que advogue uma solução mais atentatória da estabilidade do acto tributário – logo do princípio da segurança jurídica – noutras situações do que nestes casos denominados excepcionais face à injustiça grave e notória manifestamente causada na esfera patrimonial do contribuinte. Tal interpretação, a efectuar-se, seria totalmente desfasada da realidade sistemática do processo tributário.

25. Qualquer juízo de legalidade efectuado pela Administração Tributária fora dos prazos de reclamação ou impugnação judicial é extemporâneo, logo, insusceptível de ser efectuado. Como refere ALBERTO XAVIER, o processo de impugnação é «um processo de anulação do acto tributário que tem por objecto necessário demonstrar a sua desconformidade com a lei. Esgotados os prazos que a lei lhe assinala, caduca o direito processual do contribuinte de obter a invalidação do acto, que adquire a sua eficácia preclusiva plena» (in Conceito e Natureza do Acto Tributário, Coimbra, Almedina, 1972, pp. 587).

26. Defender que o erro de direito está englobado no conceito de «erro imputável aos serviços» previsto na segunda parte do n.º i do artigo 78.º da LGT seria atribuir mais poder à Administração Tributária em sede de revisão oficiosa do acto tributário, do que aquele que decorre do regime geral de revogação administrativa regulada no artigo 141.º do CPA nos termos do qual “os actos administrativos que sejam inválidos só podem ser revogados com fundamento na sua invalidade e dentro do prazo do respectivo recurso contencioso ou até à resposta da entidade recorrida”.

27. Segundo Freitas do Amaral: “se a revogação tem por fundamento a invalidade do acto anterior, só tem senado que ela possa ter lugar enquanto essa invalidade puder ser invocada; ora, decorrido o prazo de recurso contencioso sem que do acto inválido haja sido interposto o recurso adequado, a invalidade fica sanada, e portanto deixa de poder ser alegada; o órgão administrativo deixa, consequentemente, de poder invocar o fundamento do exercício da sua competência revogatória, que é a invalidade.” (Curso, cit, pág. 450-451).

28. A expressão «erro imputável aos serviços» encontra-se directamente relacionada com a actividade operacional da Administração (o erro de facto, operacional ou material) e não com o erro de direito.

29. A Administração Tributária não pode actuar de forma mais ampla em matéria de revisão oficiosa dos actos tributários do que em sede de revogação fundada em ilegalidade, sob pena de total incoerência sistemática.

30. Por essa razão, reitera-se, o legislador efectuou a distinção entre a primeira parte do n.º 1 do artigo 78.º da LGT – que regula a revogação

provocada por iniciativa do contribuinte, com fundamento em ilegalidade geradora de invalidade – e a segunda parte do mesmo número – que regula a possibilidade da Administração Tributária poder revogar o acto em razão de erro imputável ao serviço – que não a ilegalidade.

31. Actos de revogação supervenientes ao decurso do prazo de impugnação contenciosa só podem ter como fundamento apreciações de mérito e não de legalidade. Daí que, ultrapassado o prazo para o recurso contencioso, o acto tributário só possa ser revogado com fundamento em “injustiça grave ou notória”.

32. Conclui-se, assim que, o artigo 78.º, n.º 1, 2.ª parte, da LGT é insusceptível de aplicação como meio de impugnação de liquidações emolumentares definitivamente consolidadas na ordem jurídica em virtude de ter sido ultrapassado o respectivo prazo de impugnação com fundamento em ilegalidade.

Nestes termos e nos demais de direito que V. Ex.ªs doutamente suprirão, deve o presente recurso ser julgado totalmente improcedente, mantendo-se a douda decisão recorrida, assim se fazendo a costumada JUSTIÇA.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu doudo parecer nos seguintes termos:

1. A decisão de indeferimento tácito de pedido de revisão oficiosa de acto de liquidação de emolumentos registrais constitui acto lesivo (art. 95º n.ºs 1 e 2 al. d) LGT).

O meio processual adequado de reacção contra decisão de indeferimento tácito de pedido de revisão de acto de liquidação de emolumentos notariais é a impugnação judicial (e não o recurso contencioso); aquele indeferimento tácito radica na ficção jurídica de apreciação da legalidade do acto tributário, em conformidade com a formulação do pedido de anulação do acto tributário, por ilegalidade

O prazo para dedução de impugnação judicial é de 90 dias, contados da formação da presunção de indeferimento tácito (art.102º n.º 1 al. d) CPPT)

Presume-se o indeferimento tácito se o procedimento tributário não estiver concluído mediante proferimento de decisão expressa no prazo de 6 meses, contado a partir da apresentação da petição de revisão (art. 57º n.ºs 1 e 5 LGT).

2. Neste contexto o recurso contencioso deverá ser convalidado para impugnação judicial, na medida em que foi tempestivamente deduzida, face à conjugação das datas de apresentação do pedido de revisão oficiosa em 14.05.2002, da formação da presunção de indeferimento tácito em 14.11.2002 e da interposição do recurso contencioso em 10.01.2003 (art. 97º n.º 3 LGT; art. 98º n.º 4 CPPT)

3. O erro na forma de processo importa a anulação dos actos que não possam ser aproveitados, devendo praticar-se os estritamente necessários para que o processo se aproxime, quanto possível, da forma estabelecida pela lei (art.199º CPC/art. 2º al. e) CPPT)

#### CONCLUSÃO

O recurso merece provimento.

A sentença impugnada deve ser revogada e substituída por acórdão que ordene:

- a) a convalidação do recurso contencioso em impugnação judicial
- b) a anulação do processado subsequente à petição inicial
- c) o prosseguimento da tramitação correspondente à forma de impugnação judicial

Por despacho do Relator foi ordenada a notificação das partes para se pronunciarem sobre a possibilidade de não ser apreciado o mérito do recurso por falta de impugnação da globalidade dos fundamentos de improcedência invocados na sentença recorrida.

A Recorrente pronunciou-se sobre esta questão, defendendo, em suma, que o tema de uma eventual litispendência foi abordado na sentença recorrida «somente em forma de *obiter dictum* (e apenas para o caso de se entender como possível essa convalidação)» não constituindo, em verdade, fundamento distinto e com relevância *de per si* na apreciação feita pelo juiz *a quo* relativamente à questão (essa sim central) da possibilidade de tal convalidação» e que nas alegações do recurso jurisdicional se pronunciou sobre tal questão, rebatendo a posição assumida. A Recorrente junta ainda cópia de um acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo proferido relativamente a situação semelhante.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

4 – Na sentença recorrida deu-se como assente a seguinte matéria de facto:

1) A recorrente liquidou a quantia relativa a emolumentos devidos pela inscrição de um aumento do seu capital social no Fichero Central de Pessoas Colectivas, em 15/5/1998.

2) A recorrente apresentou, na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa, um pedido de revisão oficiosa do referido acto de liquidação de emolumentos, em 14/5/2002.

3) A recorrente interpôs um recurso contencioso de anulação do indeferimento tácito do pedido de revisão oficiosa, em 10/1/2003.

4) Foi alegado e não contestado pela recorrente que estava pendente no Tribunal Tributário de Lisboa, 1.º Juízo, 2.ª Secção, o processo de impugnação n.º 187/2001, onde se discutia o acto de liquidação em causa no presente recurso.

5 – Em 14-5-2002, a Recorrente apresentou na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa um pedido de revisão oficiosa de um acto de liquidação de emolumentos, praticado em 15-5-1998.

Não tendo sido decidido expressamente esse pedido, a ora Recorrente interpôs no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa um recurso contencioso do indeferimento tácito desse pedido.

Este Tribunal entendeu que o meio processual utilizado é a impugnação judicial e não o recurso contencioso, por ser objecto de impugnação um acto de apreciação da legalidade de acto de liquidação e não ser viável a convalidação, por ter decorrido o prazo em que a impugnação judicial do acto de liquidação podia ser deduzida, prazo esse que se considerou não ser incompatível com o direito comunitário.

Para além disso, na sentença recorrida, inclui-se no probatório que «foi alegado e não contestado pela recorrente que estava pendente no Tribunal Tributário de Lisboa, 1.º Juízo, 2.ª Secção, o processo de impugnação n.º 187/2001, onde se discutia o acto de liquidação em causa no presente recurso» e afirma-se, no final, que «acresce que foi alegado e não contrariado pela recorrente que a impugnação estaria pendente. Assim sendo, uma eventual convalidação (se possível) só conduziria à existência de uma litispendência, que finalmente conduziria à absolvição da instância nestes autos – arts. 494.º, 497.º, 498.º e 499.º do CPC».

6 – Importa apreciar, em primeiro lugar, a questão da adequação do meio processual utilizado.

Como decorre com evidência do teor expresso das alíneas d) e p) do n.º 1 do art. 97.º do C.P.P.T., a impugnação dos actos administrativos

em matéria tributária faz-se através de impugnação judicial ou recurso contencioso conforme o acto impugnado comporte ou não a apreciação da legalidade do acto de liquidação.

No caso em apreço, foi impugnado o indeferimento tácito de um pedido de revisão oficiosa de um acto de liquidação de emolumentos.

Nos casos de indeferimento tácito presume-se indeferida petição apresentada à administração tributária pelo contribuinte (art. 57.º, n.º 5, da L.G.T.).

Como o que o contribuinte tinha pedido à administração tributária é que fosse revista a liquidação por enfermar de ilegalidade, deve entender-se que o indeferimento presumido contém uma apreciação negativa dessa ilegalidade.

Por isso, na impugnação contenciosa do indeferimento tácito está-se perante a impugnação de um acto que comporta a apreciação da legalidade de acto de liquidação, pelo que o meio processual adequado para o seu conhecimento é o processo de impugnação judicial e não o recurso contencioso, como bem se entendeu na sentença recorrida.

Improcede, assim, o recurso jurisdicional, nesta parte.

7 – Existindo erro na forma de processo, o processo deverá ser convocado para a forma adequada, anulando-se os actos que não podem ser aproveitados (arts. 97.º, n.º 3, da L.G.T. 98.º, n.º 4, do C.P.P.T., 199.º, n.º 1, do C.P.C.).

No entanto, sendo a convolação ditada por razões de economia processual, ela não poderá ser efectuada quando elas não existirem.

À face do texto da sentença é de concluir que se entendeu inviável a convolação por dois motivos

– *ter decorrido o prazo em que a impugnação judicial do acto de liquidação podia ser deduzida;*

– *a convolação conduziria a uma situação de litispendência e de absolvição da instância nestes autos.*

A interpretação da sentença que é feita no acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 2-2-2005, proferido no recurso n.º 1171/04, que a Recorrente juntou com as alegações do presente recurso jurisdicional foi precisamente a mesma. Na verdade, refere-se aí:

*A sentença, apesar de julgar verificada a existência de erro na forma de processo, e de apontar como adequado o processo de impugnação judicial, não determinou a correcção da forma de processo, por duas ordens de razões:*

– *primeiro, porque estava caducado o direito à impugnação judicial;*

– *segundo, porque já estava pendente impugnação judicial do acto de liquidação.*

De harmonia com o preceituado no art. 684.º, n.º 2 do C.P.C., se o recorrente não restringir o recurso, no requerimento de interposição, ele abrange, em princípio, tudo o que na parte dispositiva da sentença for desfavorável ao recorrente.

Porém, nos termos do n.º 3 do mesmo artigo, «nas conclusões da alegação, pode o recorrente restringir, expressa aí tacitamente, o objecto inicial do recurso.»

Assim, as conclusões das alegações de recurso jurisdicional são decisivas para delimitar o âmbito do recurso, pois nelas o recorrente pode restringir, expressa ou tacitamente, o objecto inicial do recurso que, na falta de indicação expressa, abrangia toda a decisão.

Para além das questões levadas às conclusões, o Tribunal só pode conhecer questões que sejam de conhecimento officioso ou que sejam suscitadas pelo recorrido, nos casos previstos no art. 684.º-A do C.P.C.

Havendo na sentença recorrida apreciação de questões jurídicas distintas e não sendo impugnada a posição assumida sobre alguma delas, «os efeitos do julgado, na parte não recorrida, não podem ser prejudicados pela decisão do recurso nem pela anulação do processo» (art. 684.º, n.º 4, do C.P.C.).

As questões de saber se a convolação conduziria a uma situação de litispendência e subsequente absolvição da instância nestes autos e de saber se a criação de uma situação desse tipo constitui um obstáculo à convolação, são questões jurídicas distintas da de saber se a convolação é possível depois de transcorrido o prazo legal de impugnação judicial do acto de liquidação.

Examinando as alegações apresentadas pela Recorrente no presente recurso jurisdicional e respectivas conclusões, constata-se que em nenhum ponto é aflorado o obstáculo à convolação derivado da criação de uma situação de litispendência e subsequente absolvição da instância, não sendo discutida a correcção do afirmado na sentença recorrida sobre essas questões.

O ponto das alegações que a Recorrente diz reportar-se a essa questão, em que refere que «a eventual convolação do recurso contencioso em impugnação judicial, a ser devida, implicaria sempre uma impugnação judicial do indeferimento do pedido de revisão oficiosa e não da liquidação emolumentar de que se fala».

Como refere ALBERTO DOS REIS, com a imposição do ónus de alegação ao recorrente teve-se «em vista obrigar o recorrente a submeter expressamente à consideração do tribunal superior as razões da sua discordância com para com o julgado, ou melhor, os fundamentos por que o recorrente acha que a decisão deve ser anulada ou alterada, para que o tribunal tome conhecimento delas e as aprecie». (1)

Quanto à referida questão da litispendência como obstáculo à convolação, a Recorrente nada refere, não se podendo entender que aquela frase envolva antítese com o afirmado na decisão recorrida, necessária para considerar preenchido o ónus de alegação, pois na sentença não se refere (nem se deu como provado) que o processo de impugnação n.º 187/2001 tenha por objecto imediato um acto de liquidação emolumentar, mas sim nele «se discutia o acto de liquidação em causa no presente recurso». Isto é, foi este facto de estar pendente uma impugnação em que se discutia o acto de liquidação e não o facto de ela, eventualmente, ter por objecto imediato acto de liquidação emolumentar que se considerou impeditivo da convolação, se ela fosse possível à face de outras normas. Ora, a Recorrente não refere quais as razões por que este entendimento possa ser considerado como errado.

Assim, não pode entender-se que aquela parte das alegações, não levada às conclusões, satisfaça o ónus de alegar, pois nela não se estabelece minimamente antítese discursiva com a posição assumida na sentença, não se dizendo, designadamente, porque é que a eventualidade de a impugnação judicial ter por objecto imediato um acto de liquidação emolumentar não haverá um situação de litispendência entre ela e o presente recurso contencioso nem porque é que a eventual criação de uma situação de litispendência não deve ser considerada um obstáculo à convolação.

Por isso, tem de se entender que a Recorrente não cumpriu em relação a tal posição assumida na sentença recorrida o ónus de alegar que lhe impõe o art. 690.º do C.P.C., aplicável por força do disposto no art. 102.º da L.P.T.A..

Assim, terá de considerar-se assente o que o Tribunal Tributário de 1.ª Instância decidiu sobre tal situação de litispendência e sobre a sua relevância como obstáculo à convalidação, estando Supremo Tribunal Administrativo impedido de tomar posição sobre ela e, nomeadamente, não poderá alterar a decisão recorrida nessa parte (art. 684.º, n.º 4, do C.P.C.).

Nestas condições, é manifesto que seria absolutamente inútil apreciar os fundamentos do recurso invocados pelo recorrente, pois, mesmo que se lhe reconhecesse razão na sua totalidade, sempre teria de permanecer intocada, por inatacada, a decisão do Tribunal Tributário de 1.ª Instância sobre a inviabilidade de convalidação.

Por esta razão, não sendo permitido ao Tribunal praticar nos processos actos inúteis (art. 137.º do C.P.C.), não tendo qualquer utilidade prática a apreciação das questões invocadas pela Recorrente relativamente à viabilidade da convalidação, tem de ser mantida a decisão recorrida, nesta parte.

7 – A Recorrente coloca ainda a questão de a decisão a que deve conduzir o erro na forma de processo, com inviabilidade de convalidação ser a absolvição da instância e não do pedido, como se decidiu na sentença recorrida.

Nos casos em que não pode haver convalidação, seja qual for a razão que a tal obsta, a anulação derivada de erro na forma de processo abrange todo o processo, pelo que se está perante a excepção dilatória prevista na alínea b) do art. 494.º do C.P.C..

A anulação de todo o processo implica absolvição da instância, nos termos da alínea b) do art. 288.º do C.P.C..

Assim, tem razão a Recorrente ao defender que a consequência adequada a tal situação não é a absolvição do pedido, mas sim a absolvição da instância.

Termos em que acordam em  
 – conceder parcial provimento ao recurso jurisdicional;  
 – revogar a sentença recorrida na parte em que absolveu do pedido a Fazenda Pública;  
 – confirmar a sentença na parte restante, com esta fundamentação.  
 Sem custas.

Lisboa, 6 de Outubro de 2005. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Vítor Meira*.

(1) *Código de Processo Civil Anotado*, volume V, página 357.

## Acórdão de 12 de Outubro de 2005.

### Assunto:

*IRC. Correções à matéria colectável com base em relações especiais.*

### Sumário:

*Não está devidamente fundamentado o despacho que altera a matéria colectável com base em relações especiais, nos termos do artigo 57.º do CIRC, na redacção anterior à Lei n.º 30-G/2000, se não descreve os termos em que decorrem normalmente operações da mesma natureza entre pessoas independentes e em circunstâncias idênticas.*

Processo n.º 90/05-30.

Recorrente: Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais.

Recorrido: NAVALRIA — Docas, Construções e Reparações Navais, S. A.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Vítor Meira.

“Navalria - Docas, Construções e Reparações Navais, S.A.” intentou no Tribunal Central Administrativo recurso contencioso de anulação do despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais (SEAF) de 23/07/2002 que indeferiu parcialmente o recurso hierárquico que apresentara ao abrigo do artigo 112.º do CIRC, relativamente à correcção referente ao exercício de 1998, invocando erro nos pressupostos, falta de fundamentação e inconstitucionalidade.

Por acórdão daquele Tribunal foi julgada procedente o recurso e anulado o despacho recorrido.

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

I - A recorrente NAVALRIA, recorreu contenciosamente do despacho do SEAF, de 23/07/2002, que deferiu apenas parcialmente o recurso hierárquico apresentado, e manteve, em parte, a correcção efectuada ao abrigo do artigo 57.º do CIRC, e atribuiu ao acto recorrido os vícios de violação de lei, por erro sobre os pressupostos de facto, e por falta de fundamentação legalmente exigida.

II - A Recorrente admite, e de facto, não oferece quaisquer dúvidas a existência de relações especiais entre duas empresas quando uma detém a totalidade do capital social da outra.

III - Pelo facto de existirem clara e objectivamente relações especiais no caso objecto do presente recurso, é também claro e objectivo que as condições estabelecidas entre as duas empresas são diferentes das que seriam normalmente acordadas entre pessoas diferentes. Senão vejamos;

- Em 7/11/97 a “Gelfoz — Sociedade de Pesca, Lda,” vende à Recorrente o navio denominado “Mar do Norte” pelo montante de 200.000.000\$00.

- Em 30/12/97 a Recorrente adquire a totalidade do capital social da sociedade “MeiaLaranja”.

- Em 31/12/97 a Recorrente cede à “Meia-Laranja” a exploração do referido navio, mediante o pagamento trimestral de 3.000.000\$00.

- A Recorrente calculou, no que respeita àquele bem, amortizações no montante anual de 33.340.000\$00, para uma vida útil de 6 anos.

- Os proveitos anuais resultantes da cessão de exploração representam apenas 12.000.000\$00 (tudo isto comprovado pela junção de documentos ao Relatório da acção inspectiva).

IV - Ora, estamos aqui perante um manifesto e considerável prejuízo para a Recorrente na relação comercial estabelecida entre duas empresas

que possuem entre si uma relação especial, prejuízo este que conduz a que o lucro apurado com base na contabilidade da Recorrente seja diverso do que se apuraria se o prejuízo não existisse.

V - De facto, é óbvio que o prejuízo resultante daquela relação comercial só pode derivar do tipo de relação especial existente entre as duas empresas, ao que acresce ainda o facto relevante da proximidade das datas supra mencionadas.

VI - É que, não é manifestamente lógico e racional, que a mesma relação comercial fosse normalmente estabelecida com uma empresa terceira independente, quando as empresas visam o lucro e não o prejuízo.

VII - E o artigo 57.º, n.º 1 (na sua antiga redacção), exige apenas que tenham sido estabelecidas condições diferentes das que seriam normalmente acordadas entre pessoas independentes”.

VIII - Ora, a assinatura do referido contrato de cessão de exploração, nos moldes em que foi celebrado, não teve como objectivo a rentabilização do seu próprio investimento, aquando da aquisição do arrastão, o que seria normal, mas sim o equilíbrio entre a estrutura de custos e de proveitos da “Meia — Laranja”. Tal, só possível pelas relações especiais existentes entre as sociedades, já que numa situação normal outra empresa procuraria o lucro.

IX - Assim, o método empregue pela Administração Fiscal para apurar e determinar o estabelecimento dessas condições, diferentes das normalmente acordadas entre empresas independentes, foi conforme os pressupostos constantes do artigo 57.º do CIRC.

X - Logo, o critério ou método adoptado pela AF para efeitos de correcção ao lucro tributável — quantificação do valor da cedência de exploração — apresenta-se correcto e conforme à lei, uma vez que, em condições normais ou de plena concorrência entre empresas, não seria celebrado um negócio como o levado a cabo pela recorrente e a “Meia-Laranja”, que fosse tão desfavorável para a recorrente.

XI - No entanto, o duto acórdão recorrido sedimentou a decisão da existência do vício formal de falta de fundamentação da correcção em causa, na falta de enunciação clara e objectiva dos pressupostos de aplicação do artigo 57.º do CIRC.

XII — Mas, tais pressupostos foram preenchidos, conforme a entidade ora recorrente, provou clara e objectivamente, através da ponderação entre dois contratos da mesma natureza.

XIII - Contratos esses, celebrados pela NAVALRIA, um deles com uma empresa com que tem relações especiais (MEIA-LARANJA), e outro com uma empresa independente (IPIMAR), (funcionando este, como elemento padrão), em que se comprova, que o contrato celebrado com a MEIA-LARANJA implicou, necessariamente, uma matéria colectável diversa da declarada.

XIV — Os contratos referidos, são contratos de cessão de exploração e de aluguer/locação, e podem considerar-se “operações da mesma natureza”. XV - Em ambas as situações, o dono da coisa locada tem a obrigação de proporcionar à outra parte, o gozo temporário dessa coisa, mediante retribuição, isto no que se refere tanto o contrato de aluguer/locação, como o contrato de cessão de exploração. (Cfr. artigo 1022º e seguintes do Código Civil).

XVI - Em ambos os contratos se verifica a cedência do uso de um navio, onde de facto, tanto a empresa cessionária como a locatária, o utilizam durante o tempo acordado e mediante o pagamento estipulado.

XVII - Assim, e tal como também se encontra documentalmente fundamentado no PA, junto aos autos, estamos aqui perante operações da mesma natureza e perante duas operações “normais”, realizadas entre entidades independentes, actuando em circunstâncias semelhantes num mercado concorrencial.

XVIII- Pelo que ficou comprovado que, quando a NAVALRIA cedeu a exploração do navio “Mar do Norte” a uma empresa com que tinha relações especiais, estabeleceu condições (do lucro inexistente), e quando celebrou contrato de aluguer do mesmo navio, a uma empresa independente e em idênticas circunstâncias, estabeleceu condições favoráveis e de obtenção de elevada rentabilidade, como é, aliás, normal em operações de mercado concorrencial.

XIX- Assim, está comprovado que, esta operação estabelecida em entre pessoas independentes, implicava uma matéria colectável diversa da declarada, pelo que, outra coisa não se pode concluir que não seja, a verificação inequívoca dos pressupostos do artigo 57.º do CIRC.

XX - Por outro lado, foram respeitados, pela AF, todos os deveres, gerais e especiais, de fundamentação que se impõem nesta matéria.

XXI - Assim, não só a Administração Fiscal não violou através do despacho recorrido, o artigo 57.º, n.º 1 (na sua antiga redacção) do Código do IRC como cumpriu com as suas obrigações legais aí previstas, como não está igualmente demonstrada existência de qualquer violação do artigo 80º, n.º 1, alínea b) do CPT, quer agora, do artigo 77º da LGT.

XXII - Pelo exposto, conclui-se que, a entidade ora recorrente, demonstrou inequivocamente, que o despacho anulado pelo duto acórdão recorrido, se encontra fundamentado nos termos dos requisitos legalmente previstos, assim como se encontra demonstrada a verificação de todos os requisitos de aplicação do artigo 57.º do CIRC, como tal, não padece de qualquer vício.

XXIII - Sendo assim, são improcedentes os argumentos constantes do duto acórdão “a quo”, o qual fez uma incorrecta apreciação da matéria fáctica constante dos autos, padecendo do vício de violação de lei por erro de facto e de direito, quanto aos pressupostos de aplicação dos artigos 57.º do CIRC, artigo 80º, n.º 1, alínea b) do C.P.T, quer do artigo 77º da LGT.

A recorrida contra-alegou invocando ilegitimidade da entidade recorrente para o recurso mas, se assim se não entender, deverá o recurso ser julgado improcedente. Formulou as seguintes conclusões:

1 - O presente recurso foi interposto por entidade que não tinha legitimidade para tal, pois no requerimento de recurso, identifica-se a entidade recorrente como o Subdirector-Geral dos Impostos, e tal entidade não é parte no presente processo, já que a autoridade recorrida, sempre foi o Secretário do Estado dos Assuntos Fiscais.

2- Aliás foi esta última entidade que praticou o acto aqui sindicado, e que ficou vencida na douta sentença objecto do presente recurso, onde foi decidido anular-se o despacho por aquela proferido.

3- Só pode interpor recurso de uma decisão jurisdiccional proferida por um tribunal administrativo quem nela tenha ficado vencido, e não sendo o Subdirector-Geral dos Impostos, a parte vencida nos presentes autos, carece o mesmo de legitimidade para recorrer, pelo que não deve ser apreciado o presente recurso, (artº 687º nº 4 do CPC).

4- Mas caso assim não se entenda, sempre se dirá, que o presente recurso não merece provimento, não merecendo censura o duto acórdão recorrido, que julgou procedente o recurso contencioso de anulação em apreço.

5 - No duto acórdão sob recurso, foi entendido que a Administração Tributária em parte nenhuma, do relatório de inspecção tributária, ou da informação/parecer para instrução do recurso hierárquico interposto, enuncia de forma clara e objectiva o tipo normal de relações entre empresas em idênticas circunstâncias, já que, o elemento de comparação de que se serviu para “preencher” o indefinido critério legal em causa, tem na sua base o relacionamento comercial/contratual suportado em condições de todo diversas:

6- Sendo que a Administração Fiscal identifica a operação similar em que o preço a que ficou sujeita a operação foi manifestamente superior ao que resultou do contrato com a Meia Laranja, Lda e a ora recorrida, o contrato de aluguer do navio ao IPIMAR.

7 - A Fazenda Pública nas suas alegações, também considera, que existem dúvidas de que o contrato utilizado como ponto de referência para fundamentar as correcções, não pudesse ser aceite como tal. 8- Aliás como já tinha sido admitido no próprio processo administrativo, na informação dos serviços em que se baseou o despacho impugnado, e que se encontra reproduzida na alínea o) do probatório onde é dito expressamente que os contratos não são iguais, nem têm a mesma natureza, e que na correcção efectuada tão pouco se serviu de padrão de referência o preço estipulado pelo IPIMAR

9- Mas não obstante, nas presentes alegações insiste a recorrente, em que da análise dos contratos em causa, resulta que são similares, porque ambos os contratos são de locação, e porque o objecto cedido é o mesmo, o uso de um navio.

10- Tal argumento é relevador de uma ignorância total sobre a realidade jurídica que regula cada um desses contratos e da realidade fáctica, que está subjacente à celebração dos referidos contratos.

11 - quanto à primeira, um mero conhecimento básico do direito demonstra que um contrato de cessão de exploração, não é a mesma coisa que um contrato de aluguer.

12 - Enquanto na Cessão de exploração ou de locação de estabelecimento, o que caracteriza este contrato não é a cedência da fruição do imóvel, nem a do gozo do mobiliário ou do recheio que nele se encontra, mas a cedência temporária do estabelecimento como um todo, como uma universalidade, como uma unidade económica, mais ou menos complexa.

13 - Já o Aluguer é o contrato pelo qual se transfere temporariamente o uso e fruição de qualquer coisa quando essa coisa tiver sido comprada para se lhe alugar o uso

14 - Ora, aplicando os conceitos ao caso dos autos, a transmissão efectuada à Meia Laranja, Lda integra a transmissão do navio com todos os seus pertences e homens, apta a desenvolver a actividade de pesca de arrasto costeiro, com os inerentes encargos de manter o navio em perfeito estado de funcionamento, ou seja, juntamente com a fruição do navio é transmitida à Meia Laranja, Lda a sua exploração comercial, o que é juridicamente distinto da transferência só da fruição do navio ao IPIMAR, para realizar experiências e estudos das características selectivas dos sacos de redes de arrasto utilizados para as espécies de peixes com valor comercial.

15- E quanto á realidade fáctica subjacente aos dois contratos, conforme resulta dos documentos juntos aos autos, e que foram eleitos para o probatório, a realidade que os mesmos versam é absolutamente distinta.

16- Em virtude de serem distintos, os lapsos temporais contemplados por ambas as figuras negociais em causa, enquanto o contrato celebrado com a Meia-Laranja, Lda, tinha a duração de 1 ano, renovando-se automaticamente por períodos sucessivos, caso as partes assim o pretendessem, o contrato celebrado com o IPIMAR tinha a duração máxima de 10 dias de embarque.

17 - E também serem distintas as finalidades a prosseguir com a utilização do navio “Mar do Norte”, em ambos os casos, pois enquanto no para exploração do navio “Mar do Norte”, por sua vez o contrato celebrado com o IPIMAR o objecto do contrato era o aluguer de o navio “Mar do Norte” para a realização de experiências e estudo dos sacos de redes de arrasto utilizados para as espécies de peixes com maior valor comercial.

18 - E dos contratos decorrem para as partes contraentes direitos e obrigações de todos distintos, desde logo no plano dos custos, enquanto a cessionária Meia-Laranja, Lda tinha por força do contrato de cessão de contrato celebrado com a Meia-Laranja, Lda, o objecto do contrato foi a cedência exploração de suportar para além do montante da renda, todos os custos inerentes à capacidade operativa do navio, (custos com a manutenção, custos com o armamento, custos com o pessoal, custos com os seguros, despesas dos portos e outras despesas), já para o IPIMAR no contrato de aluguer, não resultava qualquer obrigação para a utilização do navio, a não ser o pagamento da renda à recorrida.

19 Quanto ao ónus da prova, conforme foi decidido no Acórdão do STA de 12/03/2003 in recurso nº 01508/02, quando está em causa uma correcção efectuada nos termos do artº 57º do CIRC, impõe-se à AF provar a existência dessas relações especiais, bem como os termos em que normalmente decorrem operações da mesma natureza entre pessoas independentes e em idênticas circunstâncias, devendo o acto ser anulado se tal prova não for feita.

20 - Por isso bem andou o acórdão recorrido ao anular o despacho recorrido, por se entender que a Administração Tributária em parte nenhuma enuncia de forma clara e objectiva o tipo normal de relações entre empresas em idênticas circunstâncias, já que, o elemento de comparação de que se serviu para “preencher” o indefinido critério legal em causa, tem na sua base o relacionamento comercial/contratual suportado em condições de todo diversas.

21 - No PA junto aos autos, a Fazenda Pública não descreve, os termos em que normalmente decorrem operações da mesma natureza entre pessoas independentes e em idênticas circunstâncias.

22 - A Fazenda Pública, limitou-se a descrever as relações especiais entre a recorrente e a empresa do mesmo grupo, a referir de uma forma vaga e conclusiva que a exploração de um navio, por uma entidade independente é uma actividade bastante rentável.

23 - A Fazenda Pública, tão pouco refere a existência de pessoas independentes que na operação em questão (cessão de exploração) que teriam acordado neste caso.

24 - Quando também é certo que foi a então entidade recorrida a primeira a afirmar que o contrato celebrado com o IPIMAR, não era uma operação comparável.

25 - Ora se é a própria Administração Tributária a primeira a afirmar que se serviu, como elemento de suporte da correcção em questão, de dois contratos que são diferentes.

26 - E só deste facto decorre que não se encontra comprovado que no contrato estabelecido com a Meia — Laranja foi estabelecido um preço que não seria normal entre pessoas independentes.

27 - Mas uma coisa é certa, se não se pode comparar o que não é comparável, também não se pode defender que se está perante operações similares.

28 - Só nos resta concluir que a Fazenda Pública insiste em não tributar factos, mas apenas suspeitas, resultantes de meras convicções pessoais, tais como as de que encerra a afirmação de que a exploração de um navio, por uma entidade independente é uma actividade bastante rentável.

Pelo Exmo Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do não provimento, nos seguintes termos:

1 - quanto à ilegitimidade do recorrente entende tratar-se de um lapso;

2 - quanto ao vício de forma por falta de fundamentação por sufragar o entendimento do acórdão recorrido da falta de um requisito específico;

3 - quanto ao vício de violação de lei por erro sobre os pressupostos, por entender que a apreciação do mesmo está prejudicada mas, se assim se não entender, por ocorrer efectivamente tal vício.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

O acórdão recorrido considerou provados os seguintes factos:

A). Por escritura pública de 97NOV07 a sociedade comercial por quotas «GELFOZ — Sociedade de Pesca, Lda», vendeu à recorrente, pelo preço de 200.000.000\$, o navio denominado “Mar do Norte”, com todos os apetrechos que o compunham — *cf. doc. de fls. 54/56 destes autos.*

B). Por escritura pública de 97DEZ30, a sociedade anónima “SAVERE — Sociedade Aveirense de Importação e Exportação, S.A.”, na qualidade de dona da totalidade do capital da sociedade “Meia Laranja — Sociedade de Pesca, Lda”, consubstanciada em duas quotas de 500.000\$ cada uma, cedeu-as, a ambas, à recorrente pelo preço global de 140.000.000\$. — *cf. doc. de fls. 58/61 destes autos.*

C). Nos termos de contrato escrito celebrado entre a recorrente e a “Meia Laranja”, em 97DEZ31, aquela cedeu a esta última a exploração do navio referido na al. A). que antecede, com todos os seus pertences e homens, pelo período de um ano, renovável automaticamente e com início em 98JANO1, mediante a contraprestação mensal de 1.000.000\$ - *cf. doc. de fls. 85/86.*

D). Nos termos das cláusulas 3ª (terceira) e 6ª (sexta) a cessionária “Meia Laranja” ficou com o encargo de manter o navio em perfeito estado de funcionamento, devendo, para o efeito, suportar todas as despesas de exploração e manutenção e, em contrapartida, ficou com o direito a cobrar todas as receitas decorrentes das vendas resultantes da exploração do navio, bem como a receber todos os benefícios destinados exclusivamente à respectiva exploração, excepção feitas aos subsídios e benefícios destinados ao saneamento financeiro das empresas ou ao investimento.

E). Por contrato de 98AG020, em resultado de adjudicação concretizada por despacho de 98JUL29, a recorrente alugou ao IPIMAR, o referido navio “Mar do Norte”, para «[...] realização de experiências e estudo das características selectivas dos sacos de redes de arrasto utilizados para as espécies de peixes com valor comercial [...]» - *cf. doc. de fls. 80/81 designadamente a sua cláusula 1ª.*

F). O aluguer referido na precedente alínea foi feito pelo valor global de 6.000.000\$, acrescido de IVA à taxa de 17 %, abrangendo dois períodos distintos, cada um deles com a duração máxima de dez dias, a terem lugar um em 1998 e outro em 1999, a acordar entre as partes - *cf. cláusulas segunda e quarta do contrato referenciado na alínea que antecede.*

G). O Contrato de aluguer supra mencionado foi elaborado de acordo com o caderno de encargos que constitui fls. 82/84 que, aqui, se dá por reproduzido e que daquele faz parte integrante - *cf. fls. 83 , ponto 6.*

H). Nos termos do referido caderno de encargos, a recorrente, para além do fornecimento do navio, ficou, designadamente, vinculada a assegurar a total colaboração do mestre e da tripulação do navio, bem como a fornecer a rede a utilizar nas experiências, mediante escolha do IPIMAR — *cf. ponto 3 das cláusulas técnicas, a fls. 84.*

I). A recorrente foi sujeita a uma acção inspectiva interna, com análise à declaração Mod. 22, por ela apresentada e referente ao exercício de 1998 e com suporte em elemento colhidos durante uma inspecção a que foi sujeita por referência aos exercícios de 1995 a 1998, inclusive - *cf. fls. 47.*

J). Em tal acção a AF constatou, para além dos contratos de cedência de quotas, cessão de exploração e aluguer, acima referidos, ainda e também, que;

a) a «GELFOZ» era detida maioritariamente pela «SAVERE»;

b) a «SAVERE», em 97DEZ31, detinha uma participação de 83,7 % na recorrente;

c) para a aquisição do “Mar do Norte” a recorrente recorreu a um empréstimo, junto da CGD, no valor de 140.000.000\$ e que, no exercício em causa representou juros suportados no valor de 11.444.376\$50.

d) a recorrente calculou amortizações para o “Mar do Norte” em correspondência a uma vida útil de seis (6) anos. — *cf. fls. 48/49 dos autos.*

K). Em resultado da factualidade acima referenciada e tendo em conta, designada e concretamente, os proveitos obtidos com os contratos de cessão de exploração e de aluguer do navio “Mar do Norte”, a AF, entendeu [...] *estarem reunidos os pressupostos para a aplicação das correções a que se refere o artigo 57º do Código de IRC, o artigo 80º do Código de Processo Tributário e o artigo 77º da Lei Geral Tributária [...]» - cf. fls. 50, ponto XIII — nos termos do seguinte quadro conclusivo, que se transcreve;*

«Entre a “NAVALRIA — Docas, Construções e Reparações Navais, SA” e a “MEIA - LARANJA - Sociedade de Pesca, Lda”, conforme se referiu no ponto VI existe uma relação de dependência directa em termos de detenção de capital, mas também, uma influência significativa nas decisões de gestão, assim estamos perante relações especiais entre empresas.

Por outro lado, entre aquelas duas empresas foram estabelecidas condições que se mostraram diferentes das que foram acordadas entre pessoas independentes conforme se referiu nos pontos XI e XII. Na verdade, foi possível verificar a existência de uma operação de natureza similar, em que o preço a que ficou sujeita a operação foi manifestamente superior ao que resultou do acordo celebrado entre “NAVALRIA — Docas, Construções e Reparações Navais, SA” e a “MEIA-LARANJA — Sociedade de Pesca, Lda”.

Como consequência do que ficou dito anteriormente, ainda podemos afirmar que em resultado das relações especiais verificadas, o resultado

apresentado foi substancialmente diverso daquele que se apuraria na sua ausência, isto é, se praticado entre entidades independentes em operações comparáveis.» - *cfr. fls.59, ponto XIV.*

L.) Em resultado da referida acção inspectiva a AT, corrigiu a matéria colectável da recorrente, em sede de IRC e a coberto do n.º 1 do art.º 57.º do CIRC , em 35.784.376\$50 — *cfr.fls.47.*

M). O apuramento do quantitativo mencionado na precedente alínea é o resultado da AF ter considerado que o contrato de cessão celebrado entre a recorrente e a “Meia-Laranja” não originou proveitos inferiores aos custos suportados, custos esses que computou em 44.784.376\$50 e correspondentes aos juros suportados com empréstimo para aquisição do navio (*de 11.444.376\$50 , já referidos*) adicionados do montantes das amortizações calculadas pela recorrente (*de 33.340.000\$*) — *cfr. pontos VII), VIII), IX) e XVII), a fls. 49 e 51 dos autos.*

N). Em 01MAI08, a recorrente deduziu recurso hierárquico, ao abrigo do art.º 112º do CIRC, invocando, designadamente, não terem ocorrido, no caso condições diferentes das que se teriam estabelecido entre pessoas independentes, apelando que o contrato de cessão , ao invés do de aluguer, teve subjacente a capacidade operativa do navio, nos termos dos mapas que constituem fls. 87/98— *cfr. doc. de fls. 70/74, para que se remete.*

O). Em consequência do recurso hierárquico a que se faz alusão na precedente alínea, foi elaborada, pela AF , a informação/parecer que constitui fls. 22/30, inclusive, que aqui se dá por reproduzida e onde, a dado passo , afirma o seu autor;

#### «3.2. — ANÁLISE DO RECURSO HIERÁRQUICO

A correcção de 35.784.377\$00 corresponde à diferença entre custos no montante de 44.784.377\$00 suportados pela Navalria com o navio “Mar do Norte” e proveitos de 9.000.000\$00, e surge na sequência das seguintes operações:

1. Aquisição do navio “Mar do Norte”, em segunda-mão, por 200.000 contos, a uma sociedade do grupo;

2. Estimava de uma vida útil esperada de 6 anos, segundo faculdade prevista no n.º 2 do art.º 5.º do DR 2/90, à qual corresponde a quota de amortização de 33.340.000\$00;

3. Cedência da exploração do navio à Meia-Laranja, Lda, mediante a renda trimestral de 3.000 contos;

4. Juros do empréstimo contraído para aquisição do navio de 11.444.376\$00, no ano de 1998.

5. No decorrer do exercício de 1998 celebra com o IPIMAR — Instituto de Investigação das Pescas e do Mar, um contrato de aluguer do navio, por dois períodos distintos, um em 98 e outro em 99, com a duração máxima de 10 dias, cada um por 6.000.000\$00.

{...}

A recorrente embora não conteste a existência de relações especiais, defende que as condições estabelecidas entre as duas empresas não foram diferentes daquelas que seriam acordadas entre pessoas independentes. Da análise do processo, constata-se que o navio foi comprado a uma empresa do grupo em 7/11/97 e que passado pouco tempo, em 31/12/97, foi celebrado o contrato de cessão de exploração, do mesmo, com outra empresa do grupo. Na data em que se celebra o contrato, possivelmente até mesmo na data da compra, uma vez que as transacções são feitas no interior do grupo, já a recorrente sabia que só de custos com amortizações e juros suportaria 44.784.376\$50. Não obstante acorda a cedência de exploração por 12.000 contos.

Realça-se ainda o facto dos referidos encargos não serem de natureza extraordinária, mas corrente, dos quais ela própria, no caso das amortizações, decidira o montante.

A recorrente estabeleceu com uma empresa do grupo um contrato cujo fim não era a obtenção do lucro, como seria próprio de um contrato entre pessoas independentes resultando em consequência os termos acordados não serem aqueles em “que normalmente decorrem operações da mesma natureza entre pessoas independentes”. Com efeito, sendo propósito das operações comerciais a obtenção de um remanescente entre os proveitos e os custos, naquele contrato esse fim foi subvertido não se negociou a obtenção de um lucro mas de uma perda considerável.

É claro que entre pessoas independentes o contrato não seria celebrado. Tal só foi possível dado os intervenientes serem pessoas do mesmo grupo, que sobrepuseram outros interesses ao que é próprio da actividade comercial. Poderiam estabelecer com uma pessoa independente, ou até mesmo com uma do grupo um contrato cujos termos fossem ditados pelo mercado de plena concorrência, no entanto preferiram fazer um bastante desvantajoso, porquê?

Das condições estabelecidas no contrato resulta um prejuízo considerável, logo no primeiro ano de exploração , bem como a intenção de o manter nos anos seguintes atendendo á sua forma renovável, o que corresponde a uma arbitrariedade conexas com o relacionamento especial dos intervenientes.

Face ao exposto não resultarão dúvidas dos termos acordados não serem de forma alguma os que seriam acordados entre pessoas independentes em que o objectivo é o lucro.

Contesta a recorrente que o contrato celebrado com o IPIMAR seja da mesma natureza que o contrato com a Meia-Laranja, Lda.. A inspecção também não os considerou iguais. Se o tivesse feito, não seria a correcção de 35.784.377\$00, mas de 100.500.000\$00 [(365/10)x3.000.000\$00-9.000.000\$00], o que faz uma grande diferença, pois num caso a margem de comercialização é nula e no outro de 144 %.

Naturalmente que os contratos são substancialmente diferentes e por conseguinte a sua rentabilidade não poderá ser a mesma. Foi esse também o entendimento da inspecção que refere o contrato com o IPI-MAR não como sendo comparável mas com o fim de demonstrar que a exploração do navio por uma entidade independente era uma actividade bastante rentável.

{...}

{...} a correcção ao lucro tributável de 35.784.377\$00 proposta pela Inspeção deverá ser rectificada para 32.784.377\$00, em consequência da aceitação dos [...] 3.000 contos auferidos da Meia-Laranja , como proveitos.»

P). Tal informação/parecer, concluiu assim e em conformidade, pelo deferimento parcial do recurso hierárquico, pelo abatimento à matéria colectável inicialmente corrigida daquele valor de 3.000 contos — *cfr. fls. 29.*

Q). Após a emissão de distintos pareceres de concordância com a aludida informação/parecer, foi proferido pelo SEAF, em 02JUL23, o despacho recorrido, do seguinte teor; «*Concordo*».

Assentes tais factos apreciemos o recurso.

Começa a recorrida por referir a falta de legitimidade do Subdirector-geral dos Impostos para interpor o recurso por a autoridade recorrida ser o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais. Trata-se efectivamente de um



lapso material evidente que se mostra rectificado pois as alegações estão subscritas pela entidade ora recorrente, nada havendo por isso a decidir.

Vejam os agora as questões que se colocam.

Prescrevia o art. 57º n.º 1 do CIRC, na redacção então vigente, que a DGC poderia efectuar as correcções que fossem necessárias para a determinação do lucro tributável sempre que, em virtude das relações especiais entre o contribuinte e outra pessoa, sujeita ou não a IRC, tivessem sido estabelecidas condições diferentes das que seriam normalmente acordadas entre pessoas independentes, conduzindo a que o lucro apurado com base na contabilidade fosse diverso do que se apuraria na ausência dessas relações. Por sua vez, os artigos 80º do CPT e 77º n.º 3 da LGT (redacção anterior a 2000) indicavam, em termos semelhantes, os requisitos que deveriam fundamentar as correcções no caso de relações especiais: a) descrição das relações especiais; b) descrição dos termos em que nomeadamente decorrem operações da mesma natureza entre pessoas independentes em idênticas circunstâncias; c) descrição e qualificação do montante efectivo que serviu de base à correcção.

O acórdão recorrido, face aos factos que considerou provados e que atrás se transcreveram, julgou procedente o recurso da “Navalria” por entender que havia vício formal de falta de fundamentação por o elemento de comparação considerado não preencher o critério legal de “relações entre empresas em idênticas circunstâncias”. Para assim decidir teve em atenção, como refere, os elementos documentais juntos aos autos e mormente o relatório da acção inspectiva e da informação/parecer para instrução do recurso hierárquico interposto.

No que a este ponto se refere o termo de comparação utilizado foi um contrato que a recorrida fez com a “Ipimar” em condições diversas das do contrato com a “Meia-Laranja”, empresa esta com que a recorrida tinha relações especiais não questionadas. O recorrente entende que esta comparação satisfaz o requisito de divergência relativamente a operações da mesma natureza entre pessoas independentes e em idênticas circunstâncias. Não é porém assim. Como se vê do probatório, o contrato com a “Meia-Laranja” foi uma cedência para a exploração do navio com todos os seus pertences e homens, pelo período de um ano, renovável automaticamente, mediante a contraprestação mensal de 1.000.000\$00, ficando a cessionária com o encargo de manter o navio em perfeito estado de funcionamento, suportando todas as despesas de exploração e manutenção, ficando com o direito de cobrar as receitas decorrentes das vendas resultantes da exploração do navio (alíneas C e D do probatório). Por seu turno o contrato celebrado com a “Ipimar” consubstanciava o aluguer do navio para realização de experiências e estudo das características selectivas dos sacos de rede de arrasto utilizados para as espécies de peixes com valor comercial, pelo valor global de 6.000.000\$00 mais IVA, por dois períodos distintos, cada um com a duração de 10 dias, um em 1998 e outro em 1999, assegurando a ora recorrida, para além do fornecimento do navio, a total colaboração do mestre e da tripulação, fornecendo a rede a utilizar nas experiências mediante escolha da “Ipimar”.

Contrariamente ao que o recorrente defende, não se trata de contratos da mesma natureza e em idênticas circunstâncias que possam integrar o requisito pretendido do art. 57º do CIRC, reiterado nos artigos 77º da LGT e 80º do CPT, o qual, sendo vago, impõe uma concretização por parte da AF quando invoque tal norma que tenha correspondência com o que a lei exige. Impunha-se pois que o despacho recorrido e os pareceres em que se apoiou indicassem de forma clara e objectiva qual o

tipo normal de relações entre empresas em idênticas circunstâncias que fossem independentes entre si e na celebração de contratos similares. Tal não acontece, como dissemos, com o contrato celebrado com a “Ipimar” que não é comparável. Note-se que a própria informação/parecer em que assentou o despacho recorrido também entende que são diferentes os contratos e que a referência ao celebrado com a “Ipimar” pretendia demonstrar que a exploração do navio por uma entidade independente era uma actividade bastante rentável (alínea O do probatório), o que confirma a não satisfação do requisito previsto nas normas supra referidas.

Do que fica exposto terá de concluir-se que o despacho recorrido, não explicitando quais as relações normais entre empresas independentes em idênticas circunstâncias, enferma do vício de falta de fundamentação, tal como foi decidido no acórdão recorrido. Mas ocorre igualmente vício sobre os pressupostos de facto e de direito por, como acima referimos, serem diferentes, quer na natureza jurídica quer na substância, os contratos que se pretendiam comparar.

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

Sem custas.

Lisboa, 12 de Outubro de 2005. — Vítor Meira (relator) — Pimenta do Vale — Baeta de Queiroz (voto o acórdão apenas com fundamento de forma por falta de fundamentação).

## Acórdão de 12 de Outubro de 2005.

### Assunto:

*Recurso jurisdicional per saltum. Matéria de facto. Incompetência em razão da hierarquia.*

### Sumário:

- I — *A Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, nos recursos interpostos directamente das decisões dos TT de 1.ª Instância, apenas tem competência para conhecer de matéria de direito (cfr. artigos 21.º, n.º 4, 32.º, n.º 1, alínea b), e 41.º, n.º 1, alínea a), do ETAF e 280.º, n.º 1, do CPPT).*
- II — *Se, nas conclusões das suas alegações, o recorrente invocar matéria de facto que não só contraria mas também não foi levada em consideração na decisão recorrida, é aquela Secção incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso, sendo competente o Tribunal Central Administrativo.*

Processo n.º 493/05-30.

Recorrente: Elizabeth Lima Hipolito.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Elizabeth Lima Hipólito, residente na Avenida Dr. Henrique Barros de Lima, nº 25, Esposende, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e fiscal de Braga que julgou improcedente a impugnação judicial que deduziu contra o acto de liquidação adicional de IRS, relativo ao ano de 1993, no montante de 29.000\$00, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1.<sup>a</sup> Vem o presente recurso interposto da sentença de fls. 48/51 que julgou improcedente a impugnação nestes autos deduzida pela ora Recorrente.

2.<sup>a</sup> Está em causa o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS), ano de 1993 (doct. nº 1 junto com a petição de impugnação).

3.<sup>a</sup> Na sua declaração de rendimentos (ao tempo), modelo 2, a ora Recorrente não inscreveu quaisquer proveitos no respectivo anexo B. I porque, simplesmente, não teve proveitos.

4.<sup>a</sup> A Recorrente, com sua mãe e seus irmãos, sucedeu a seu pai (falecido em 22-11-1993) no contrato de empreitada com dação em cumprimento (cit. doct. n.º3, fls. 27/29).

5.<sup>a</sup> Nos termos daquele predito contrato, os pais da Recorrente, como donos da obra, entregavam à sociedade ARTEIRO FALÉ & C.<sup>a</sup> LDA., como empreiteiros da obra, 75 % do que fosse construído para pagamento da construção, ficando para os donos 25 % da construção.

6.<sup>a</sup> De acordo com o mesmo contrato, as partes comprometeram-se a fazer-lhe um aditamento para identificarem as fracções imobiliárias que ficariam a pertencer a cada uma delas.

7.<sup>a</sup> Esse aditamento foi feito em 22-09-1989 (cit. doct. n.º 3, fls. 30/30 vº).

8.<sup>a</sup> A Recorrente sempre interpretou o contrato em causa como sendo um contrato de empreitada com dação em cumprimento.

9.<sup>a</sup> Por sua vez, a sentença recorrida qualifica-o como “algo aproximado da dação *“pro solvendo”* (...) ainda assim uma dação *“pro solvendo” sui generis...*” (fls. 51).

10.<sup>a</sup> A Recorrente demonstrou já na sua petição de impugnação (arts. 34.º a 51.º, inclusive) que o questionado contrato é um contrato de empreitada com dação em cumprimento.

11.<sup>a</sup> A Recorrente, para não alongar os termos destas alegações, dá aqui por reproduzido o teor daqueles arts. 34.º a 51.º inclusive, da sua petição de impugnação.

12.<sup>a</sup> É claro que o desenvolvimento do referido contrato gera, em termos de tributação da Recorrente, a sua sujeição a IRS pelos lucros que lhe forem sendo apurados em resultado das vendas das fracções que, em comunhão hereditária, lhe ficaram a pertencer, por tais lucros constituírem rendimentos da categoria C (até 2000) e rendimentos da categoria B (a partir de 2001).

13.<sup>a</sup> E gera a sua sujeição também a IRS pelas rendas que vier a receber nos arrendamentos das fracções que continuarem a manter-se na sua propriedade, por constituírem rendimentos da categoria F.

14.<sup>a</sup> E gera ainda a sua sujeição a contribuição autárquica (até 2002) e a imposto municipal sobre imóveis (a partir de 2003) sobre o valor patrimonial das fracções que conservar em sua propriedade.

15.<sup>a</sup> Pressuposto (condição de incidência) de cada uma daquelas tributações (referidas nas conclusões 12.<sup>a</sup> 13.<sup>a</sup> e 14.<sup>a</sup>) é que as fracções

imobiliárias existam na esfera patrimonial da Recorrente, em condições de poderem gerar tais tributações,

16.<sup>a</sup> o que em 1993 não acontecia.

17.<sup>a</sup> A sentença sob recurso não fez, no caso, a devida (legal e justa) apreciação da situação jurídico-tributária dos autos.

18.<sup>a</sup> Reduziu-a à necessidade de “surpreender no presente caso quem é o sujeito do facto tributário” (fls. 50)

19.<sup>a</sup> e considerou (mal) que “O que a impugnante pretende é que a AF ficcione que tal venda foi efectuada pela firma construtora na sequência do acordo que entre esta e seus pais foi celebrado...” (fls. 50).

20.<sup>a</sup> Desta interpretação do contrato de empreitada e dação em cumprimento feita pela sentença recorrida, resulta necessariamente adulterada a realidade dos factos.

21.<sup>a</sup> A consequência dessa adulteração é apenas esta: os preços realizados nas vendas (ou na promessa de venda) das fracções incluídas nos 75 % da sociedade ARTEIRO FALÉ & C.<sup>a</sup>, LDA., foram considerados proveitos dela para efeitos de IRC e proveitos da Recorrente para efeitos de IRS.

22.<sup>a</sup> Ou seja: a mesma realidade económica (rendimentos da venda das fracções incluídas nos 75 % atribuídos à sociedade) são tributados, simultaneamente, em IRC (por ser considerada na titularidade da sociedade) e em IRS (por ser considerada na titularidade da Recorrente e dos restantes herdeiros)!

23.<sup>a</sup> Decidindo como decidiu a sentença de fls. 48/51 consentiu o uso indevido que a AF fez da faculdade prevista pelo art. 66.º/4 do Código do IRS; permitiu que, por aplicação (indevida) do art. 4.º/1 do mesmo Código, fosse atribuído à Recorrente um rendimento que ela não obteve; e fez do contrato de empreitada e dação em cumprimento que está nos autos uma interpretação incorrecta (e muito insuficientemente fundamentada), com manifesto erro na qualificação do negócio jurídico que conduziu a uma errónea determinação da matéria colectável da Recorrente.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer suscitando a questão prévia da incompetência, em razão da hierarquia, deste STA para conhecer do recurso, uma vez que “nas conclusões 3.<sup>a</sup>, 4.<sup>a</sup>, 12.<sup>a</sup>, 16.<sup>a</sup>, 20.<sup>a</sup> e 23.<sup>a</sup> das suas alegações, a Recorrente não se basta com o julgamento da matéria de facto feita pelo Mmº Juiz “a quo””.

Desta questão prévia foram notificadas as partes (artº 704º do CPC), tendo, apenas respondido a recorrente, nos termos que seguem:

1. Das transcrições acabadas de fazer da douta sentença recorrida e das alegações produzidas pela Recorrente flui evidente que a questão a decidir é, simplesmente, esta: o contrato de empreitada com dação em cumprimento celebrado, em 28-02-1989, entre Aníbal da Vinha Hipólito e Maria Elizabeth Lima Hipólito, por um lado, e ARTEIRO FALÉ & C.<sup>a</sup> LDA., por outro lado, deve qualificar-se como um contrato de empreitada com dação em cumprimento ou uma dação “pro solvendo” sui generis?

2. É este, apenas este, o objecto do recurso, limitado, assim, à discussão da interpretação do sobredito contrato.

3. Como expressamente se ajuizou na douta sentença recorrida, teria razão a Impugnante/Recorrente se o contrato fosse qualificável como dação em cumprimento (fls. 50).

4. Ora é este ponto concreto, específico, único – o da **qualificação do contrato** – que a Recorrente quer ver decidido por este Supremo Tribunal.

5. A interpretação, qualificação ou conceituação de um contrato não é, seguramente, matéria de facto.

6. Por fim, a matéria constante das conclusões 3ª e 21ª é mera decorrência da qualificação do contrato como contrato de empreitada com dação em cumprimento, não envolvendo a necessidade de prova de quaisquer factos.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir a questão prévia suscitada pelo Exmº Magistrado do Ministério Público, aliás, de conhecimento officioso.

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

1) A impugnante foi notificada da liquidação adicional de IRS do ano de 1993, nº 5353356573, no montante de 29.086\$00, conforme fls. 23.

2) Aníbal da Vinha Hipólito e esposa, pais da impugnante, celebraram a 28/2/89 com a Firma “Arteiro e Fallé, Cª Lda”, o contrato denominado “Contrato de Empreitada com Dação em Cumprimento”, pelo qual a referida firma se obrigou a construir um conjunto de 18 blocos no prédio àqueles pertencente, Inscrito na CRP de Esposende sob o nº 10153, sito no lugar de Areia, Apúlia. Fls 51 a 53.

3) Nos termos de tal contrato em pagamento do custo da empreitada, aqueles entregariam à construtora 75 % da obra construída.

4) Foi lavrado aditamento a 28/2/89 a tal contrato, no qual se consignou a escolha efectuada por Aníbal Hipólito e mulher, que correspondente às fracções referida a fls.54.

5) No ano de 1993 Aníbal da Vinha Hipólito vendeu diversas fracções, no valor total de 177.150.000\$00, conforme discriminação de fls. 33, atribuídas àquela terceira no aditamento.

6) A 3/8/93 os pais da impugnante passaram a José Augusto Arteiro Fallé a procuração constante de fls. 55, cujo teor se dá por reproduzido, concedendo-lhe poderes designadamente para proceder à venda das fracções atribuídas à firma.

7) A 22/11/93 faleceu Aníbal da Vinha Hipólito — fls. 31.

8) Em 23/6/93 foi apresentada declaração modelo 129, em nome de Aníbal da Vinha Hipólito, conforme doc. de fls. 78 ss, por procurador deste.

3 - Como se entendeu, entre muitos outros, no acórdão do STA de 4/5/94, rec. nº 17.643, “porque a competência do Tribunal se afere pelo quid disputatum que não pelo quid decimum, é indiferente, para o efeito, determinar a atendibilidade ou o relevo das afirmações factuais no julgamento do recurso” (no mesmo sentido, vide Ac. do STA de 1/4/98, in rec. nº 13.326).

Para determinação da competência hierárquica à face do preceituado nos artºs 31º, nº 1, al. b) e 41º, nº 1, al. a) do ETAF e 28º, nº 1 do CPPT, o que é relevante é que o recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

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

Assim, a questão da competência hierárquica para efeito daquelas normas, é uma questão prévia que tem de ser decidida abstraindo da solução de direito que o Tribunal ad quem tomaria se fosse competente.

Nestas condições, o que há a fazer para decidir a questão da competência hierárquica, é apenas verificar se o recorrente pede a alteração da matéria de facto ou invoca factos que não vêm dados como provados: se o faz, o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito e fica, desde logo, definida a competência do Tribunal Central Administrativo, independentemente da eventualidade de, por fim, este Tribunal, então já julgado competente vir a concluir que a discordância sobre a matéria fáctica ou os factos não provados alegados são irrelevantes para a decisão do recurso, à face da posição de direito que entende adequado (neste sentido, Ac. do STA de 17/2/99, in rec. nº 22.470).

4 – Fazendo aplicação de tais princípios ao caso subjudice, verifica-se que, nas conclusões das suas alegações, a recorrente refere que:

“...3.ª Na sua declaração de rendimentos (ao tempo), modelo 2, a ora Recorrente não inscreveu quaisquer proveitos no respectivo anexo B. I porque, simplesmente, não teve proveitos.

4.ª A Recorrente, com sua mãe e seus irmãos, sucedeu a seu pai (falecido em 22-11-1993) no contrato de empreitada com dação em cumprimento (cit. doct. n.º3, fls. 27/29)...

12.ª É claro que o desenvolvimento do referido contrato gera, em termos de tributação da Recorrente, a sua sujeição a IRS pelos lucros que lhe forem sendo apurados em resultado das vendas das fracções que, em comunhão hereditária, lhe ficaram a pertencer, por tais lucros constituírem rendimentos da categoria C (até 2000) e rendimentos da categoria B (a partir de 2001)...

16.ª o que em 1993 não acontecia...

20.ª Desta interpretação do contrato de empreitada e dação em cumprimento feita pela sentença recorrida, resulta necessariamente adulterada a realidade dos factos...

23.ª Decidindo como decidi a sentença de fls. 48/51 consentiu o uso indevido que a AF fez da faculdade prevista pelo art. 66.º/4 do Código do IRS; permitiu que, por aplicação (indevida) do art. 4.º/1 do mesmo Código, fosse atribuído à Recorrente um rendimento que ela não obteve; e fez do contrato de empreitada e dação em cumprimento que está nos autos uma interpretação incorrecta (e muito insuficientemente fundamentada), com manifesto erro na qualificação do negócio jurídico que conduziu a uma errónea determinação da matéria colectável da Recorrente...”.

Ora, este circunstancialismo fáctico não foi fixado na decisão recorrida.

Deste modo, o teor de tais conclusões não oferece dúvidas de que a recorrente não cingiu a sua divergência com a decisão “a quo” à interpretação e aplicação da lei, uma vez que nela se faz referência a matéria de facto, pelo que o mesmo não versa apenas matéria de direito.

Assim, deve entender-se que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, pelo que o Supremo Tribunal Administrativo é hierárquicamente incompetente para o seu conhecimento (cfr. artºs 21º, nº 4, 32º, nº 1, al. b) e 41º, nº 1, al. a) do ETAF, na anterior redacção e 28º, nº 1 do CPPT).

5 - Termos em que se acorda em declarar esta Secção do STA incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso,

sendo competente para o efeito o Tribunal Central Administrativo Norte (Secção do Contencioso Tributário) (cfr. artº 18º, nº 3 do CPPT).

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

Lisboa, 12 de Outubro de 2005. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 12 Outubro de 2005.

### Assunto:

*Incompetência do STA em razão da hierarquia. Questão de facto.*

### Sumário:

- I — Se nas conclusões das alegações de recurso são vertidos factos é competente para dele conhecer o Tribunal Central Administrativo e não o Supremo Tribunal Administrativo, independentemente do relevo de tais factos na solução jurídica.*
- II — Na verdade, a competência do Tribunal, em razão da hierarquia, tem a ver com o quid disputatum e não com o quid decisum.*
- III — Se a recorrente defende que a penhora de bens, anúncios, hasta pública, envolvimento de advogado, entre outros actos, lhe provocarão necessariamente prejuízo irreparável, ou, pelo menos, de difícil reparação, com efeitos nefastos na consideração devida à recorrente pelas pessoas em geral, tais factos não são notórios, pelo que estão sujeitos a um juízo sobre matéria de facto que escapa à censura do tribunal de revista.*

Processo nº. 569/05-30.

Recorrente: Avícola de Galicia, S. A.

Recorrida: Câmara Municipal da Póvoa de Varzim.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **AVÍCOLA DE GALICIA, SA**, com sede na Quinta do Bouço, Gandra, Valença, opôs-se, junto do então Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viana do Castelo, a uma execução fiscal que lhe foi instaurada.

O Mm. Juiz do TAF de Braga julgou a oposição improcedente.

Inconformada, a oponente interpôs recurso para este Supremo Tribunal.

Apresentou as pertinentes alegações.

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

A recorrente discorda.

Sustentando que a questão a decidir era simples, o Mm. Juiz relator proferiu decisão sumária, declarando este Supremo Tribunal hierarquicamente incompetente para conhecer do recurso, julgando competente, isso sim, o TCA – Norte.

A recorrente discorda, dizendo-se prejudicada, e pedindo que sobre a matéria da decisão sumária recaia acórdão.

Os Mm.ºs. Juízes adjuntos tiveram vista dos autos

Cumpra decidir.

2. Apreciemos a reclamação.

O Exmº Magistrado do MP suscitou uma questão prévia (a incompetência hierárquica deste Supremo Tribunal) face às conclusões 9ª a 15ª, 27ª e 31ª das alegações da recorrente, onde, segundo o referido Magistrado, são articulados factos que o Mm. Juiz *a quo* não estabeleceu.

Questão cujo conhecimento, como bem refere o Mm. Juiz relator, precede o de qualquer outra matéria (vide artºs. 101º e 102º do C. P. Civil, 16º do CPPT, 5º do anterior ETAF, aqui aplicável, e 2º e 3º da LPTA), prejudicando, se procedente, a apreciação e julgamento de todas as restantes questões suscitadas no recurso.

Na verdade, dispõe o art. 32º, al. b) do referido ETAF:

“Compete à Secção de Contencioso Tributário conhecer:

“... ”

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

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

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

Tomado posição sobre a questão, escreveu o Mm. Juiz relator:

“É inequívoco que estamos perante inúmeras afirmações de facto nas ditas conclusões das alegações de recurso.

“E se é certo que podemos acompanhar a alegação da recorrente sobre as duas últimas e referidas conclusões, no sentido de que se trata de factos processuais que este Supremo Tribunal poderia de imediato conhecer, não é menos verdade que as restantes conclusões contêm matéria de facto que este Supremo Tribunal, como tribunal de revista, não pode conhecer. Diversamente do que sustenta a recorrente não são factos notórios, do conhecimento geral, pelo que sobre eles está este Supremo Tribunal impedido de emitir pronúncia.

“Logra pois êxito a questão prévia suscitada pelo Ilustre Magistrado do MP.

“Há assim efectivamente matéria de facto a apreciar no recurso.

“Do exposto, é legítimo pois concluir-se que o recurso versa também matéria de facto. “E como, por outro lado, a competência do Tribunal se afere pelo quid disputatum e não pelo quid decisum importa apreciar aquela matéria de facto. E isto independentemente dessas questões de facto serem ou não relevantes para a solução jurídica da causa. É que o Tribunal ad quem define primeiro a sua competência em face das conclusões das alegações, e, só depois de definida a sua competência é que, se competente, avança para a solução da questão que lhe é posta.

“Assim, e porque o recurso versa também matéria de facto, não é este Supremo Tribunal o competente para o apreciar, mas sim o Tribunal Central Administrativo – Norte, face aos normativos legais atrás citados.

“Face ao exposto, decide-se julgar este Supremo Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso interposto”.

Impõe-se submeter o caso à conferência – art. 700º, 3, do CPC

Que dizer?

Vejam os.

As conclusões das alegações de recurso, ora em apreciação, e que motivaram a questão prévia suscitada pelo MP são do seguinte teor:

“9. E é evidente que há difícil reparação.

“10. Pois que, executada que venha a ser a sentença sob censura, dará lugar a toda a tramitação respectiva.

“11. Designadamente com penhora, anúncios, hasta pública, envolvimento de advogado, entre outros actos, que, necessariamente, provocarão prejuízo irreparável, ou, pelo menos, de difícil reparação.

“12. Pois não se está a ver muito bem como se poderá reparar os efeitos nefastos na consideração devida à recorrente pelas pessoas em geral.

“13. Mormente os seus clientes e fornecedores, quando tomem conhecimento dos termos da dita execução.

“14. Não está pois em causa, apenas, o quantitativo da coima.

“15. Mas também outros prejuízos que, como os referidos, nos atrevemos a dizer que são verdadeiramente irreparáveis.

“...  
“27. Impugnação essa que se mostra ainda pendente de recurso no Tribunal Central Administrativo.

“...  
“31. Pelo que não podia a administração fiscal ter elaborado a conta antes da decisão final transitada em julgado”.

Pois bem.

A posição sustentada nos autos pelo Mm. Juiz relator é correcta, e não merece qualquer discordância.

Na verdade, os factos vazados nas referidas conclusões das alegações de recurso, e que acima se deixam transcritos (penhora de bens, anúncios, hasta pública, envolvimento de advogado, entre outros actos, que provocarão necessariamente prejuízo irreparável, ou, pelo menos, de difícil reparação, com efeitos nefastos na consideração devida à recorrente pelas pessoas em geral), não são notórios, pelo que estão sujeitos a um juízo sobre matéria de facto, que escapa à censura do tribunal de revista.

Tanto basta para se concluir pela improcedência da reclamação.

3. Face ao exposto, acorda-se em desatender a reclamação, confirmando-se assim a decisão sumária do Mm. Juiz relator.

Custas da reclamação pela recorrente, ora reclamante, fixando-se a taxa de justiça em 99 €

Lisboa, 12 de Outubro de 2005. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Vitor Meira* — *Pimenta do Vale*.

Processo n.º 602/03-30.  
Recorrente: TREFICAL — Transportes e Edificações, S. A.  
Recorrido: Câmara Municipal de Lisboa.  
Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Almeida Lopes.

Assunto:  
*Caducidade da liquidação do imposto. Conhecimento oficioso. Oposição à execução fiscal. Fundamentos. Convolação do processo. Impugnação judicial.*

Assunto:  
*Caducidade da liquidação do imposto. Conhecimento oficioso. Oposição à execução fiscal. Fundamentos. Convolação do processo. Impugnação judicial.*

Assunto:  
*Caducidade da liquidação do imposto. Conhecimento oficioso. Oposição à execução fiscal. Fundamentos. Convolação do processo. Impugnação judicial.*

Assunto:  
*Caducidade da liquidação do imposto. Conhecimento oficioso. Oposição à execução fiscal. Fundamentos. Convolação do processo. Impugnação judicial.*

Assunto:  
*Caducidade da liquidação do imposto. Conhecimento oficioso. Oposição à execução fiscal. Fundamentos. Convolação do processo. Impugnação judicial.*

Assunto:  
*Caducidade da liquidação do imposto. Conhecimento oficioso. Oposição à execução fiscal. Fundamentos. Convolação do processo. Impugnação judicial.*

Assunto:  
*Caducidade da liquidação do imposto. Conhecimento oficioso. Oposição à execução fiscal. Fundamentos. Convolação do processo. Impugnação judicial.*

Assunto:  
*Caducidade da liquidação do imposto. Conhecimento oficioso. Oposição à execução fiscal. Fundamentos. Convolação do processo. Impugnação judicial.*

Assunto:  
*Caducidade da liquidação do imposto. Conhecimento oficioso. Oposição à execução fiscal. Fundamentos. Convolação do processo. Impugnação judicial.*

Assunto:  
*Caducidade da liquidação do imposto. Conhecimento oficioso. Oposição à execução fiscal. Fundamentos. Convolação do processo. Impugnação judicial.*

Assunto:  
*Caducidade da liquidação do imposto. Conhecimento oficioso. Oposição à execução fiscal. Fundamentos. Convolação do processo. Impugnação judicial.*

Nos presentes autos de recurso por oposição de acórdãos, em que é recorrente TREFICAL – Transportes e Edificações, SA, foi proferido o acórdão de fls. 603 a 605, sobre uma reclamação para a conferência, a não conhecer do objecto da mesma por omissão do ónus de alegar a ilegalidade do despacho do Relator e do ónus de alegar prejuízo com o despacho reclamado.

Inconformada com esse acórdão, vem agora a recorrente pedir a reforma do mesmo, invocando manifesto lapso na determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica dos factos e constar do processo elementos que, só por si, impliquem necessariamente decisão diversa da proferida e que, por lapso manifesto, não foram tomados em consideração.

A recorrida, Câmara Municipal de Lisboa, respondeu à arguição, pedindo a improcedência da reforma do acórdão.

Corridos os vistos cumpre decidir.

Nos termos do artº 669º, nº 2 do CPC, é lícito às partes requerer a reforma de um acórdão quando tenha ocorrido lapso manifesto na determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica dos factos ou quando constem do processo documentos ou quaisquer elementos que, por si só, impliquem necessariamente decisão diversa da proferida e que, por lapso, não hajam sido tomados em consideração.

Interpretando esta disposição, escreveu o Prof. JOSÉ LEBRE DE FREITAS e outros no CPC Anotado, vol. 2º, pág. 674: “é o caso quando o juiz aplique um norma revogada, omita aplicar norma existente, qualifique os factos com ofensa de conceitos ou princípios elementares de direito, não repare que está feita a prova documental de certo facto ou de outro modo incorra em erro grosseiro que determine a decisão por ele tomada”.

Seja qual for a interpretação do artº 669º, nº 2, do CPC, o certo é que esse preceito não se aplica ao caso dos autos. Com efeito, essa norma foi introduzida pela reforma ao CPC de 1995/96 (DL 329-A/95 e DL 180/96). Ora, nos termos do artº 16º do DL 329-A/95, na redacção do DL 180/96, a reforma do CPC entrou em vigor em 1.1.1997 “e só se aplica aos processos iniciados após esta data”, salvo alguns casos que agora não importam.

Compulsados os autos, vemos que a petição inicial deu entrada no tribunal em 11.5.94, isto é, antes de 1.1.97.

Logo, a norma invocada no requerimento para reforma do acórdão não se aplica a este caso concreto, mas apenas aos processos iniciados após 1.1.97.

Deste modo, não se pode conhecer do objecto do requerimento de reforma do acórdão de fls. 603 a 605.

Nestes termos, acordam os juízes deste STA em não conhecer do requerimento de reforma do acórdão, pelo que vai indeferido.

Custas pela recorrente, com 99 euros de taxa de justiça.

Lisboa, 12 de Outubro de 2005. — *Almeida Lopes* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Pimenta do Vale*.

Assunto:  
*Caducidade da liquidação do imposto. Conhecimento oficioso. Oposição à execução fiscal. Fundamentos. Convolação do processo. Impugnação judicial.*

Assunto:  
*Caducidade da liquidação do imposto. Conhecimento oficioso. Oposição à execução fiscal. Fundamentos. Convolação do processo. Impugnação judicial.*

Assunto:  
*Caducidade da liquidação do imposto. Conhecimento oficioso. Oposição à execução fiscal. Fundamentos. Convolação do processo. Impugnação judicial.*

Assunto:  
*Caducidade da liquidação do imposto. Conhecimento oficioso. Oposição à execução fiscal. Fundamentos. Convolação do processo. Impugnação judicial.*

Assunto:  
*Caducidade da liquidação do imposto. Conhecimento oficioso. Oposição à execução fiscal. Fundamentos. Convolação do processo. Impugnação judicial.*

Assunto:  
*Caducidade da liquidação do imposto. Conhecimento oficioso. Oposição à execução fiscal. Fundamentos. Convolação do processo. Impugnação judicial.*

Assunto:  
*Caducidade da liquidação do imposto. Conhecimento oficioso. Oposição à execução fiscal. Fundamentos. Convolação do processo. Impugnação judicial.*

**Sumário:**

- I — A caducidade da liquidação do imposto, gerando mera anulabilidade, não é de conhecimento oficioso.*
- II — Tal caducidade, por contender com a legalidade, que não com a exigibilidade da dívida, é fundamento típico da impugnação judicial, e não de oposição à execução fiscal.*
- III — A chamada «convolação do processo» procura corrigir os defeitos de ordem processual, atenta a necessidade de sobreposição do imperativo de obtenção da justiça material aos entraves de índole formalista, o que não constitui mais do que a aplicação dos princípios pro actione e do favorecimento do processo.*
- IV — Não é possível convolar o processo de oposição à execução fiscal em impugnação judicial da liquidação que está na origem da dívida exequenda se ali são alegados tanto fundamentos de oposição — ilegitimidade — como de impugnação — caducidade do acto tributário.*
- V — Então, não pode o tribunal substituir-se ao contribuinte, optando por um em detrimento do outro, pois a escolha dos meios processuais é, em última instância, responsabilidade da parte.*
- VI — Nem faz qualquer sentido a «divisão» do processo.*

Processo n.º 633/05-30.

Recorrente: Luís Borges de Menezes Brito da Mana.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por LUÍS BORGES DE MENEZES BRITO DA MANA, da sentença do TAF de Loulé, que, na oposição que deduzira à execução fiscal instaurada para cobrança coerciva de contribuição autárquica de 1995, 1996 e 1999 a 2002, julgou «verificada a nulidade do erro na forma de processo relativamente à questão da caducidade da liquidação e consequente excepção dilatória em que se traduz», absolvendo, nessa parte, a Fazenda Pública da instância, e, bem assim, a oponente parte legítima.

Fundamentou-se a decisão em que, tratando-se de um contrato de permuta ou troca de coisa presente (os lotes de terreno) por coisa futura (as fracções autónomas a construir no prédio), e verificando-se efectivamente a transferência da propriedade e sendo a contribuição autárquica devida «por quem for proprietário do prédio em 31 de Dezembro» - art. 8.º, n.º 1 do CCA -, o oponente «é parte legítima para estar na execução fiscal enquanto sujeito passivo dela»; a caducidade não é fundamento de oposição mas de impugnação judicial já que atinente à legalidade da liquidação e não à sua eficácia, não sendo de efectuar a convolação do processo já que, tendo a oponente alegado fundamentos tanto duma como da outra forma processual, «a escolha dos meios processuais é, em última instância, responsabilidade mas também direito da parte e não do juiz, o que tornaria ilegítima qualquer tentativa de escolha entre a apreciação, aqui, da ilegitimidade ou, na impugnação, da caducidade», não se podendo «partir o processo em dois».

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

«I - A decisão recorrida devia ter conhecido da caducidade do direito à liquidação da contribuição autárquica dos anos de 1995, 1996 e 1999, por tal caducidade ser do conhecimento oficioso, por força do disposto no artigo 331.º do Código Civil.

II - A decisão recorrida infringiu por isso o disposto no artigo 333.º, n.º 1 do Código Civil.

III - Não sendo, assim, superiormente entendido o que se admite, para efeito de raciocínio,

Sempre,

IV - A decisão recorrida ao julgar a oposição, não a convolvendo em impugnação judicial, negou os princípios da legalidade e aproveitamento processual, pois tanto a ilegitimidade da agravante como a caducidade do direito à liquidação são ilegalidades sindicáveis por via da impugnação judicial, sendo que esta forma processual era viável e útil.

V - E infringiu as normas dos artigos 97.º, n.º 3 da Lei Geral Tributária e 98.º, n.º 4 do Código do Procedimento e Processo Tributário.

VI - Pois o sentido das normas em causa não é outro que não seja o do aproveitamento dos actos praticados, para que os interesses dos administrados possam ser apreciados judicialmente.

VII - Motivo por que se requer que a decisão recorrida seja alterada no sentido da oposição, forma de processo usada pela ora agravante, ser convolada em impugnação judicial.»

E contra-alegou a Fazenda Pública, concluindo, por sua vez:

«- A caducidade do direito à liquidação da contribuição autárquica dos anos de 1995, 1996 e 1999 não é de conhecimento oficioso atendendo que as normas especiais de direito tributário não prevêm esse regime, prevendo apenas o conhecimento oficioso do instituto da prescrição.

- Por outro lado, a caducidade da liquidação é um vício de liquidação que gera mera anulabilidade.

- É regra geral que a anulabilidade tem de ser invocada pelas partes.

- Não pode ser a oposição convolada em impugnação judicial por terem sido articulados fundamentos próprios de cada uma das duas formas de processo não cabendo ao Tribunal optar por um dos fundamentos contra o outro, e por um processo contra o outro e é certo que o processo judicial não é divisível.

Porque a douda sentença recorrida assim bem decidiu, deve ser mantida e o recurso apresentado julgado improcedente.»

O Ex.mo magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, já que «a caducidade do direito de liquidação, fundada na falta da notificação da liquidação ao devedor subsidiário, não releva como fundamento de oposição, porque a sua notificação ao devedor originário, no prazo legal, constitui factio impeditivo da caducidade, o que vale por dizer que tal facto consolidou o direito à liquidação»; «e consolidado que se mostre o direito à liquidação, não é de convolar a oposição em impugnação judicial, por falta de legitimidade e de utilidade».

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

Em sede factual, vem apurado que:

«I. Factos provados:

A execução fiscal foi instaurada no Serviço de Finanças de Faro inicialmente contra as Construções Sotavento, Lda por dívidas de contribuição autárquica relativa a fracções autónomas do prédio urbano

inscrito na matriz predial urbana da Sé (Faro) sob o artigo 7413, dos anos de 1995, 1996, 1999, 2000, 2001 e 2002.

Posteriormente a mesma reverteu contra a oponente quanto às fracções “CJ” e “T” do mesmo prédio com o fundamento de as mesmas lhe pertencerem.

Por escritura e respectiva rectificação outorgadas em 08 de Março de 1991 e em 03 de Agosto de 1994, ambas no 1.º Cartório da Secretaria Notarial de Faro, os então proprietários do terreno onde depois foi construído o prédio urbano inscrito na matriz predial urbana da Sé (Faro) sob o artigo 7413 deram-no à Construções Sotavento, Lda contra a futura entrega, depois de construído o prédio, entre outras, das fracções autónomas “CJ” e “T” à ora oponente, as quais ali foram doadas à ora oponente pelos ditos proprietários do terreno.

A permuta seria concretizada na própria constituição da propriedade horizontal.

Foi reservado direito de propriedade até à entrega das fracções mas esse facto não foi inscrito no registo.

A constituição da propriedade horizontal foi inscrita no registo predial a 27/05/1995.

Nunca o adquirente ora Oponente nem a sociedade construtora do prédio em causa requereram ao Serviço de Finanças de Faro a alteração matricial quanto à titularidade daquelas fracções, pelo que desconhecendo aquele Serviço de Finanças aqueles actos notariais foram liquidadas as respectivas contribuições autárquicas em nome da sociedade construtora.

Foi efectuada penhora de várias fracções autónomas, tendo o respectivo registo ficado provisório por natureza, nos termos do art. 92.º, n.º 2, alíneas a) e b) do Código do Registo Predial.

Para efeitos de conversão do citado registo, foi feita a notificação nos termos do art. 119.º do Código do Registo Predial, aos titulares aí mencionados, Maria Luísa Leal de Brito da Mana, João Castelo Branco Guerreiro Pereira, José Luís Leal de Brito da Mana e Maria José Castelo Branco Guerreiro Pereira, tendo a primeira apresentado requerimento onde informa que o ora Oponente é proprietário das fracções “CJ” e “T” juntando os respectivos títulos aquisitivos, as escrituras já mencionadas.

Na posse de tais escrituras, o Serviço de Finanças de Faro efectuou a reversão, nos termos e ao abrigo art. 158.º do CPPT, contra a actual proprietária das fracções em causa, a ora oponente, por despacho de 23/03/2004, tendo ele sido citado em 23/03/2004.

2. Factos não provados.

Dos relevantes, todos se provaram.»

Vejamos, pois:

**QUANTO À QUESTÃO DO CONHECIMENTO OFICIOSO DA CADUCIDADE:**

Mau grado a não unanimidade da resposta, por nós ela é negativa.

Na verdade, não basta, nem sequer é decisivo, o recurso às normas do Código Civil para o efeito.

A aplicar-se este diploma legal, nenhuma dúvida de que a caducidade era de conhecimento officioso - cfr. Jorge de Sousa, CPPT.

Isto quer se considerasse estarem em causa relações jurídicas disponíveis ou indisponíveis.

Neste último caso, o conhecimento officioso deriva directamente da própria indisponibilidade da relação.

E, no primeiro, a lei remete para a prescrição que, no direito e contencioso tributário, é de conhecimento officioso.

Tal solução será, todavia, de repudiar dada a especial natureza da quele.

Aí, a impugnação do acto tributário consiste na invocação das ilegalidades ou vícios de que ele padeça e só as que determinam a sua inexistência ou nulidade é que são de conhecimento officioso.

As restantes têm de ser invocadas e é essa a regra geral.

Ora, no caso, a caducidade do direito à liquidação não determina a sua nulidade, mas mera anulabilidade.

Certo que a prescrição é de conhecimento officioso e, por isso, poderia parecer que a mesma regra se deveria seguir quanto à caducidade.

Mas não é assim.

Por um lado, a lei só refere expressamente o conhecimento officioso da prescrição e não da caducidade e, pois, se pretendesse consagrar o mesmo regime, tê-lo-ia referido sem margens para dúvidas.

Depois, trata-se de institutos substancialmente diferentes: enquanto a prescrição tem em vista a inércia do credor, a caducidade visa a certeza e segurança jurídica das relações jurídicas respectivas, tendo esta a ver com a legalidade da liquidação e aquela com a extinção da dívida exequenda.

Pelo que se justificará o conhecimento officioso da prescrição, que não da caducidade.

Esta constitui um vício da liquidação, tal qual outro que implique a respectiva anulabilidade, só podendo ser de conhecimento officioso se determinasse inexistência ou nulidade, o que não é reconhecidamente o caso.

Mas, mesmo que fosse de conhecimento officioso, teria de sê-lo no meio processual próprio que não é a oposição à execução fiscal.

É que a caducidade contende com a legalidade da liquidação, que não com a sua eficácia pelo que constitui fundamento de impugnação judicial, que não de oposição à execução.

Uma coisa é a legalidade da liquidação e outra bem diferente é a inexistência da dívida.

Como se escreveu no Ac. do STA, de 15/06/2000 in Ac' Dout' 470-230:

«A caducidade do direito à liquidação contende com a ilegalidade em concreto da dívida exequenda por advir de uma errada aplicação, feita no acto de liquidação, relativamente a uma situação tributária concreta...».

**QUANTO À QUESTÃO DA «CONVOLUÇÃO DO PROCESSO»:**

Trata-se de corrigir os defeitos de ordem processual, atenta a necessidade de sobreposição do imperativo de obtenção da justiça material aos entraves de índole formalista, o que não constitui mais do que a aplicação dos princípios *pro-actione* e do favorecimento do processo.

Cfr. os arts. 98.º, n.ºs 3 e 4 do CPPT e 199.º, n.º 1 do CPC.

Todavia, nos autos e como bem se explana na sentença recorrida, ela não é possível.

Na verdade, a oponente alegou, na petição de oposição, tanto a sua ilegitimidade para a execução já que nunca usufruiu as fracções autónomas em causa, «que originaram a dívida exequenda», como a caducidade do direito à liquidação.

Sendo que aquela é fundamento de oposição - art. 204.º, n.º 1, al. b) do CPPT - e esta, como se disse, é-o de impugnação.

Mas, assim sendo, não pode o tribunal substituir-se ao contribuinte, optando por um dos fundamentos contra o outro ou por um meio processual em vez do outro, não tendo qualquer sentido a divisão do processo.

Como bem se refere na sentença, «a escolha dos meios processuais é, em última instância, responsabilidade mas também direito da parte e não do juiz, o que tornaria ilegítima qualquer tentativa de escolha entre a apreciação, aqui, da ilegitimidade ou, na impugnação, da caducidade».

Improcedem, assim, todas as conclusões do recurso.

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

Custas pelo recorrente, com procuradoria de 1/6.

Lisboa, 12 de Outubro de 2005. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Vítor Meira* — *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 12 de Outubro de 2005.

### Assunto:

*Venda de aves para a prática cinegética. Taxa de imposto sobre o valor acrescentado.*

### Sumário:

*As vendas de perdizes com destino à prática cinegética feitas a clubes de caçadores, zonas de caça associativa e particulares, no exercício da indústria de criação e comércio de aves de caça, estão sujeitas à taxa normal de imposto sobre o valor acrescentado, e não à intermédia, por não se tratar de bens constantes da lista II anexa ao Código, nem à reduzida, por aquelas perdizes se não incluírem nos bens a que se refere a também anexa lista I.*

Processo n.º 652/05.

Recorrente: PERDIPATOS — Comércio de Aves de Caça, L.ª

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. PERDIPATOS — COMÉRCIO DE AVES DE CAÇA, LDA., com sede em Podentes, Penela, recorre da sentença do Mm.º Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra que julgou improcedente a impugnação da «determinação, dos valores tributários e esses valores, para efeitos de IVA, referentes ao 4.º trimestre do ano de 1997 (...), bem como as liquidações adicionais oficiosas de IVA deles resultantes».

Formula as seguintes conclusões:

«A.

A sentença de que ora se recorre enferma de erro notório na aplicação do direito, porquanto

B.

A actividade desenvolvida pela recorrente é, a criação e comercialização de aves de caça, nomeadamente, de perdizes, para o fornecimento

de clubes de caçadores, zona de caça associativa e alguns particulares, ou seja, mais simplisticamente, criação de aves para caça.

C.

As aves criadas e comercializadas pela impugnante, destinam-se à produção de caça, tendo em vista a caça, o repovoamento e largadas, em campo de treino.

D.

Caça, é definido como o acto de matar (abater) aves, ou outros animais, a tiro, lanço, etc; repovoamento é definido como acto ou efeito de repovoar (o m. q. povoar de novo); povoar é definido como prover de árvores ou animais para reprodução.

E.

O ponto 3.2 da lista I anexa ao civa, refere, expressamente, animais vivos, exclusiva ou principalmente, destinados ao abate ou à reprodução.

F.

As transmissões de aves cinegéticas criadas em cativeiro porque se destinam ao abate ou à reprodução, encontram-se enquadradas na verba 3.2 da lista I, pelo que, a taxa a aplicar é a reduzida de 5%.

G.

É entendimento da direcção dos serviços do imposto sobre o valor acrescentado que “a taxa a aplicar às transmissões de aves cinegéticas criadas em cativeiro é a taxa reduzida de 5%, por enquadráveis na verba 3.2 da lista I anexa ao civa”

H.

A mui douda sentença fez uma verdadeira interpretação restritiva em matéria respeitante a um elemento essencial do imposto que é a taxa.

I.

Da letra da verba 3.2 não se pode inferir que o legislador quis restringir da citada norma a transmissão de aves cinegéticas.

Assim,

A sentença de que ora se recorre, entre outras disposições legais violou as seguintes: art. 18.º-1/a) do CIVA, a verba n. 3.2 da Lista I do CIVA, os art.ºs. 8.º e 11.º da LGT, e dos art.ºs. 103.º-2 e 165.º-1/1 da CRP, as quais deveriam ter sido interpretadas e aplicadas de acordo com as presentes alegações e conclusões.

Nestes termos (...), deverá ser concedido provimento ao presente recurso e, em consequência, ser revogada a decisão recorrida, devendo, a final ser julgada procedente a impugnação oportunamente deduzida pela ora recorrente (...).

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exm.º Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que a sentença deve ser confirmada, pela bondade dos seus fundamentos.

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



2. A matéria de facto vem assim fixada (a numeração sequencial foi por nós corrigida, face à repetição do ponto 3.1.4.):

«3.1.1.

Os Serviços de Fiscalização Tributária da Direcção Distrital de Finanças de Coimbra procederam a exame à escrita da impugnante para elaboração de informação relativa ao pedido de reembolso referente ao período do 4.º trimestre de 1997, na importância de 300.000\$00, a qual foi elaborada em 99.05.31, cfr. doc. de fls. 11 a fls. 12 dos autos e cujo teor aqui dou por reproduzido e de onde, além do mais, consta o seguinte:

*“A actividade desenvolvida pelo sujeito passivo tem a ver com a criação, e consequente comercialização de perdizes, para o fornecimento de clubes de caçadores, zonas de caça associativas e alguns particulares, nomeadamente Clube de Caçadores de Condeixa, Clube de Caçadores de Tenúgal, Zona de Caça Associativa de Palheira, etc.; que se destinam em exclusivo à prática de uma actividade de divertimento, no caso a caça.*

*Na transmissão onerosa das perdi ao tipo de adquirentes citados, tem vindo a utilizar erradamente a taxa de 5%, uma vez que os bens em causa não têm enquadramento na lista I anexa ao C.I.V.A.*

*Em 1997, derivado do exposto, liquidou de I.V.A. 161.110\$00 (3.222.197\$00 × 0,05) quando devia ter liquidado 547.773\$00 (3.222.197\$00 × 0,17). Assim sendo, deixou de entregar nos Cofres do Estado 386.663\$00, pelo que, conforme disposto no art.º 82.º do diploma citado, se deverá proceder à devida liquidação adicional.”;*

Cfr., além do doc. para que se remete, a inf. de fls. 80 e o doc. de fls. 81 a fls. 81v.

3.1.2.

Tendo para o efeito sido notificado através do ofício n.º 4654 de 99.06.14, o Sr. João Fernando Pato, contribuinte fiscal n.º 161 887 708 compareceu em 99.06.17 na Direcção de Finanças de Coimbra para exercer o direito de audição prévia quanto às conclusões do relatório a que alude o número anterior, tendo declarado que *“não concorda com as correcções efectuadas, alegando que a taxa do IVA é de 5%, o qual se anexa informação da Associação Nacional de Criadores de Caça Menor que confirma que a taxa é de 5%. Referido que as compras de caça a Espanha e França vêm tributadas à taxa de 5% de IVA”*.

Doc. de fls. 9 e 13 a 44 dos autos;

3.1.3.

Foi posteriormente lavrada nova informação, de onde consta, além do mais, que *“ao exercer o direito de audição, o sujeito passivo não apresentou quaisquer factos relevantes que nos levem a alterar as correcções propostas”*, sobre a qual incidiu a seguinte decisão do Sr. Chefe de Divisão: *“visto, Confirmo. C.º 99/06/28”*;

Doc. de fls. 46 a 46v. e de fls. 81 a 81v.

3.1.4.

Foram emitidas as correspondentes liquidações adicionais, com as datas, n.ºs. e montantes discriminados no quadro seguinte:

Imposto	Período	Nº Liquidação	Montante (Esc.)	Prazo Cob.
I.V.A.	1997	99150920	386.663\$00	31.10.99
J.C.	9703T	99150917	68.653\$00	31.10.99
J.C.	9709T	99150918	9.787\$00	31.10.99
J.C.	9712T	99150919	6.985\$00	31.10.99

Doc.s de fls. 47 a fls. 50;

3.1.5.

A impugnação deu entrada no Serviço de Finanças em 99.10.06;

Cfr. carimbo apostado no cabeçalho respectivo;

Mais se provou que

3.1.6.

A impugnante exerce a actividade de indústria de criação e comércio de aves de caça, exploração agrícola de árvores de fruto e comércio dos respectivos frutos;

Este facto foi extraído do alegado nos artigos 1º e 9º da douda P.I. e do seu confronto com o doc. de fls. 51 dos autos».

3.1. A única questão a decidir no presente recurso é a de saber a que taxa de IVA estão sujeitas as vendas efectuadas pela recorrente. No exercício da sua indústria de criação e comércio de aves de caça, ela cria e vende perdizes com destino à prática cinegética, a clubes de caçadores, zonas de caça associativa e particulares.

A recorrente defende que a taxa é de 5%, por se tratar de bens incluídos no ponto 3.2 da lista I anexa ao Código do IVA (CIVA).

A Administração Fiscal considerou que esse não era o enquadramento correcto, e que, consequentemente, a taxa era a normal, de 17%.

A sentença corroborou este entendimento, que também o Exm. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal perfilha.

3.2. O decreto-lei nº 69/96, de 31 de Maio, regula as actividades avícolas de selecção, multiplicação, incubação, produção e recria, na consideração de que «a evolução da avicultura como actividade de produção animal de características industriais, o auto-abastecimento nacional em produtos avícolas e a integração de Portugal na União Europeia vieram criar situações que necessitam, dentro de uma nova filosofia produtiva e económica, de uma nova regulamentação, que permita conciliar os aspectos produtivos e económicos, preservando a saúde animal, a defesa da saúde pública e do meio ambiente».

Esta transcrição do preâmbulo do diploma bastaria para mostrar que do que ele trata é de regular uma indústria enquanto actividade produtiva e económica, cuidando de assegurar que seja prosseguida com respeito pela saúde animal, pela saúde pública e pelo meio ambiente, sem cuidar do seu enquadramento fiscal.

Se tanto não bastasse, o articulado do diploma patenteia o seu objectivo: submete a autorização administrativa o exercício da actividade, estabelece condições relativas à localização e implantação das instalações, impõe obrigações declarativas atinentes ao movimento de efectivos, remete para diploma especial no que concerne às trocas externas, e determina as penalidades a aplicar aos infractores.

Se ainda fosse insuficiente, o artigo 1º nº 2 afastaria todas as dúvidas, ao prescrever que «as espécies avícolas de “capoeira”, nomeadamente perdizes, faisões, patos e codornizes, quando criadas em cativeiro ou semicativeiro com vista à produção de caça para o efeito de repovoamento, largadas ou utilização em campos de treino, passam a denominar-se espécies avícolas cinegéticas e a sua exploração fica abrangida pelo presente diploma apenas no âmbito sanitário» (o sublinhado é, evidentemente, de nossa responsabilidade).

Em sùmula, o diploma em apreço não pode ajudar-nos a decidir a questão que vem colocada no presente recurso.

E melhores não são as achegas que nos vêm da portaria nº 206/96, de 7 de Junho, que concretiza e regulamenta o decreto-lei, nos as-

pectos hígio-sanitário e zootécnico, além de estabelecer os trâmites a seguir para alcançar as autorizações exigidas para o exercício da actividade.

Já nos dará alguma ajuda a portaria nº 487/95, de 22 de Maio, surgida no seguimento da lei nº 30/87, de 27 de Agosto, e do decreto-lei nº 251/92, de 12 de Novembro, em cujo primeiro número se diz que «a criação e detenção de espécies cinegéticas em cativeiro visa a produção ou a comercialização destas espécies e só é autorizada desde que destinada a um dos seguintes fins:

- Repovoamento;
- Produção de peles;
- Consumo alimentar;
- Utilização em campos de treino de caça».

3.3. De acordo com a factualidade que vem provada, a criação e comercialização a que se dedica a recorrente não visa o consumo alimentar, ao menos imediatamente: a recorrente não vendeu perdizes para abate, nem carne ou derivados de carne de perdiz, mas perdizes vivas, para serem caçadas – elas e/ou descendentes seus.

Ora, a taxa do IVA era, ao tempo, em regra, de 17% (“taxa normal”), sendo, porém, de 5% (“taxa reduzida”) para as transmissões de bens constantes da lista I anexa ao CIVA, e de 12% (“taxa intermédia”) para as de bens constantes da lista II anexa ao mesmo diploma. É o que estabelece o artigo 18º nº 1 do CIVA.

No preâmbulo do CIVA explica-se que se quis evitar o «salto demasiado brusco» que constituiria a passagem de uma situação de «isenção completa para uma tributação por taxa normal» relativamente a certas «categorias de bens, particularmente de bens alimentares, que, isentos de IT, não beneficiarão de isenção em IVA». E por isso foi criada uma lista de bens sujeitos à taxa reduzida de 5%.

Ora, percorrendo a lista I anexa ao CIVA, percebe-se que o legislador não caiu em incoerência com o que anunciou no preâmbulo do diploma: o nº 1 da lista elenca «produtos alimentares», o nº 2, «outros» – entre os quais avultam produtos culturais, de saúde, combustíveis, e serviços, designadamente, culturais, de transportes e empreitadas –, e o nº 3 inclui bens de produção da agricultura.

Foi no ponto 1.2.5. da lista – aves de capoeira – que a recorrente quis, na petição inicial, ver inseridos os produtos por si vendidos – perdizes para caça.

Mas o nº 1 respeita a produtos alimentares, e o nº 1.2.5 limita-se a precisar que neles se incluem «carnes e miudezas comestíveis, frescas ou congeladas de aves de capoeira».

Não é o mesmo, convenhamos, que espécies avícolas cinegéticas – perdizes – criadas em cativeiro ou semicativeiro e destinadas a serem imediata ou mediatamente caçadas, neste último caso, após o repovoamento de zonas de caça.

O que a recorrente alienou não foram produtos alimentares, e tanto basta para que não caibam em nenhum dos subpontos do ponto 1 da lista I.

Em alternativa, na petição inicial, e, agora, em exclusivo, no recurso, a recorrente propõe a inclusão dos bens por si transaccionados no ponto 3.2. da referida lista I.

Trata-se, aí, de «bens de produção da agricultura»: «animais vivos, exclusiva ou principalmente destinados ao trabalho agrícola, ao abate ou à reprodução».

Não defende a recorrente que as perdizes que vendeu, destinadas à prática de caça, a clubes de caçadores, zonas de caça associativa e particulares, são animais destinados ao trabalho agrícola.

Mas já pretende que se tenham por animais vivos destinados ao abate ou à reprodução.

Ora, é patente a diferença entre animais destinados ao abate e animais votados a serem caçados. Difícil será defender – e a recorrente não mostra querer fazê-lo – que a caça e o abate de animais são uma e a mesma actividade.

Mas também a reprodução e o repovoamento de zonas de caça se não equivalem. Aliás, de acordo com a alínea b) do nº 3.1 do artigo 1º do decreto-lei nº 69/96, a que a recorrente insistentemente apela, defendendo que o que faz é criar e vender «aves cinegéticas de capoeira», estas são animais «criados ou mantidos em cativeiro para a produção de caça visando o repovoamento, largada ou a utilização em campos de treino ou de caça».

Segundo a própria recorrente, nas suas alegações de recurso, «as perdizes criadas e comercializadas pela impugnante destinam-se à produção de caça, tendo em vista a caça, o repovoamento e largadas em campo de treino».

Ou seja, as perdizes, mais de acordo com as circunstâncias (que nem elas nem a recorrente controlam), do que com a vontade, delas, da recorrente, ou dos seus contraentes, ou são caçadas ou, escapando, e aproveitando a eventual oportunidade para ceder aos apelos do instinto, reproduzir-se-ão, contribuindo para o repovoamento da zona em que foram libertadas – para, ainda assim, depois, serem caçadas.

Mas nada disto faz com que a recorrente tenha transaccionado «animais vivos, exclusiva ou principalmente destinados ao trabalho agrícola, ao abate ou à reprodução».

Na verdade, vendeu, para caça ou repovoamento de zonas de caça, aves que criou.

3.4. Nada vale contra isto o auxílio que, *in extremis*, a recorrente obteve da Direcção dos Serviços do Imposto sobre o Valor Acrescentado que, em documento que juntou com as alegações do presente recurso, a informou de que a taxa aplicável é a de 5%.

Houvesse, previamente, uma pronúncia neste sentido da Administração, e poderia ser útil à recorrente, se devesse entender-se haver uma auto-vinculação.

Não assim na presente circunstância, em que a informação surge já na fase de alegações de recurso, aliás, em dissonância, que não pode deixar de se estranhar, com a posição que a Administração assumiu no procedimento administrativo e no presente processo judicial.

Improcedem, pelo exposto, todos os fundamentos do recurso vertidos nas conclusões das respectivas alegações.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, negando provimento ao recurso, confirmar a sentença impugnada.

Custas a cargo da recorrente, com 50% de procuradoria.

Lisboa, 12 de Outubro de 2005. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Branhão de Pinho* — *Vitor Meira*.

## Acórdão de 12 de Outubro de 2005.

**Assunto:**

*Gradação de créditos sobre imóvel. Crédito da segurança social. Juros. Limite temporal. Hipoteca legal. Hipoteca voluntária. Juros.*

**Sumário:**

- I — *Os créditos que gozam, um, de hipoteca legal, e outro, de hipoteca voluntária, devem ser graduados entre si de acordo com a ordem dos respectivos registos.*
- II — *Os juros de mora acessórios do crédito da segurança social que goza de privilégio imobiliário geral são de graduar sem qualquer limite temporal.*
- III — *Os juros do crédito hipotecário são de graduar com o limite de três anos imposto pelo n.º 2 do artigo 693.º do Código Civil.*

Processo n.º 666/05.

Recorrente: Centro Distrital de Segurança Social de Coimbra do ISSIP.

Recorrido: Caixa Geral de Depósitos, S. A., e outros.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Baeta de Queiroz.

**1.1. O INSTITUTO DA SEGURANÇA SOCIAL, I.P. (CENTRO DISTRITAL DE SEGURANÇA SOCIAL DE COIMBRA)**, que, com a **CAIXA GERAL DE DEPÓSITOS, S.A.**, com sede em Lisboa, reclamou créditos na execução fiscal instaurada contra **MÁRIO CARDOSO DA SILVA** e **ANABELA NUNES MENDES**, residentes em Nogueira do Cravo, Oliveira do Hospital, na qual foi vendido um imóvel, recorre da sentença da Mmª. Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra que verificou e graduou esses créditos.

Formula as seguintes conclusões:

«1º

A sentença *sub-judice* violou o disposto no art. 11.º do Dec.- Lei 103/80 e, nos art. 748.º e 751.º, ambos do C.C.

2º

Todo o crédito reclamado pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social e reconhecido pela douda decisão recorrida, mantém a preferência resultante do privilégio creditório imobiliário.

3º

O regime específico da garantia deste crédito, estende-se aos respectivos juros de mora conforme dispõe o artigo 11º já citado (sem qualquer limite temporal), abrangendo os juros de mora reclamados e os que se venham a vencer até integral pagamento.

4º

A sentença em crise violou igualmente o disposto nos artigos 686º e 693º, ambos do Código Civil, ao omitir as hipotecas legais da segurança

social registadas sobre o imóvel penhorado nos autos e descrito sob o n.º 01311/940316, da Conservatória do Registo Predial de Oliveira do Hospital.

5º

Pelo que, todo o crédito reclamado pelo Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social sobre o reclamado Mário Cardoso da Silva enquanto entidade empregadora, e reconhecido pela douda decisão recorrida, mantém a preferência resultante das hipotecas legais registadas, devendo ser graduado anteriormente aos créditos de impostos e aos créditos da segurança social, não abrangidos por aquelas (crédito exequendo).

6º

Devendo ainda os acessórios do crédito da CGD garantidos pela hipoteca voluntária ser limitados aos três anos, nos termos do n.º 2 do art. 693º do CC. supra referido.

7º

Assim, só após os créditos da CGD garantidos por hipoteca voluntária e os reclamados pelo IGFSS e garantidos pelas hipotecas legais, virão os créditos da Segurança Social que apenas se encontram garantidos por privilégio imobiliário, a par com os créditos de IRS, de IRC - os quais são aliás integrantes do crédito exequendo.

Por todo o exposto e por tudo o que for doutamente suprido por Vossas Excelências, o presente recurso deverá merecer provimento e, o crédito deste Centro Distrital de Segurança Social de Coimbra, do Instituto de Segurança Social, I.P. que sucedeu ao Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social - Delegação de Coimbra (*nos termos do Dec. - Lei 112/2004, de 13 de Maio, Dec.- Lei n.º 171/2004 de 17 de Julho e Dec.- Lei 215-A/2004 de 3 de Setembro*), ser graduado no lugar que lhe compete».

1.2. A **CAIXA GERAL DE DEPÓSITOS, S.A** contra-alega, assim concluindo:

«A)

Entendeu o credor Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social interpor o presente recurso da Sentença de Verificação e Gradação de Créditos proferida a fls. dos autos, por considerar que parte do seu crédito não foi reconhecido e graduado e o montante do seu crédito que foi reconhecido e verificado não foi graduado no lugar que lhe compete.

B)

Ora, a Credora Caixa Geral de Depósitos, S.A., devidamente citada para o efeito reclamou os seus créditos tempestivamente, em 9 de Dezembro de 2003, com o fim de obter o pagamento coercivo de um crédito hipotecário que a Caixa detém sobre os executados,

C)

A Credora Caixa Geral de Depósitos, S.A. goza de uma hipoteca registada a seu favor sobre o prédio penhorado nos autos de execução pela inscrição C - 1, sob a apresentação 10/820113.

D)

Reclamou igualmente os seus créditos o Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social (IGFSS), referentes a contribuições e gozando de garantia emergente de Privilégio Creditório Imobiliário Geral.

E)

O recorrente IGFSS invoca nas suas Alegações que o artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 103/80 de 9 de Maio dispõe que os créditos pelas contribuições, independentemente da data da sua constituição, e os respectivos juros de mora são graduados logo após os créditos referidos no artigo 748.º do CC.

F)

No entanto, esta norma, na interpretação segundo a qual o privilégio imobiliário nela conferido ao IGFSS, prefere à hipoteca, nos termos do artigo 751.º do Código Civil, **foi declarada inconstitucional, por violação do Princípio da Confiança insito no Princípio do Estado de Direito Democrático**, consagrado no artigo 2.º da CRP corroborando assim a jurisprudência do Tribunal da Relação de Coimbra.

G)

Efectivamente, o Princípio da Confiança postula a existência de um mínimo de certeza nos direitos das pessoas e nas expectativas jurídicas que lhe são criadas, condenando todas as afectações excessivas, arbitrarias ou demasiado onerosas e imprevisíveis, como a neutralização da garantia real, no caso sub judice a hipoteca registada a favor da credora reclamante Caixa,

H)

Perante um ónus oculto do qual não tem, nem pode ter conhecimento face ao princípio da confidencialidade tributária, afectando igualmente o Princípio da Segurança.

I)

Acresce que, o privilégio creditório imobiliário geral do IGFSS não se encontra sujeito a qualquer limite temporal, não existindo conexão entre o bem sobre qual incide esta garantia e o facto gerador da obrigação, o que gera uma lesão desproporcionada no comércio jurídico, pois que o IGFSS dispõe de meios adequados a garantir os seus créditos sem necessidade de lesar interesses e direitos de terceiros,

J)

Resulta assim claro que a douda Sentença de Verificação e Graduação de Créditos respeitou a declaração de inconstitucionalidade do artigo 11.º do Decreto-Lei n.º 103/80 de 9 de Maio, na interpretação segundo a qual o privilégio imobiliário conferido à Segurança Social, prefere à hipoteca, nos termos do artigo 751.º do Código Civil,

K)

Sendo certo que a referida sentença não violou qualquer normativo legal, pelo que deve ser mantida na íntegra

L)

Por outro lado, a hipoteca confere ao credor o direito de ser pago pelo valor do imóvel pertencente ao devedor, **com preferência sobre os demais credores que não gozem de privilégio especial ou de prioridade de registo**, de harmonia com o disposto no n.º 1 do artigo 686.º do CC,

M)

Assim, possuindo a Credora Caixa uma **hipoteca com registo anterior, o crédito garantido e reclamado mantém a sua preferência perante o privilégio imobiliário geral e registado posteriormente do Recorrente IGFSS**,

N)

Pois que, o artigo 751.º do CC apenas regula o regime dos privilégios imobiliários especiais previstos no CC, não se aplicando aos privilégios imobiliários gerais criados por diplomas posteriores ao CC, cuja disciplina jurídica se encontra no artigo 749.º do CC.

O)

No que se refere às hipotecas legais invocadas pelo Recorrente, apenas garantem os juros relativos a três anos, conforme o disposto no n.º 2 do artigo 693.º do CC, e são posteriores à hipoteca da Credora Reclamante Caixa, gozando assim a Credora Caixa de prioridade de registo, motivo pelo qual foi graduada em primeiro lugar na douda sentença proferida *a quo*.

P)

**Pelo exposto, a douda Sentença de Verificação e Graduação de Créditos proferida nos presentes autos, deve manter-se na íntegra,**

Q)

Sendo certo que, em caso de alteração da referida sentença, o que se coloca por mera necessidade de raciocínio e hipótese académica, o crédito da Credora Reclamante Caixa terá sempre que se manter graduado em primeiro lugar, de harmonia com os normativos legais citados».

1.3. O Exm.º Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que

«os créditos do CRSS Coimbra garantidos pelas hipotecas legais, cujos registos não caducaram, devem ser graduados:

a) depois do crédito garantido pela hipoteca voluntária constituída pela CGD, com prioridade de registo (como o recorrente reconhece no texto das alegações n.º 10)

b) antes dos créditos daquela instituição garantidos por privilégio imobiliário geral não registado, pelos motivos que justificaram a citada declaração de inconstitucionalidade do Tribunal Constitucional (doc. fls. 139/140)

c) antes dos créditos por IRS e IRC reclamados pela Fazenda Pública, que gozam de privilégio imobiliário geral, pelos mesmos motivos (art. 111.º CIRS, art. 108.º CIRC).

Os respectivos juros devem ser graduados sem limite temporal (art. 11.º DL n.º 103/80, 9 Maio)

Os créditos do CRSS Coimbra garantidos por privilégio imobiliário geral e respectivos juros devem ser graduados antes dos créditos por IRS e IRC (art. 11.º DL n.º 103/80, 9 Maio)

Porém, a graduação a par estabelecida na sentença deve ser mantida porque o recorrente não a impugnou (cfr. 7.ª conclusão)».

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

2. Transcreve-se da sentença impugnada:

«(...) vieram Caixa Geral de Depósitos, S.A., Fazenda Pública e Delegação do Centro do Instituto de Gestão Financeira da Segurança Social, ao abrigo do art. 243º do C.P.P.T., reclamar os créditos, por dívida resultante dum mútuo com hipoteca e respectivos juros, a pagar pelo produto da venda do bem imóvel penhorado contribuições não pagas à Segurança Social, IVA, IRS, IRC e Imposto de selo.

(...) O crédito reclamado pelo banco está devidamente documentado, até ao montante máximo de (3.168.000\$00) €15801,68 (fls. 19 a 30), trata-se de hipoteca titulada por escritura pública e registada, em 13/1/82 e a qual tem por objecto o imóvel penhorado em 9/12/99 sendo o registo dela de 10/12/99 (...).

A dívida exequenda é de IRS.

Os créditos reclamados gozam como o crédito da CGD e respectivos juros gozam de garantia real por força da hipoteca que recai sobre o prédio descrito na conservatória do registo predial, juros estipulados e que constam do registo no montante máximo de esc. 3.168.000\$00 (15.801,68 €)

De acordo com o art. 686º do Código Civil, a hipoteca confere ao credor o direito de ser pago pelo valor de certas coisas imóveis, pertencentes ao devedor, com preferência sobre os demais credores que não gozem de privilégio especial ou de prioridade de registo. Por sua vez, o art. 693º do C.C. estatui que: a hipoteca assegura os acessórios do crédito que constem do registo. O n.º 3 da mesmo artigo dispõe que: só abrange os juros relativos a três anos.

O registo da hipoteca abrange também os juros dos últimos três anos.

Os créditos reclamados pelo IGFSS e FP estão devidamente documentados, tratam-se de dívidas do I.R.C. I.R.S. e CRSS anteriores e contemporâneas da penhora de 9/12/99 sobre bem imóvel pertencente aos executados.

O I.R.C. e I.R.S. como impostos directos que são, só gozam de privilégio se verificarem os pressupostos do art. 108º do C.I.R.C. e 111º do C.I.R.S.. Neste particular o que releva para a determinação de existência de garantia real não é o ano em que a quantia em dívida devia ter sido arrecadada nos cofres mas o momento em que o devedor foi interpelado para pagar.

Deste modo, as dívidas de I.R.C. e I.R.S. gozam de privilégio já que se enquadra no condicionalismo temporal do art. 108º do C.I.R.C. e 111º do C.I.R.S. e 736º do Código Civil, uma vez que foram postos à cobrança em 1997, 1998 e 1999; os quais dispõem que: para pagamento do I.R.C. e I.R.S. relativo aos três últimos anos, a Fazenda Pública goza de privilégio mobiliário geral e privilégio imobiliário sobre os bens existentes no património do sujeito passivo à data da penhora ou outro acto equivalente.

Feito o enquadramento jurídico da questão temos que as dívidas do I.R.C. e I.R.S. dos anos de 1992 a 1996, gozam de privilégio imobiliário geral.

Tendo sido penhorado e vendido um imóvel tais créditos gozam de privilégio relativamente ao produto da venda do bem.

**Tais créditos de IRS e IRC gozam ambos de privilégio imobiliário** (cfr. 111º do C.I.R.S. e 108º do CIRC) tal como os juros referentes aos últimos dois anos cfr. 734º do C.C. e de privilégio mobiliário geral o CRSS (art. 736º do C.C. e art. 10º do DL 103/89 de 9/5).

A dívida exequenda goza da garantia da penhora da execução (art. 736º do C.C.), se bem que o IVA e o imposto de selo não gozam de privilégio sobre o bem penhorado, na medida em que são privilégios mobiliários gerais.

São privilégios gerais e como tal incidem sobre a generalidade dos móveis existentes no património do devedor.

Deste modo julgando parcialmente reconhecidos e verificados os créditos reclamados pela Fazenda, IGFSS e C.G.D., S.A., gradua-se da forma seguinte:

1º o crédito hipotecário e respectivos juros, conforme resulta da certidão do registo predial;

2º IRS, IRC e CRSS e respectivos juros a par da dívida exequenda; por último, a dívida de IVA e Imposto de Selo, como créditos comuns».

3.1. A leitura das alegações e conclusões formuladas pelo recorrente mostra qual o objectivo que pretende atingir mediante o presente recurso jurisdicional:

- que os juros do crédito por si reclamados sejam graduados sem qualquer limite temporal (conclusão 3º);

- que o seu crédito que beneficia de hipotecas legais registadas seja graduado antes do que não goza delas, e antes, também, dos créditos de impostos (conclusões 4º e 5º);

- que os juros do crédito reclamado pela Caixa Geral de Depósitos sejam limitados a três anos (conclusão 6º).

Não pretende o recorrente que o seu crédito – ou parte dele – seja graduado à frente daquele que reclamou a Caixa Geral de Depósitos, S.A.. Reconhece, aliás, expressamente, que o crédito desta instituição tem a prioridade que lhe confere a do registo da respectiva hipoteca (artigo 10 das alegações e conclusão 7º).

E, embora invoque o artigo 11º do decreto-lei n.º 103/80, de 9 de Maio, o recorrente não o interpreta com o sentido de atribuir preferência ao privilégio imobiliário que atribui relativamente à hipoteca.

Daí que se nos afigurem desprovidas de pertinência as contra-alegações da Caixa Geral de Depósitos, no segmento em que se ocupam do posicionamento relativo dos créditos reclamados pelo recorrente e por si mesma: nada do que a recorrida diz em todas as conclusões das suas alegações – ressalvada a O) – contraria a pretensão do recorrente formulada no presente recurso.

3.2. Quanto ao mérito do recurso:

Tem razão o recorrente, quando acusa a sentença recorrida de não ter atendido, na graduação, às hipotecas legais que fez registar.

Mas só duas hipotecas estão em causa, pois só dois registos subsistem – os de 18 de Maio de 1995 e 13 de Junho de 2001 –, estando caducado o de 6 de Novembro de 2000, como revela a certidão de fls. 121 a 124.

Em consequência destas hipotecas legais registadas, o crédito do recorrente que delas beneficia deve ser graduado logo a seguir ao reclamado pela Caixa Geral de Depósitos, S.A. (recorde-se que este goza de hipoteca voluntária registada em 13 de Janeiro de 1982).

No que toca ao limite temporal dos juros reclamados pela Caixa Geral de Depósitos, S.A., tem, também, razão o recorrente.

Basta, para assim concluir, a leitura do artigo 693º n.º 2 do Código Civil.

É, aliás, ponto em que a recorrida se não opõe, antes parece apoiar, na conclusão O) das suas alegações, em que invoca a apontada disposição legal.

Ainda quanto a juros, mas, agora, aos reclamados pelo recorrente, também lhe assiste razão.

É que o artigo 11º do decreto-lei nº 103/80 não estabelece nenhum limite, e o do artigo 693º nº 2 do Código Civil não lhes é aplicável.

Aqui, porém, e no que toca à parte do crédito que beneficia de hipoteca legal, há que atender a que os juros abrangidos estão sujeitos ao limite de três anos da referida disposição do Código Civil.

Por último, importa dizer – aliás, como aponta o Exm. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal – que não vem posta em causa a sentença no que tange à graduação dos créditos de impostos, sendo, por isso, de manter essa graduação.

3.3. Face ao exposto, os créditos ficam assim graduados:

1º - o crédito reclamado pela Caixa Geral de Depósitos, S.A., incluindo juros limitados a três anos;

2º - o crédito reclamado pelo Centro Distrital de Segurança Social de Coimbra do Instituto da Segurança Social I.P., até aos montantes garantidos pelas hipotecas legais registadas em 18 de Maio de 1995 e 13 de Junho de 2001, limitando-se os juros ao período de três anos;

3º - o remanescente do crédito reclamado pelo Centro Distrital de Segurança Social de Coimbra do Instituto da Segurança Social I.P., sendo os juros sem limite temporal, a par dos

- créditos reclamados de IRS e IRC e da

- quantia exequenda;

4º - os créditos reclamados de IVA e imposto de selo, como créditos comuns.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, concedendo provimento ao recurso, revogar a sentença, na parte impugnada, graduando os créditos como consta do anterior ponto 3.3..

Custas a cargo da recorrida Caixa Geral de Depósitos, S.A., por ter decaído na posição que defendeu no recurso, fixando-se a taxa de justiça em 50%.

Lisboa, 12 de Outubro de 2005. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Vitor Meira*.

## Acórdão de 12 de Outubro de 2005.

Processo n.º 702/05.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Sociedade de Despacho Oficial Aduaneiro Orlando Espírito Santo, L.<sup>da</sup>

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pela FAZENDA PÚBLICA, do aresto do TCA, na medida em que negou provimento ao que a mesma interpusera da sentença que, por sua vez, julgou procedente a impugnação judicial deduzida pela SOCIEDADE DE DESPACHO OFICIAL ORLANDO DO ESPÍRITO SANTO, LDA, contra a liquidação de IRC do exercício de 1991 e respectivos juros compensatórios, consequentemente a anulando.

Fundamentou-se a decisão, no que ora interessa, em que a comprovação de custos em IRC, ao contrário do que acontece em matéria de IVA pode ser efectuada «por documento interno, que deverá conter os elementos essenciais das facturas, desde que a veracidade da operação subjacente seja inequivocamente assegurada por outros meios de prova», sendo que as facturas referentes a publicidade das empresas Markmedia e Matriz não foram consideradas existentes como custos da impugnante mas, simultaneamente, foram-no como proveitos daquelas o que «é violador dos princípios da justiça e da boa fé e, portanto, gerador de ilegalidade», quanto ao que, aliás, a Fazenda nada alegou, e, tratando-se de «fundamento da decisão ... sempre este (o recurso) terá que improceder nesta parte». E, quanto à «Loja do Papel» as aquisições de material de escritório estão documentadas, na escrita da impugnante, com facturas da fornecedora, não questionando a Fazenda, propriamente, a indispensabilidade de tais custos que apenas faz derivar da respectiva inexistência que, assim., se não verifica.

A Fazenda, recorrente, formulou as seguintes conclusões:

«1. A comprovação de custos nunca pode ser feita por recurso a documento meramente interno.

2. Terá de ser feita sempre por documento externo.

3. Doutra modo cairíamos na situação de alguém certificar os seus próprios, actos.

4. A falta de comprovação por documento externo indicia inexorável e definitivamente a falsidade de qualquer documento interno.

5. Nesta medida o MDA faz errada interpretação, e aplicação dos artigos 41.º, n.º 1 e 98.º, n.º 1 e n.º 3 do CIRC, que são efectivamente aplicáveis mas com sentido totalmente oposto ao que lhes pretende dar o MDA.

6. Em relação aos custos de publicidade tem de valorizar-se com rigor o facto de, também, aqui, não ter sido feito a relevação externa desses custos.

7. E de as facturas não terem uma numeração sequencial.

8. E de as facturas referentes aos meses de Março, Agosto e Setembro sequer estarem numeradas.

9. Nem se ter feito prova efectiva, real de qualquer pagamento.

10. Pelo que também aqui há forte presunção, não elidida de falsidade dos documentos exibidos pela impugnante.

11. Em relação aos custos supostamente incorridos com pagamento à “A Loja do Papel” a questão essencial mantém-se.

12. A referida “A Loja do Papel” desapareceu.

13. Não foi possível contactá-la.

14. Os documentos apresentados pela impugnante sofrem de presunção não elidida de falsidade.

15. O MD Acórdão fez, assim, errada interpretação dos factos e, por isso, errada interpretação e aplicação da lei, nomeadamente dos artigos 23º, 41.º, n.º 1, 09.º, n.ºs 1e 3 do CIRC e art. 75.º da LGT, que como acima se disse são aplicáveis mas com sentido oposto ao nele (Acórdão) pretendido.

Termos em que deve ser revogado, na parte em que dele se recorre, e ser substituído por outro que mantenha as liquidações impugnadas.» Não houve contra-alegações.

O Ex.mo magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, uma vez que o STA não conhece de matéria de facto, «exclusão de sindicância (que) abrange os juízos conclusivos

sobre matéria de facto extraídos a partir dos factos julgados provados / não provados», designadamente o pagamento pela impugnante do montante das ditas facturas titulando a prestação de serviços de publicidade em meios gráficos e de angariação de clientes, e, a aquisição de material de escritório à Loja do Papel.

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

Vejamos, pois:

Ao contrário do que pretende a Fazenda recorrente, o aresto recorrido não perfilhou o alegado entendimento de que a comprovação dos custos se podia fazer através de «documento meramente interno», desprezando, em absoluto, a prova «por documento externo».

Na verdade, admite-se, ali - fls. 524 - a prova por documento interno contendo os elementos essenciais das facturas «desde que a veracidade da operação subjacente seja inequivocamente assegurada por outros meios de prova» designadamente a testemunhal, produzida nos autos.

Bem assim se fazendo referência às «provas adicionais que confirmem a autenticidade dos movimentos nela (escrita) reflectidos» - fls. 526 salientando-se - *ibidem* - que «a falta de documento externo pode ser suprida por outros meios de prova que demonstrem de forma inequívoca a justeza do lançamento efectuado» a incidir «não só sobre a materialidade da operação em si mesma mas também sobre os demais elementos indispensáveis à quantificação dos respectivos reflexos».

Entendimento reiterado a fls. 527.

Assim, relativamente às acima referidas despesas de publicidade e não obstante as deficiências das facturas respectivas, assinaladas no probatório, a instância teve como provadas as transacções, salientando o facto que classifica de violador dos princípios da justiça e da boa fé «e, portanto, gerador de ilegalidade», de a AF ter aquelas como não existentes em termos de custos da impugnante mas, simultaneamente, as ter - as mesmas - como verificadas em termos de proveitos, dos respectivos fornecedores.

Salientando que, «quanto a esta ilegalidade, nada a Fazenda alega e, tratando-se de fundamento de decisão que não vem posto em causa, no recurso, sempre este terá que improceder nessa parte».

Ora, este é ponto que a Fazenda não controverte.

Quanto às transacções, com a Loja do Papel, referentes à aquisição de material de escritório, estavam as mesmas documentadas na escrita da impugnante com facturas da fornecedora - documentos externos, pois - pelo que foram tidas como realizadas.

Como é jurisprudência repetida até à exaustão, o STA não conhece de matéria de facto - mas apenas de direito - nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1.ª instância - como é o caso -, art. 21.º, n.º 4 do ETAF aprovado pelo DL n.º 129/84.

Nem, como tribunal de revista - art. 722.º, n.º 2 do CPC- «do erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa, a não ser que tenha havido ofensa de norma legal que exija certa espécie de prova ou que fixe a força probatória de determinado meio de prova», o que não é o caso.

A própria interpretação dos factos e as ilações que as instâncias deles retiram, desligadas de qualquer interpretação jurídica constituem matéria de facto subtraída, pois, ao conhecimento do tribunal de revista.

Cfr., por todos, os Ac.ºs. do STJ de 15/05/1991 e 06/03/1991 *in Ac.º* Dout' 367-917 e 354-813, de 17/06/1999 *in* Colectânea, pág. 153 e 28/09/2000, *ibidem*, pág. 54.

Como refere Antunes Varela, *in* RLJ 122-120:

«Os juízos de facto (juízos de valor sobre matéria de facto) cuja emissão ou formulação se apoia em critérios do bom pai de família, do *homo prudens*, do homem comum, só podem ser apreciados pela Relação e não pelo Supremo Tribunal de Justiça. Os juízos sobre matéria de facto que, na sua formulação, apelam essencialmente para a sensibilidade ou intuição do jurista, para a formação especializada do julgador, que estão mais presos ao sentido da norma aplicável ou aos critérios de valoração da lei, são do conhecimento do Supremo Tribunal de Justiça.»

Refira-se ainda que não sofre dúvida o entendimento da instância de que a prova dos custos, em matéria de IRC, se pode fazer com recurso a qualquer meio de prova, não obstante o art. 41.º, n.º 1, al. h) do CIRC (redacção vigente ao tempo) considerar não dedutíveis para efeitos de determinação do lucro tributável os encargos não devidamente documentados.

Como assinalam os autores referidos no aresto recorrido.

Tal necessidade de «documentação» ou prova documental tem como referente não apenas a escrita do contribuinte mas qualquer outra idónea, desde que assegure inequivocamente a veracidade da operação subjacente, «a autenticidade dos movimentos nela reflectidos», «a justeza do lançamento efectuado», «a efectividade da operação e o montante do gasto».

Isto fundamentalmente porque não se colocam, em matéria de IRC, as mesmas questões que surgem quanto ao IVA, imposto este fortemente formalizado, de molde, sobretudo, a evitar, tanto quanto possível, a evasão fiscal.

Daí que o CIRC não contenha norma equivalente aos arts. 19.º e 35.º do CIVA respeitantes, respectivamente, à dedução do tributo e aos requisitos das facturas.

Saliente-se finalmente que a LGT não tem, aplicação nos autos em que está em causa o IRC do exercício de 1991.

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso.

Sem custas.

Lisboa, 12 de Outubro de 2005. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Vitor Meira* — *Jorge de Sousa*.

## Acórdão de 12 de Outubro de 2005.

### Assunto:

*Recurso de revista. Artigo 150.º do CPTA. Carácter excepcional. Pressupostos. Importância fundamental da questão pela sua relevância jurídica ou social. Melhor aplicação do direito.*

### Sumário:

*I — O recurso de revista contemplado no artigo 150.º do CPTA, pelo seu carácter excepcional, estrutura e requisitos de admissão, não pode entender-se como de*

*índole generalizada mas, antes, limitada, de modo a que funcione como válvula de escape do sistema.*

- II — *A importância fundamental da questão há-de resultar quer da sua relevância jurídica quer social, aquela entendida não num plano meramente teórico mas prático em termos da utilidade jurídica da revista; e esta, em termos da capacidade de expansão da controvérsia, de modo a ultrapassar os limites da situação singular.*
- III — *Por outro lado, «a melhor aplicação do direito» há-de resultar da possibilidade de repetição num número indeterminado de casos futuros, em termos de garantia de uniformização do direito.*
- IV — *Não concretiza tais características, a apreciação de questão essencialmente factual, meramente conjuntural e singular, expressa no binómio factos provados/não provados: a da elisão da presunção de notificação, por falta de entrega real da respectiva carta ao perito que devia intervir na reunião de revisão da matéria colectável de IRS e IVA, nos termos do artigo 91.º da LGT.*

Processo n.º 705/05.

Recorrente: Martins & Abrantes, L.<sup>da</sup>

Recorrido: Director-Geral dos Impostos.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

MARTINS E ABRANTES, LDA, vem, nos termos do art. 150.º do CPTA, interpor recurso de revista do acórdão do TCA -SUL que, revogando a sentença, julgou improcedente a providência cautelar que aquela sociedade deduzira relativamente a decisão sobre pedido de revisão da matéria colectável.

Fundamentou o recurso, na parte que ora interessa, ou seja, com referência ao disposto nos n.ºs 1 e 5 daquele normativo, na «importância jurídica e social fundamental para a ora recorrente» da apreciação da legalidade do acto administrativo pois o aresto recorrido, a ser mantido, implicará a prática de um acto subsequente de liquidação com valores bastante elevados que ascendem a €1.000.000,00, ficando sobremaneira onerada e tendo necessidade de prestar uma garantia ainda mais elevada, por forma a evitar o andamento de um processo de execução fiscal, tanto mais que tem fundamentos para conseguir obter uma significativa redução em sede de processo de revisão, além de estar em causa «uma melhor aplicação do direito, designadamente no que diz respeito à elisão da presunção de notificação».

O Ex.<sup>mo</sup> magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido da não admissibilidade do recurso já que «não está em causa a apreciação de questão de relevância jurídica ou social, nem de importância fundamental» nem a melhor aplicação do direito, acrescentando que, nas conclusões das suas alegações, a recorrente critica o julgamento da matéria de facto, e o tipo de revista em causa só pode ter como fundamento a violação de lei substantiva ou processual.

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

Vejamos, pois:

Nos termos do n.º 1 do art. 150.º do CPTA, «das decisões proferidas em 2.ª instância pelo Tribunal Central Administrativo pode haver, excepcio-

nalmente, revista para o Supremo Tribunal Administrativo quando esteja em causa a apreciação de uma questão que, pela sua relevância jurídica ou social, se revista de importância fundamental ou quando a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito», competindo a decisão sobre o preenchimento de tais pressupostos, em termos de apreciação liminar sumária, à comissão prevista no seu n.º 5.

O STA tem acentuado repetidamente, *nemine discrepante* - cfr., por todos, o recente Ac. da Secção do Contencioso Administrativo de 24/05/2005 rec. 579/05 - que o recurso de revista daquele art. 150.º, «quer pela sua estrutura, quer pelos requisitos que condicionam a sua admissibilidade quer, ainda e principalmente, pela nota de excepcionalidade expressamente estabelecida na lei, não deve ser entendido como um recurso generalizado de revista mas como um recurso que apenas poderá ser admitido num número limitado de casos previstos naquele preceito interpretado a uma luz fortemente restritiva».

Na mesma orientação, refere Mário Aroso, que «não se pretende generalizar o recurso de revista, com o óbvio inconveniente de dar causa a uma acrescida morosidade na resolução final dos litígios», cabendo ao STA «dosear a sua intervenção, por forma a permitir que esta via funcione como uma válvula de segurança do sistema».

Cfr. O Novo Regime do Processo nos Tribunais Administrativos, 2.ª edição, pág. 323 e Comentário ao Código de Processo nos Tribunais Administrativos, 2005, págs. 150 e segts.

Ora, a questão dos autos é a da elisão, desde logo em termos factuais - binómio factos provados/não provados - da presunção de notificação, por falta de entrega real da carta ao perito que devia intervir na reunião de revisão da matéria colectável de IRC e IVA, dos exercícios de 2000 e 2001, nos termos do art. 91.º da LGT.

Tal normativo prevê o pedido, pelo contribuinte, de revisão da matéria colectável, com efeito suspensivo da liquidação do tributo, a efectuar numa reunião com a participação de um perito do contribuinte e peritos independentes, tanto daquele como da Administração, se o requererem.

Sendo que vale como desistência do pedido de revisão, a não comparação injustificada do perito designado pelo contribuinte.

Nos autos, o perito do contribuinte foi notificado para comparecer na respectiva reunião e, bem assim, de que, «uma nova e última ficava marcada para o 5.º dia subsequente, no mesmo local e hora», sendo que, todavia, não compareceu nem justificou a falta, face ao que a Administração Tributária considerou que a ora recorrente havia desistido do pedido de revisão que tinha formulado.

A notificação em causa foi operada por meio de carta registada com aviso de recepção, assinado pela porteira habitual do prédio do domicílio do perito da recorrente, tendo as instâncias como não provado que a carta não tenha sido oportunamente entregue ao mesmo perito.

Na verdade, o art. 39.º, n.º 3 do CPPT considera a notificação efectuada quando o aviso haja sido assinado por terceiro presente no domicílio do destinatário, presumindo-se, em tal caso, que a carta lhe foi oportunamente entregue.

Sustentando a recorrente, em síntese, a elisão da presunção, por entender estar provado, nos autos, que a carta nunca foi entregue ao perito, pessoalmente ou não.

A questão dos autos é, pois, como se disse, a da elisão da presunção de notificação, por falta de entrega, ao perito, da carta de notificação.



O art. 150.º do CPTA tem, desde logo, como primeiro pressuposto, a importância fundamental da questão por virtude da sua relevância jurídica ou social.

E, como se assinala no citado aresto, a relevância jurídica «não é uma relevância teórica medida pelo exercício intelectual, mais ou menos complexo, que seja possível praticar sobre as normas discutidas, mas uma relevância prática que tenha como ponto obrigatório de referência, o interesse objectivo, isto é, a utilidade jurídica da revista».

Ora, a questão dos autos, por nuclearmente factual, é fortemente conjuntural e, em consequência, essencialmente mutável, não oferecendo, assim, relevância jurídica consistente, antes se tratando de uma singela questão de prova de determinados factos donde alegadamente resultaria a elisão da presunção em causa.

Nem relevância social pois que se não mostra haver possibilidade de ela ultrapassar os limites da situação singular: o próprio recorrente o admite ao afirmar «a importância jurídica e social fundamental» da questão «para a ora Recorrente».

Finalmente, também se não mostra que «a admissão do recurso seja claramente necessária para uma melhor aplicação do direito» - parte final do n.º 1 do art. 150.º.

Desde logo, *mutatis mutandis*, pelas razões referidas.

Depois, por desconhecida qualquer discussão académica ou jurisprudencial sobre o ponto.

Ainda, pela parca possibilidade de se repetir, nos seus traços teóricos, num número indeterminado de casos futuros, isto é, a capacidade de expansão da controvérsia que legitima o recurso de revista «como garantia da uniformização do direito nas vestes da sua aplicação prática» - cfr. o Ac. citado.

Finalmente, pelo seu carácter essencialmente fáctico, a deixar para um plano secundário a aplicação do direito.

Termos em que se acorda, por in verificação dos requisitos expressos no n.º 1 do art. 150.º do CPTA, em não admitir o recurso.

Custas pela recorrente, com procuradoria de 1/6.

Lisboa, 12 de Outubro de 2005. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Vítor Meira*.

## Acórdão de 12 de Outubro de 2005.

### Assunto:

*Contra-ordenação. Falência. Extinção da responsabilidade contra-ordenacional.*

### Sumário:

*A declaração de falência de uma sociedade, nos termos dos artigos 141.º a 146.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC), determina a extinção do procedimento contra-ordenacional, por tal dissolução equivaler à morte do infractor, nos termos dos artigos 61.º e 62.º do RGIT, 193.º e 194.º do CPT e 176.º, n.º 2, do CPPT.*

Processo n.º 716/05-30.

Recorrente: Ministério Público.

Recorrido: Ramiro Correia Neves, L.<sup>da</sup>, e Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Vítor Meira.

Inconformado com a decisão do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Coimbra que julgou procedente o recurso interposto pela massa falida de “Riomel - Ramiro Correia das Neves, Lda” relativo a uma coima que lhe fora aplicada, recorreu o Ministério Público para este Supremo Tribunal Administrativo, pedindo a sua revogação, tendo formulado as seguintes conclusões:

1ª - Os factos que motivaram a aplicação da coima em causa ocorreram antes da sociedade “Ramiro Correia Neves, Lda.” ter sido declarada falida;

2ª - A circunstância de o despacho que aplicou tal coima ter ocorrido já depois de declarada a falência daquela sociedade, mas antes da sua extinção, não implica a extinção da sua responsabilidade contra-ordenacional, com recurso à sua equiparação à morte civil para as pessoas singulares, desse modo se operando um autêntico “esquecimento” ou “amnistia” de factos que a responsabilizam, por si praticados antes de ser decretada a falência.

3ª - Com efeito, a morte civil para as pessoas singulares faz cessar a sua personalidade jurídica (art.º 68º, n.º 1, do Código Civil), enquanto, após a declaração de falência, a sociedade em liquidação mantém a personalidade jurídica, nos precisos termos do n.º 2 do art.º 146º do CSC, já que, conforme o preceituado no n.º 2 do art.º 160º do mesmo Código, a sociedade só se considera extinta... pelo registo do encerramento da liquidação (no sentido de que só a extinção da falida provoca a extinção do procedimento contra-ordenacional, contra ela instaurado, c.f. o Ac. do STA de 30/11/77 - AD. n.º 199, pg. 933);

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

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

Não houve contra-alegações.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

1 - contra a Ramiro Correia Neves Lda., nif 501 292 845 foi levantado auto de notícia de fls. 2, que aqui se dá por reproduzido, e foi condenada, por decisão de 27/06/01, que aqui se dá igualmente por reproduzida, na coima de 600.000\$00 por ter não ter entregue a prestação tributária do IVA de Março de 1998, no montante de esc. 1.476.672\$00;

2 - a recorrente requereu processo de declaração de falência que veio a ocorrer em 3/8/98, publicada no Diário da República, no Tribunal Judicial de Oliveira do Hospital, sob o n.º 46/98.

Assentes tais factos apreciamos o recurso.

A sentença recorrida deu como provado que a empresa “Ramiro Correia Neves, Lda” foi condenada em coima por decisão de 27 de Junho de 2001 e declarada falida em 3 de Agosto de 1998. Em conformidade com estes factos a sentença julgou extinta a sua responsabilidade contra-ordenacional. Deste entendimento discorda o Ministério Público recor-

rente que entende que a falência não corresponde à morte civil das pessoas singulares por não implicar desde logo a extinção da empresa.

Nos termos dos artigos 61º e 62º do RGIT - tal como nos artigos 193º e 194º do CPT e 176º n.º2 do CPPT - a morte do arguido leva à extinção do procedimento por contra-ordenação e à extinção da coima. A dissolução da sociedade por virtude da declaração de falência, nos termos do art. 141º do CSC, deverá equiparar-se para aqueles efeitos - extinção do procedimento e da coima - à morte do infractor. Não se vê justificação para que uma empresa que foi declarada falida em 1998 venha a ser condenada numa coima em 2001, embora por uma infracção praticada antes da declaração de falência. Esse entendimento é aliás, segundo Jorge de Sousa (CPPT anotado, 3ª edição, fls. 899), a única solução que se harmoniza com os fins específicos que justificam a aplicação de sanções, que são de repressão e prevenção e não de obtenção de receitas para a administração tributária. Tem sido esta a jurisprudência pacífica deste STA quanto a tal questão, vertida nomeadamente nos acórdãos 24046 de 3/11/99, 25000 de 15/6/2000, 1895/02 de 21/1/2003 e 1891/02 de 26/2/2003, não se vendo razão para a alterar.

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

Sem custas.

Lisboa, 12 de Outubro de 2005. — Vítor Meira (relator) — Jorge de Sousa — Pimenta do Vale.

## Acórdão de 12 de Outubro de 2005.

### Assunto:

*IRS — Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares. Gratificações atribuídas por frequentadores de salas de jogos. Gorjetas. Trabalhadores de salas de jogos. Constitucionalidade. Conformidade do C. I. R. S. com a lei de autorização legislativa. Princípio da igualdade. Direito comunitário. Reenvio prejudicial.*

### Sumário:

- I — No n.º 3 do artigo 2.º do C. I. R. S. consideram-se como rendimentos do trabalho dependente proventos que não se consubstanciam, explicitamente, em remuneração de trabalho prestado, mas que têm relação com ele, por ser a existência de uma prestação de trabalho que proporciona as condições para tais rendimentos serem auferidos.
- II — Assim, à face do artigo 2.º do C. I. R. S., não são de considerar como rendimentos do trabalho dependente apenas as importâncias atribuídas aos sujeitos passivos pelas respectivas entidades patronais a título de remunerações do trabalho, sendo como tal consideradas também as indicadas naquele n.º 3.

III — Na alínea h) do n.º 3 do artigo 2.º do C. I. R. S. [actual alínea g)] deste n.º 3, prevêm-se como rendimentos do trabalho as gratificações auferidas pela prestação ou em razão da prestação do trabalho, quando não atribuídas pela entidade patronal, hipótese esta em que se enquadram as gratificações referidas atribuídas aos empregados de salas de jogos pelos respectivos frequentadores.

IV — Por força do disposto no artigo 4.º da Lei n.º 106/88, de 17 de Setembro, o Governo estava autorizado a definir os rendimentos que devem considerar-se como rendimentos do trabalho, estando limitado na sua fixação apenas pela possibilidade de os rendimentos deverem chegar à titularidade dos sujeitos passivos em virtude da prestação de trabalho e representarem para quem os auferem um rendimento efectivo e não meramente aparente.

V — As gratificações referidas representam para quem as auferem um benefício patrimonial real e é a prestação de trabalho em salas de jogos que permite que elas sejam auferidas.

VI — Designadamente, em face do regime legal de distribuição do produto de tais gratificações, a percepção individual pelos empregados das salas de jogos de rendimentos provenientes de gratificações não dependia sequer da eventualidade de quem os recebe ter sido contemplado com a oferta de alguma gratificação por parte de qualquer dos frequentadores das salas de jogos, mas sim e apenas da detenção dessa qualidade de trabalhador dos quadros das salas de jogos e do exercício da correspondente actividade profissional.

VII — Nestas condições, a qualificação de tais rendimentos como provenientes do trabalho não pode considerar-se como desajustada, pelo que não poderá entender-se que, ao aprovar a referida alínea h) do n.º 3 do artigo 2.º do C. I. R. S. [actual alínea g)], o Governo não tenha agido em sintonia com a lei de autorização legislativa que serviu de suporte à sua actuação.

VIII — No I. R. S. pretendeu-se obter uma tributação esgotante dos rendimentos de alguma forma oriundos do trabalho, que visou dar satisfação à necessidade de assegurar uma repartição igualitária dos rendimentos e da riqueza, pelo que a actuação do Governo ao incluir os rendimentos provenientes de tais gratificações entre os rendimentos do trabalho, era postulada pela orientação essencial do I.R.S. em matéria de tributação dos rendimentos do trabalho e estava em sintonia com a referida lei de autorização legislativa.

IX — A não previsão de pagamento do imposto referente a tais gratificações através de retenção na fonte não era imposta por esta lei de autorização e a hipotética divergência entre o C. I. R. S. e aquela, neste ponto, apenas poderia afectar a validade constitucional da norma que não prevê a retenção na fonte.

- X — *Por outro lado, a reserva de lei formal, prevista no n.º 2 do artigo 106.º da C. R. P. (redacção de 1982, vigente ao tempo da aprovação do C. I. R. S.), limita-se à determinação da incidência, da taxa, dos benefícios fiscais e das garantias dos contribuintes, não abrangendo a sua liquidação e cobrança.*
- XI — *A fórmula utilizada na alínea h) do n.º 3 do artigo 2.º do C. I. R. S. [actual alínea g)] é susceptível de abranger as gratificações atribuídas a quaisquer trabalhadores e não apenas aos das salas de jogos, não estando demonstrado que, na prática, apenas estes sejam tributados com base nesta norma.*
- XII — *As eventuais dificuldades técnicas que possam existir na aplicação da lei a trabalhadores de determinadas categorias profissionais não justifica, por aplicação do princípio da igualdade, que a mesma deixe de ser aplicada aos casos em que a sua aplicação é possível.*
- XIII — *A percepção de rendimentos que não tenham uma finalidade compensatória, como é o caso das referidas gratificações, proporciona um acréscimo de capacidade contributiva, que deve ser considerada para efeitos fiscais por imposição do princípio da igualdade, constitucionalmente consagrado.*
- XIV — *Por isso, a eventualidade de ocorrência de injustiça por as gratificações referidas não serem consideradas para fins não fiscais não justifica que se considere inconstitucional a relevância atribuída a tais gratificações para efeitos de I. R. S., na referida alínea h) do n.º 3 do artigo 2.º do C. I. R. S. [actual alínea g)], pois ela é constitucionalmente imposta.*
- XV — *O direito comunitário não estabelece o conceito de rendimento para efeitos de I. R. S., nem se coloca sobre tal matéria qualquer questão de direito comunitário, pelo que não se justifica efectuar reenvio prejudicial para o T. J. C. E., nesta matéria.*

Processo n.º 725/05-30.

Recorrente: José de Sousa Barbosa e mulher.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – JOSÉ DE SOUSA BARBOSA e LAUDELINA DA MATA LIMA BARBOSA, residentes na Póvoa de Varzim, impugnam judicialmente as liquidações de I.R.S. relativas aos anos de 1999 e 2000,

O Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto julgou improcedente a impugnação.

Inconformado o impugnante interpôs recurso para o Tribunal Central Administrativo, que se declarou incompetente, em razão da hierarquia, para o conhecimento do recurso.

Os Recorrentes requereram a remessa do processo a este Supremo Tribunal Administrativo.

Com as alegações do recurso jurisdicional, os Recorrentes apresentaram as seguintes conclusões:

1 – *Deverá julgar-se a inconstitucionalidade material e orgânica da alínea h) do n.º 3 do art. 2.º do CIRS, por violação dos artigos 1.º, 2.º, 13.º, e 201/1-b) da Constituição, em articulação com os art. 168/1-i) e 2, e 106º/2, também da Constituição;*

2 – *Deverá julgar-se a inconstitucionalidade material da alínea h) do n.º 3 do art. 2.º do CIRS, por não ter em conta as necessidades... do agregado familiar, nem o princípio da igualdade nas suas várias vertentes, nem o princípio da justiça, por violação aos artigos 107º/1 da Constituição, e 6º/1-a) da LGT;*

3 – *Atendendo a que o processo padece de défice instrutório, deve a decisão recorrida ser anulada, descendo o processo ao tribunal de 1.ª instância para completar a pertinente instrução e seguidamente proferir nova decisão;*

4 – *Deverá julgar-se a errónea qualificação do acto tributário;*

5 – *Deverá julgar-se a sentença anulável, por falta de fundamentação;*

6 – *Deverá julgar-se a existência de uma situação violadora das normas e do sentido da jurisprudência comunitária, por violação do art. 141º/2 do Tratado que Institui a Comunidade Europeia, e pela desconformidade existente entre o art. 2º/3-h) do CIRS e o sentido dos acórdãos proferidos pelo TJCE sobre a matéria, devendo ser suscitadas as questões prejudiciais requeridas na impugnação;*

7 – *Deverá julgar-se a existência da inutilidade superveniente da lide (cfr. alínea e) do art. 287º do CPC);*

8 – *Se as decisões da administração fiscal e dos órgãos jurisdicionais competentes não nos deixarem outra alternativa, logo se requerer a fiscalização concreta de constitucionalidade da alínea h) do n.º 3 do art. 2.º do CIRS, nos termos da alínea b) do n.º 1 do art. 280º da Constituição, e da alínea b) do n.º 1 do art. 70º da Lei 28/82, de 15/11, na redacção dada pela Lei 85/89, de 07/09.*

*Termos em que, atentas as razões acima apontadas, deverá o presente recurso ser julgado integralmente procedente, e ser a sentença recorrida substituída por outra que absolve o impugnante, com a conseqüente extinção da dívida,*

*pois só assim será feita JUSTIÇA.*

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer nos seguintes termos:

*A sentença recorrida – que não sofre do vício de falta de fundamentação alegado na 5.ª conclusão das alegações – deverá ser confirmada porque o art. 2.º n.º 3 al. h) do CVIRS não sofre dos vícios de inconstitucionalidade alegados nem viola o Tratado de Roma, como bem demonstra o Mmo Juiz “a quo”, com arrimo na jurisprudência deste S.T.A. e do T.J.C.E.*

*Termos em que sou de parecer que o recurso não merece provimento.*

2 – Na sentença recorrida deu-se como assente a seguinte matéria de facto:

*A. O impugnante foi notificado em 07//09/03 das conclusões das correcções e das alterações ao IRS de 1999, fls. 12 dos autos.*

*B. O prazo para pagamento das liquidações impugnadas terminou em 05/11/03, fls. 43 do P.A. junto aos autos.*

C.. *Da conclusão das correcções dos Serviços de Inspeção Tributária consta que: “O impugnante recebeu como trabalhador das salas de jogo de fortuna e de azar do “Casino da Póvoa de Varzim”, gratificações nos anos 1999 e 2000, no montante de 20.083,47 € e 617.934,50 €, respectivamente. Os montantes auferidos encontram-se sujeitos a IRS nos termos do n.º 1 e 2 do Art. 2.º do CIRS, podendo ser tributadas autonomamente nos termos do disposto no n.º 3 do art. 72.º do mesmo diploma à taxa em vigor ao tempo ocorrerem os factos tributários (15%), caso o contribuinte não opte pelo seu englobamento.”*

*D. A presente impugnação foi instaurada em 27/10/2003.*

3 – O objecto do recurso jurisdicional é delimitado pelas conclusões das alegações (art. 684.º, n.º 3, do C.P.C.), pelo que é apenas sobre as questões nelas abordadas e há que tomar posição.

Antes de mais, importa apreciar a questão da inutilidade superveniente da lide que os Recorrentes suscitam, pois da sua solução pode resultar a inutilidade de apreciação das questões que são objecto do recurso.

No entanto, é manifesto que não ocorre inutilidade superveniente da lide, pois, para a inutilidade ser *superveniente*, terá de ter por suporte um facto que seja objectivamente anterior ou pelo menos que não fosse do conhecimento do impugnante no momento em que deduziu a impugnação.

Ora, no caso em apreço, a hipotética inutilidade nunca seria *superveniente*, pois os Impugnantes invocaram o facto e a própria inutilidade (1) na petição de impugnação.

4 – Os Recorrentes imputam à sentença recorrida vício de falta de fundamentação (conclusão 5.ª).

Como vem entendendo uniformemente este Supremo Tribunal Administrativo só se verifica tal nulidade quando ocorra falta absoluta de fundamentação. (1)

Não é isso o que sucede com a decisão recorrida em que, para além de se indicar a matéria de facto que se considerou provada, se indicam, ao longo de mais de 20 páginas, as razões por que se julgou improcedente a impugnação.

5 – Os Recorrentes suscitam a questão constitucionalidade orgânica e material da alínea h) do n.º 3 do art. 2.º do C.I.R.S. [actual alínea g)], por violação dos arts. 1.º, 2.º, 13.º e 201.º, n.º 1, alínea b) da C.R.P., em articulação com os arts. 168.º, n.º 1, alínea i) e 2, e 106.º, n.º 2, b da C.R.P..

Nesta alínea h) [actual alínea g)], consideram-se rendimentos do trabalho dependente, para efeitos de I.R.S., «as gratificações auferidas pela prestação ou em razão da prestação do trabalho, quando não atribuídas pela entidade patronal».

Nos n.ºs 1 e 2 do art. 2.º do C.I.R.S. estabelece-se que se consideram rendimentos do trabalho dependente as remunerações directamente derivadas da prestação de trabalho dependente.

No n.º 3 do C.I.R.S., faz-se uma extensão do conceito de rendimentos do trabalho, para efeitos deste imposto, considerando-se como tal importâncias e benefícios recebidos a outros títulos.

As situações aqui abrangidas, em alguns casos, constituem remuneração de trabalho em situações em que não existe dependência relativamente a uma entidade patronal: é o caso das situações referidas nas alíneas a) (remunerações de órgãos estatutários de pessoas colectivas), b) (importâncias escrituradas por empresários individuais a título de remuneração própria ou de membros do seu agregado familiar) e f) (quota-

-parte devida a pescadores que limitem a sua actividade à prestação de trabalho, a título de participação em campanhas de pesca).

Noutros casos, consideram-se neste n.º 3 como rendimentos do trabalho dependente, proventos que não se consubstanciam, explicitamente, em remuneração de trabalho prestado, mas que têm relação com ele, por ser a existência de uma prestação de trabalho que proporciona as condições para tais rendimentos serem auferidos: estão nessa situação os rendimentos referidos nas alíneas c) (benefícios recebidos pela prestação ou em razão da prestação de trabalho dependente), d) (abonos para falhas que excedam em 5% a remuneração mensal fixa), e) (ajudas de custo e verbas para despesas de deslocação, viagens e representação, em certas condições), f) (indenizações pela mudança de local de trabalho) e h) (as gratificações referidas).

Assim, à face do art. 2.º do C.I.R.S., não são de considerar como rendimentos do trabalho dependente apenas as importâncias atribuídas aos sujeitos passivos pelas respectivas entidades patronais a título de remunerações do trabalho, sendo como tal consideradas também as indicadas naquele n.º 3.

Por isso, o facto de as gratificações referidas nos autos não constituírem retribuição de serviço ou trabalho por ele prestado não é, por si só, um obstáculo ao seu enquadramento no conceito de rendimentos do trabalho para efeitos daquele imposto.

Na referida alínea h) [actual alínea g)], prevêem-se como rendimentos do trabalho as gratificações auferidas pela prestação ou em razão da prestação do trabalho, quando não atribuídas pela entidade patronal, hipótese esta em que se enquadram as gratificações referidas os autos, pois o Recorrente José de Sousa Barbosa, exerceu funções de empregado de casino e aquelas foram-lhe atribuídas pelos respectivos clientes, como ele próprio refere nas alegações do presente recurso jurisdicional.

Por isso, é de enquadrar as referidas gratificações na alínea h) [actual alínea g)] citada.

6 – No n.º 1 do art. 4.º da Lei n.º 106/88, de 17 de Setembro (diploma que autorizou o Governo a emitir o C.I.R.S.), prevê-se o I.R.S. incida sobre o valor global dos rendimentos das categorias aí indicadas, entre as quais se inclui os rendimentos do trabalho dependente.

No n.º 2 deste artigo concretiza-se o que deve entender-se por rendimentos do trabalho dependente, indicando-se que como tal se consideram «todas as remunerações provenientes do trabalho por conta de outrem, prestado quer por servidores do Estado e das demais pessoas colectivas de direito público, quer em resultado de contrato de trabalho ou de outro a ele legalmente equiparado».

No n.º 3 do mesmo artigo, remete-se para a lei ordinária o esclarecimento dos rendimentos que se incluem em cada uma das categorias indicadas no número anterior, e, no n.º 4, estabelece-se que o imposto incidirá sobre o rendimento efectivo dos contribuintes.

Assim, o Governo estava autorizado a definir os rendimentos que devem considerar-se como rendimentos do trabalho, estando limitado na sua fixação apenas pela possibilidade de os rendimentos deverem chegarem à titularidade dos sujeitos passivos em virtude da prestação de trabalho e representarem para quem os auferem um rendimento efectivo e não meramente aparente.

No caso das gratificações referidas, é inequívoco que elas representam para quem as auferem um benefício patrimonial real.

Por outro lado, é a prestação de trabalho que permite que elas sejam auferidas.

Com efeito, o próprio Decreto-Lei n.º 422/89, de 2 de Dezembro, que ao tempo em que ocorreram os factos regulava o exercício da actividade de jogo, estabelecia no seu art. 79.º, o regime da aceitação de gratificações pelos empregados dos quadros das salas de jogos, proibindo a sua percepção individual e a sua distribuição segundo regras que vieram a ser fixadas pela Portaria n.º 1159/90, de 27 de Novembro.

Em face deste regime legal, a percepção individual pelos empregados das salas de jogos de rendimentos provenientes de gratificações não dependia sequer da eventualidade de quem os recebe ter sido contemplado com a oferta de alguma gratificação por parte de qualquer dos frequentadores das salas de jogos, mas sim, e apenas da detenção dessa qualidade de trabalhador dos quadros das salas de jogos e do exercício da correspondente actividade profissional.

Nestas condições, dependendo a percepção de tais rendimentos do exercício da profissão referida, a qualificação de tais rendimentos como provenientes do trabalho não pode considerar-se como desajustada.

Por isso, desde logo, não poderá considerar-se que ao emitir a referida alínea h) [actual alínea g)] do n.º 3 do art. 2.º do C.I.R.S., o Governo não tenha agido em sintonia com a referida lei de autorização legislativa.

7 – Por outro lado, a questão de o legislador ordinário, ao incluir esta alínea no C.I.R.S., ter extravasado os limites da lei de autorização legislativa em que se baseou a emissão do C.I.R.S. pelo Governo foi objecto de apreciação, em sede de fiscalização abstracta de constitucionalidade, no acórdão do Tribunal Constitucional n.º 497/97, de 9-7-97, publicado no *Diário da República*, II Série, de 10-10-97, páginas 12485-12496, sendo-lhe dada resposta negativa.

Como se refere neste aresto, no I.R.S. manteve-se a orientação de tributação esgotante dos rendimentos de alguma forma oriundos do trabalho, que já vigorava no domínio do imposto profissional, que visava dar satisfação à necessidade de assegurar uma repartição igualitária dos rendimentos e da riqueza.

Por isso, a actuação do Governo ao incluir os rendimentos provenientes de tais gratificações entre os rendimentos do trabalho, impossibilitando que os rendimentos efectivos com essa origem ficassem fora desse regime de repartição, era postulada pela orientação essencial do I.R.S. em matéria de tributação dos rendimentos do trabalho.

A actuação do Governo, assim, tem suporte na lei de autorização legislativa referida, pelo que não ocorre, aqui, qualquer inconstitucionalidade.

8 – Referem ainda os Recorrentes que o âmbito de aplicação da alínea h) [actual alínea g)] do n.º 3 do art. 2.º do C.I.R.S. se circunscreve apenas aos profissionais de banca dos casinos, tratando-os desigualmente em relação a outras pessoas que também auferem gratificações, embora sem regulamentação legal, pessoas essas cujas gratificações não são tributadas mas têm capacidade tributária decorrente de realidades iguais, pelo que resulta violado o princípio constitucional da igualdade.

A entender-se que os Recorrentes aludem, neste ponto, a falta de enquadramento na referida alínea h) [actual alínea g)] das gratificações recebidas, pela prestação ou em razão da prestação de trabalho, por pessoas que não são profissionais de banca de casinos, a sua posição não tem suporte legal.

Na verdade, o texto daquela norma contém uma fórmula abrangente em que se enquadram todas as gratificações desse tipo, quando não atribuídas pela entidade patronal, independentemente do tipo de actividade profissional exercido.

Por isso, não existe no texto da disposição qualquer discriminação desfavorável das pessoas que exercem a actividade profissional que o Recorrente José de Sousa Barbosa exerce.

9 – Também não há ofensa do princípio da igualdade se, na prática, apenas os trabalhadores dos casinos forem tributados por gratificações não atribuídas pela entidade patronal, se, eventualmente, se demonstrasse que isso corresponde à realidade.

Na verdade, como entendeu o Tribunal Constitucional, as eventuais dificuldades práticas em controlar, relativamente a outros grupos profissionais, quem recebe gratificações e quanto recebe, não obsta a que se tribute os que se encontram em situação em que é possível, por existir uma regulamentação, controlar os rendimentos auferidos por essa via, pois «na medida em que é possível tributar essas fontes de rendimento, estar-se-á a reduzir a margem de desigualdade que a ausência de tributação implicaria em relação ao universo de todos os contribuintes». «Não pode falar-se de uma desigualdade constitucionalmente censurável se uns contribuintes se encontram circunstancialmente mais apertadamente controlados do que outros», pelo que o princípio da igualdade não pode ser interpretado «em termos que se projectam na não tributação de alguém porque outrem, em situação de igual incidência, não é tributado por dificuldades técnicas de aplicação da lei». (?)

Por isso, ao contrário do que defendem os Recorrentes, a tributação das gratificações referidas em sede de I.R.S., em vez de violar o princípio constitucional da igualdade, é por ele reclamada, para lhes dar tratamento igual ao da generalidade dos trabalhadores por conta de outrem cujos rendimentos e capacidade contributiva pode ser controlada.

10 – Este facto de ser irrelevante para a apreciação do princípio da igualdade a eventual não tributação de membros de outras categorias profissionais, justifica que não se tivesse realizado diligências instrutórias para averiguar se esse facto corresponde ou não à realidade.

11 – Alegam ainda os Recorrentes que a tributação das gratificações referidas viola o princípio da justiça tributária e da capacidade contributiva.

A percepção de rendimentos que não tenham uma finalidade compensatória, como é o caso das referidas gratificações, proporciona a quem as auferem um acréscimo de capacidade contributiva, que deve ser considerada para efeitos fiscais por imposição do princípio da igualdade, constitucionalmente consagrado.

Por isso, a relevância daqueles rendimentos para efeitos fiscais é postulada pela própria Constituição e pelos princípios da justiça e da tributação em função da capacidade contributiva.

Por ser este o regime que a Constituição impõe, a eventual irrelevância das referidas gratificações para outros efeitos (nomeadamente subsídios de doença e desemprego), se pudesse considerar-se incongruente com este regime de tributação, justificaria a alteração destes regimes de irrelevância e não no afastamento da consideração daquelas ratificações para efeitos tributários.

Por outro lado, no que concerne às necessidades do agregado familiar, elas são atendidas em sede de I.R.S. a nível de deduções e abatimentos à matéria colectável e não no âmbito da incidência do imposto.

12 – Os Recorrentes fazem referência ainda a errónea qualificação do facto tributário.

No entanto, como se referiu, as gratificações referidas enquadram-se na alínea h) do n.º 3 do art. 2.º do C.I.R.S. [actual alínea g)], como foi

expressamente esclarecido pelo n.º 9 do art. 29.º da Lei n.º 87-B/98 de 31 de Dezembro, ao declarar que «as importâncias auferidas pelos profissionais de banca dos casinos que lhe são atribuídas pelos jogadores em função dos prémios ganhos são equiparadas a gratificações auferidas pela prestação ou em razão da prestação de trabalho».

Por outro lado, em abono da constitucionalidade desta norma valem as razões que atrás se referiram, invocadas no acórdão do Tribunal Constitucional n.º 497/97, pois não é afastada a tributação em I.R.S., dos restantes trabalhadores que auferiram gratificações daquele tipo, no âmbito da referida alínea h) [actual alínea g)] do 3 do art. 2.º do C.I.R.S.

Por isso, as gratificações em causa foram adequadamente consideradas na fixação da matéria tributável.

13 – Os Recorrentes defendem também que a tributação das gratificações referidas viola o direito comunitário.

No entanto, não há qualquer norma comunitária que proíba a tributação em sede de imposto de rendimento, sendo esta uma matéria estranha ao direito comunitário.

O mesmo não sucede em relação ao I.V.A., que é um tributo comunitário, cuja regulamentação base é feita por normas comunitárias (6.ª Directiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17-5-77), sendo sobre essa matéria que o T.J.C.E. se pronunciou nos acórdãos referidos. (3)

Assim, não estabelecendo o direito comunitário o conceito de rendimento para efeitos de impostos sobre o rendimento internos dos Estados-Membros, não se pode colocar, com razoabilidade, qualquer questão de violação do direito comunitário relativamente à tributação das referidas gratificações em sede de I.R.S., pelo que não se justifica o reenvio proposto pelos Recorrentes sobre tal matéria.

Termos em que acordam em negar provimento ao recurso e em confirmar a decisão recorrida.

Custas pelos Recorrentes, com procuradoria de 50 %, sem prejuízo do apoio judiciário.

Lisboa, 12 de Outubro de 2005. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Vítor Meira*.

(1) Neste sentido, entre muitos outros possíveis, podem ver-se os acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo de 6-6-89 (recurso n.º 26268), de 10-10-90 (recurso n.º 11946), de 31-1-90 (recurso n.º 11921), de 29-5-91 (recurso n.º 24722), de 21-3-91 (recurso n.º 9034B) e de 15-5-91 (recurso n.º 13137).

(2) Acórdão n.º 497/97, de 9 de Julho, de 9-7-1997, proferido no recurso n.º 70/89, publicado em *Acórdãos do Tribunal Constitucional* n.º 37, página 73, e no *Diário da República*, II Série, de 10-10-97.

(3) Aliás, no que concerne ao excerto do acórdão proferido no processo n.º C-404/99 reproduzido pelos Recorrentes nas suas alegações, nem se trata sequer de uma tomada de posição do T.J.C.E., mas sim de reprodução da posição da Comissão sobre essa matéria.

## Acórdão de 12 de Outubro de 2005.

### Assunto:

*Impugnação judicial. Contribuições para a segurança social. Decreto-Lei n.º 401/86, de 2 de Dezembro. Decreto*

*regulamentar. Artigo 4.º, n.º 2, do Decreto Regulamentar n.º 75/86, de 30 de Dezembro, na redacção do Decreto Regulamentar n.º 9/88, de 3 de Março.*

### Sumário:

- I — *O decreto regulamentar que dá execução a um decreto-lei, para além de não o poder contrariar, deve destinar-se a dar-lhe execução.*
- II — *O n.º 2 do artigo 4.º do Decreto Regulamentar n.º 75/86, de 30 de Dezembro, na redacção do Decreto Regulamentar n.º 9/88, de 3 de Março, na medida em que contraria o disposto nos artigos 5.º e 6.º do Decreto-Lei n.º 401/86, de 2 de Dezembro, é ilegal.*

Processo n.º 750/05-30.

Recorrente: A. A. Ferreira, S. A., e Ministério Público.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **A. A. FERREIRA, SA**, com sede na Rua da Carvalhosa, 19, Vila Nova de Gaia, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Vila Real, a liquidação de Contribuições para a Segurança Social, feita pelo Centro Regional de Segurança Social de Vila Real, no montante de 7.053,99 €

O Mm. Juiz do TAF de Mirandela julgou a impugnação improcedente.

Inconformados, quer a impugnante, quer o Ministério Público interuseram recurso para este Supremo Tribunal.

A impugnante formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. O n. 2 do art. 4º do DR n. 75/86, que foi introduzido pelo DR n. 9/88, é ilegal porque viola o n. 2 do art. 5º do DL n. 401/86.

2. Essa disposição regulamentar é também inconstitucional, por força do actual n. 6 do art. 112º da Constituição (o então n. 5 do art. 115º da Constituição).

3. A douta sentença objecto do presente recurso jurisdicional, ao aplicar, *in casu*, o referido n. 2 do art. 4º do DR n. 75/86, que foi acrescentado pelo DR n. 9/88, incorreu em erro de julgamento.

4. A douta sentença fez essa aplicação, ao considerar que um acto de liquidação de contribuições para a segurança social baseado nesse n. 2 do art. 4º é válido.

5. O STA, por douts acórdãos de 16/6/2004, já veio, noutro processo, reconhecer que a razão está com a ora recorrente (proc. 297/04 – 2ª Secção).

Por sua vez, o Senhor Procurador das República formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. É ilegal o artigo único do Dec. Reg. n. 9/88, de 03/03, no segmento em que, acrescentando um n. 2 ao arte 4º do Dec. Reg. n. 75/86, de 30/12, o fez em contrariedade com o estatuído nos arts 5 e 6 do DL 401/86, de 02/12.

2. Ilegalidade que se traduz na exclusão pela norma regulamentar de algumas entidades patronais e seus trabalhadores do regime legal (de Decreto Lei) que, sem vazios, estabelecia o regime contributivo aplicável a todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem e respectivas entidades patronais.

3. A sentença recorrida não perfilhando tal entendimento violou, por erro de aplicação e de interpretação, os normativos citados.

4. Pelo que deve ser revogada e substituída por outra que julgue procedente a acção, naquela parte; seja, tão só anulando-se o acto tributário na parte em que liquidou contribuições por aplicação de taxas superiores às previstas nos art's 5 e 6 do DL 401/86, de 02/12.

5. Com o que se julgará procedente, como é de lei e justiça, o nosso recurso aqui interposto.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o EPGA defende que os recursos merecem provimento. Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. A impugnante apurou e pagou contribuições no montante de 7.053,99 € referente ao mês de Novembro de 2001, aplicando a taxa social única – 34,75 %.

3. Está em causa a eventual ilegalidade do n. 2 do art. 4º do Decreto Regulamentar n. 75/86, de 30/12, introduzido pelo Decreto Regulamentar n. 9/88, de 3/3.

Aquele primeiro diploma visa regulamentar o Decreto-Lei n. 401/86, de 2/12 e o segundo procedeu a duas alterações aqueloutro diploma.

O diploma fundamental é assim o referido DL n. 401/86, servindo os restantes para o regulamentar.

O objectivo deste diploma vem consagrado no seu art. 1º, que o define assim:

“O presente diploma tem por objectivo alargar o âmbito do regime geral de segurança social a todos os trabalhadores que exerçam actividades agrícolas através da vinculação obrigatória, tendo em atenção as condições específicas do exercício da actividade ao regime geral dos trabalhadores por conta de outrem ou ao regime dos trabalhadores independentes, de acordo com as normas constantes deste diploma”.

O art. 5º do citado Decreto definiu qual o regime contributivo dos trabalhadores agrícolas por conta de outrem e o art. 6º definiu o regime contributivo de outros trabalhadores por conta de outrem.

Por sua vez, em execução daquele Decreto-Lei, o art. 4º do DR n. 75/86 veio definir quais as “actividades equiparadas a actividades agrícolas”.

Mas, aditando um n. 2 ao referido art. 4º deste diploma, o DR n. 9/88, veio restringir as “actividades equiparadas a actividades agrícolas”, estipulando que, “não se consideram explorações agrícolas para os efeitos deste diploma as que se destinem essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituam, em si mesmas, objectivos dessas empresas”.

Pois bem.

Desta restrição, e em execução dela, a liquidação impugnada sofreu um acréscimo, já que deu origem à aplicação de taxas superiores às previstas nos art's. 5º e 6º do citado DL n. 401/86.

Assim, se for ilegal, como defendem os recorrentes, o citado diploma regulamentar, ilegal será a liquidação impugnada (na parte em que as taxas respectivas superarem as previstas nos referidos normativos atrás citados).

Como é sabido, o regulamento normativo que dá execução a um decreto-lei, para além de não o poder contrariar “não pode ir além de dar-lhe execução, concretizando e precisando o regime nele estabelecido, mas não podendo, ele mesmo, fixar de modo independente, um regime legal que vá além do contido no diploma legal regulamentado”.

Será que o regulamento em questão ultrapassou essa execução?

Este Supremo Tribunal vem entendendo que sim, constituindo o acórdão deste Supremo Tribunal de 16/6/2004 (rec. n. 297/04) um estudo aturado da questão, que merece o nosso inteiro acolhimento, e para cuja fundamentação completa remetemos.

Escreveu-se nomeadamente no citado aresto:

“...O que está em causa é saber se o regime contributivo fixado no decreto-lei n. 401/86 – e já vimos ser ele mais favorável do que o geral – se aplica, ou não (neste último caso, negativo, por força do diploma regulamentar de 1988), a trabalhadores agrícolas de empresas do sector secundário, e a elas mesmas, quando a actividade agrícola desenvolvida vise a produção de matérias-primas para fornecimento e manutenção de indústrias transformadoras.

“Ora, os já apontados artigos 5º e 6º do decreto-lei n. 401/86 definem, sem deixar espaços vazios, os regimes contributivos para a segurança social de todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, e reparam o correspondente esforço entre o trabalhador e a respectiva entidade patronal.

“Como assim, com a entrada em vigor do decreto-lei, em 1 de Janeiro de 1987 (cf. o artigo 12º), a recorrente passou a estar obrigada aos respectivos descontos nos salários dos seus trabalhadores agrícolas, e à sua entrega nos cofres da previdência, conjuntamente com a contribuição a seu cargo.

“Evidencia-se, assim, que, neste ponto, a lei não carecia de regulamentação.

“O que aconteceu com a publicação do decreto regulamentar n. 9/98 foi, afinal, a alteração do regime contributivo a que até então estava sujeita a recorrente, tal como os seus trabalhadores agrícolas. Modificação que decorreu desse decreto regulamentar, o qual, todavia, não podia dispor contra o decreto-lei n. 401/86, nem, sequer, para além dele, pois o administrador não dispunha de credencial, emitida pelo legislador, para estabelecer, ele mesmo, o regime contributivo aplicável ou, sequer, o universo subjectivo por ele atingido.

“A matéria que o diploma legal, por si só, já disciplina, sem necessidade de regulamentação, não pode ser contrariada pelo regulamento, nem este poderá estabelecer em matérias de que se não ocupe a lei, tendo que limitar-se ao necessário para assegurar a sua execução.

“É o certo é que o diploma legal aqui regulamentado não consagra vários regimes contributivos conforme seja principal ou acessória a actividade agrícola desenvolvida pelas entidades patronais dos respectivos trabalhadores.

“Não podia, pois, um regulamento intervir nesse domínio, alterando o regime contributivo fixado nas normas legais a que era suposto dar mera execução, relativamente a certas entidades patronais e aos seus trabalhadores,

“E foi o que aconteceu, pela já apontada via indirecta...”.

E adiante:

“Temos, pois, que ... é ilegal o artigo único do decreto regulamentar n. 9/88, de 3 de Março, no segmento em que, acrescentando um n. 2

ao artigo 4º do decreto regulamentar n. 75/86, de 30 de Dezembro, o fez em contrariedade com o disposto nos artigos 5º e 6º do decreto-lei n. 401/86, de 2 de Dezembro, na medida em que nestas últimas normas se estabelece o regime contributivo aplicável a todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, e respectivas entidades patronais, e na norma regulamentar se quiseram excluir daquele regime algumas dessas entidades patronais, e seus trabalhadores”.

Assim, o acto tributário impugnado é ilegal, na medida em que as taxas aplicadas são superiores às previstas nos referidos artºs. 5º e 6º do referido DL n. 401/86. E apenas nessa medida.

4. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento aos recursos interpostos (pela impugnante e pelo Ministério Público), revogando-se a sentença recorrida, julgando-se, em consequência, procedente a impugnação, pelo que se anula o acto tributário impugnado, na parte em que liquidou contribuições por aplicação de taxas superiores às previstas nos ditos artºs. 5º e 6º do Dec.-Lei n. 401/86.

Sem custas.

Lisboa, 12 de Outubro de 2005. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Vítor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 12 de Outubro de 2005.

Processo n.º 795/03-30.

Recorrente: José Ventura dos Reis.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Alfredo Madureira.

Em conferência, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

Notificado do acórdão de fls. 193 e seguintes que lhe negou provimento ao recurso jurisdicional e, assim, confirmou a sentença do TT de Coimbra que lhe julgara improcedente a impugnação judicial que deduzira contra os actos de liquidação do imposto sobre as sucessões e doações mais juros compensatórios do ano de 1998, efectuadas no processo do imposto sucessório n.º 3836 instaurado na 2ª Repartição de Finanças da Figueira da Foz, no montante de 213.048.452\$00, o Impugnante José Ventura dos Reis, manifestando a sua não conformação com o sentido do julgado, veio agora aos autos requerer a **aclaração** e a **reforma** daquele aresto.

Aclaração quanto:

- ao critério normativo determinante da exclusão do relevo das relações materiais causadas pelo contrato promessa e qual a razão para se ter valorado um conceito “económico-fáctico” de doação em detrimento da mesma valoração para as relações estabelecidas após celebração do referido contrato que não podem deixar de compreender-se, a essa mesmissíma luz, como contrapartida económica.

- ao critério normativo que presidiu à exclusão da consideração de que inexistiu uma materialização do clausulado prometido quando nos autos nada conste em sentido diverso sem que, ao menos, sendo esse um ponto decisivo para a aplicação do direito, tivesse havido lugar à ampliação da matéria de facto.

E reforma

- no sentido de admitir a ampliação da base fáctica firmada na 1ª instância;

ou, caso assim se não entenda,

- se pronuncie pela inconstitucionalidade do critério normativo que permite ao tribunal, em processo tributário, proferir uma decisão nos casos em que, cabendo ao juiz realizar quando não constam dos autos elementos fácticos relevantes, que determinariam uma diferente ponderação jurídica da que se efectuou.

- se pronuncie pela inconstitucionalidade do critério normativo de onde se extraia que, estando o juiz obrigado a realizar todas as diligências que se lhe afiguram úteis para conhecer a verdade relativamente aos factos alegados ou de que officiosamente se pode conhecer, não haja lugar à ampliação da matéria de facto quando não conste dos autos uma realidade com relevo para a justa decisão da causa, julgando o tribunal a partir de uma base fáctica que não permite sustentar a conclusão alcançada em termos de a manter na hipótese de se trazerem aos autos elementos fácticos de onde se extraia um diferente enquadramento jurídico da realidade julgada.

Ouvido o Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal e a Requerida Fazenda Pública, ambos se pronunciaram pelo indeferimento do pedido formulado em qualquer das suas vertentes.

Aquele Ilustre Magistrado do Ministério Público sustentando, quanto ao pedido de aclaração, que o Requerente “... não identifica nenhum passo (do acórdão) que seja obscuro ou ambíguo (cfr. art.º 669º n.º 1 al. a) do CPC e ac. de 19.5.99, r. 22718);

e quanto ao pedido de reforma que o Requerente “não alega nem demonstra lapsos manifestos do tribunal na determinação das normas aplicáveis ou na qualificação jurídica dos factos ou na decisão, face aos elementos que constam dos autos (cfr. art.º 669º n.º 2 al. a) e b) do CPC)

O Ex.mo Representante da Fazenda Pública opinou, por sua vez, quanto à requerida aclaração “... não ocorrerem os pressupostos de aclaração porquanto, conforme o próprio requerente afirma perceber, o duto Acórdão é perfeitamente claro ao considerar que a mera e estrita celebração de contrato promessa não permite por si só uma compreensão do material fáctico emergente dos autos como dando corpo a uma relação materialmente marcada pela onerosidade.”

Assim “... não se verificando situação de obscuridade ou ambiguidade, não se verificam os pressupostos da alínea a) do artigo 669º do CPC.”

E no que concerne à igualmente requerida reforma do acórdão, com fundamento em elementos fácticos que, embora não constando do processo, se adquiridos no âmbito do poder inquisitório do juiz tributário, conduziram a solução jurídica diversa, sustenta que tal tese carece em absoluto de enquadramento nos fundamentos legais previstos.

Colhidos os vistos, cumpre decidir.

Transcritos os pedidos formulados, vejamos os argumentos invocados pelo Requerente para os sustentar, tendo sempre presente a afirmação primeira de não conformação com o sentido do decidido.

Nas considerações produzidas e que constam do requerimento em aprego relevam, para a economia desta decisão, mais uma vez referências claras e inequívocas quer aos factos dados por assentes, quer aos



juízos que, nesta sede também, o tribunal formulou e em que depois fundamentou a, de novo questionada, decisão de direito.

Aí estão a evidenciá-lo referências claras ao sentido do decidido e a concretos pontos da factualidade considerada que o Requerente afirma não sufragar para, com apoio de jurisprudência que convoca, concluir por solução jurídica diversa da acolhida pelo assim sindicado aresto,

Sempre acentuando invocação de factualidade que o probatório não consagrou e que o Requerente, à revelia daquele, persiste em afirmar para porventura ver consagrado ou, no mínimo, viabilizado através da também peticionada ampliação da matéria de facto fixada e agora assente.

Mas atentemos no que a lei e a doutrina estabelecem sobre os instrumentos processuais em questão.

Rege o artigo 669º do Código de Processo Civil - n.º 1 al. a), quanto à aclaração e n.º 2, alíneas a) e b), relativamente à reforma.

Nele se estabelece, além do mais, que às partes é concedido o direito de requererem ao Tribunal que proferiu a decisão o *esclarecimento de alguma obscuridade ou ambiguidade que ela contenha* - cfr. al. a) do n.º 1 do citado art.º 669º do CPC - aclaração -.

E, agora, desde a reforma de processo civil operada pelos DL n.º 329-A/95 e 180/96, respectivamente de 12 de Dezembro e 25 de Setembro, também quanto à reforma da decisão (sentença ou acórdão) quando *tenha ocorrido manifesto lapso do juiz... na determinação da norma aplicável ou na qualificação jurídica dos factos* - al. a) do n.º 2 do referido art.º 669º do CPC -,

Ou quando *constem do processo documentos ou quaisquer elementos que, só por si, impliquem necessariamente decisão diversa da proferida e que o juiz, por lapso manifesto, não haja tomado em consideração* - al. b) do n.º 2 do citado art.º 669º do CPC.

Tudo visto e à luz do normativo legal que se deixa transcrito, no que releva em sede da decisão que agora cumpre, importa afirmar, desde já, a total improcedência do requerido em qualquer das suas vertentes.

Com efeito, já quanto à requerida aclaração, e tal como a doutrina vem ensinando, para poder lograr deferimento imperioso seria que o Requerente invocasse e demonstrasse alguma obscuridade ou ambiguidade que a questionada decisão porventura contivesse.

Obscuridade e ambiguidade que, como já ensinava Alberto dos Reis, só se verificam quando ela, a decisão, *contém algum passo cujo sentido seja ininteligível ou quando alguma passagem se preste a interpretações diferentes*.

Ora nada disso ocorre na situação ajuizada, nem o Requerente o alega sequer.

Ao contrário, é antes bem claro, quiçá manifesto, que o Requerente entendeu perfeitamente todo o sentido do questionado acórdão e o interpretou precisamente no sentido que este Supremo Tribunal e Secção lhe conferiu.

Porque assim, nada haverá a esclarecer ou aclarar.

Por sua vez e no que concerne à também peticionada reforma do acórdão, meio processual, introduzido no ordenamento jurídico pela reforma legislativa de 1996 (DI n.º 329-A/95, de 12 de Dezembro e DL n.º 180/96 de 25 de Setembro) que viabiliza assim e também o eventual suprimento do erro de julgamento quanto ao mérito,

Importa ter presente que este há-se circunscrever-se a situações de natureza bem excepcional, *de lapso manifesto, de violação de lei expressa ou quando dos autos constem elementos, designadamente de índole*

*documental que impliquem decisão em sentido diverso e não tenham sido considerados igualmente por lapso manifesto*, como não deixou de se acentuar, assim se esclarecendo o alcance da inovação legislativa, no preâmbulo do primeiro dos referidos diplomas legais,

Para, sem quebra da estabilidade das decisões judiciais que importa salvaguardar, quando já ordinariamente irrecorríveis, assim procurar dar também satisfação à declarada *“preocupação de realização efectiva e adequada do direito material e no entendimento de que será mais útil, à paz social e ao prestígio e dignidade que a administração da justiça coenvolve, corrigir que perpetuar um erro juridicamente insustentável...”*.

Ora, compulsado o requerimento em apreço, importa concluir que, tal como acentuam quer o Ex.mo Magistrado do Ministério Público, quer a Recorrida Fazenda Pública, dele não emerge ou resulta sequer indicação do preceito legal que o viabilize nem indicação de qualquer dos apontados requisitos/pressupostos legais da peticionada reforma de acórdão,

Dele não constam, com efeito, indicação ou referência de qualquer lapso e muito menos manifesto do tribunal na determinação das normas aplicáveis ou na qualificação jurídica dos factos, nem invocação de documentos ou outros elementos constantes do processo que, por si só, demandassem necessariamente solução diversa da proferida e que o tribunal, ainda por lapso manifesto, não tivesse tomado em consideração.

Pelo contrário, também neste segmento, do requerimento em apreço decorre antes, bem inequivocamente, que o Requerente mais não persegue do que a eventual abertura de uma nova instância de recurso, instância que a lei não permite.

O alegado erro de julgamento e a alteração do sentido do decidido não *cabem* no âmbito deste meio processual,

Meio processual que igualmente não comporta a requerida ampliação da matéria de facto nem a suscitada emissão de pronúncia sobre constitucionalidade.

Pelo exposto e sem necessidade de outros ou melhores considerandos, acordam os Juízes desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo em indeferir o pedido de aclaração e reforma do acórdão de fls. 193 e seguintes.

Custas pelo Requerente fixando a taxa de justiça em 95 Euros.

Lisboa, 12 de Outubro de 2005. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 19 de Outubro de 2005.

### Assunto:

*Oposição à execução fiscal. IRS. Duplicação de colecta.*

### Sumário:

*I — Não há duplicação de colecta se o contribuinte, residente em Portugal, for tributado pelos rendimentos do trabalho auferidos na Alemanha e igualmente por IRS no seu país de origem.*

- II — *Na verdade, não só o imposto em causa não é o mesmo como também não foi aplicada a mesma norma ao mesmo facto ou situação tributária.*
- III — *O que houve foi a aplicação de duas normas distintas pertencentes a ordenamentos jurídicos também distintos (o alemão e o português) ao mesmo facto tributário, o que integra o conceito de dupla tributação.*
- IV — *Daí que a forma de reagir contra essa dupla tributação seja a impugnação judicial do acto de liquidação do IRS nacional, que violou, assim, a Convenção celebrada entre aqueles dois países, constante da Lei n.º 12/82, de 3 de Junho, e não a oposição à execução fiscal, com fundamento em duplicação de colecta.*

Processo n.º 119/05-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Armando Florentino Ribeiro Cerqueira.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 — A Fazenda Pública, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, que concedeu provimento à oposição deduzida por Armando Florentino Ribeiro Cerqueira, contribuinte n.º 127790080, residente na Rua do Prado, n.º 235, Moledo, Caminha, contra a execução fiscal por dívida de IRS e juros compensatórios, respeitantes ao ano de 2000, no valor global de €4.844,47, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1. Existe uma distinção entre o conceito legal de duplicação de colecta, vertido no art.º 205.º, n.º 1 do CPPT, e os conceitos de dupla tributação interna e de dupla tributação internacional (este *in casu*).

2. Para que ocorra duplicação de colecta é necessária a verificação integral do condicionalismo previsto no n.º 1 do art.º 205.º do CPPT.

3. No caso *sub judicio*, não se aplicou mais do que uma vez a mesma norma de direito interno à mesma situação, antes a tributação operada decorre da aplicação de normas distintas de ordenamentos jurídicos estaduais distintos. (do Estado Alemão e do Estado Português)

4. A dupla tributação internacional, pressupondo o concurso real de normas de vários ordenamentos jurídicos, origina nesses ordenamentos vários créditos tributários de que, *in casu*, seriam titulares o Estado português e o Estado alemão.

5. A invocada Convenção entre Portugal e a República Federal da Alemanha, aprovada pela Lei n.º 12/82, 3.6, visa atenuar ou eliminar dos efeitos da cumulação de pretensões fiscais de ambos os Estados, eliminando a dupla tributação — internacional através da limitação do imposto. (art.º 24.º da CDT)

6. Essa convenção não se aplica à figura jurídico-fiscal de duplicação de colecta, definida no art.º 205.º, n.º 1, do CPPT decorrente da aplicação plúrima e exclusiva de uma norma de direito português, que não de normas distintas de ordenamentos jurídicos estaduais distintos, *in casu*, da Alemanha e de Portugal.

7. Ao decidir, como decidiu, o Mm.º Juiz *a quo* interpretou e aplicou indevidamente o art.º 205.º, n.º 1 do CPPT.

O oponente contra-alegou, concluindo da seguinte forma:

1- Não pode haver lugar à dívida relativa ao IRS de 2000 uma vez que neste ano o recorrido era emigrante na Alemanha onde, como demonstrou documentalmente, pagou os seus impostos relativos aos rendimentos do seu trabalho auferidos nesse ano.

2- Porém, apesar de o recorrido ter entregue a sua declaração de IRS em Portugal quando instado a tal pela A.T., esta não considerou as deduções de imposto efectuadas na Alemanha, actuando assim ilegalmente, ao não atender nem aos encargos com a vida familiar, nem àquelas deduções sobre o IRS de 2000.

3- A ilegalidade da actuação da A.T. resulta, além do mais, do facto de esta violar a Convenção para Evitar a Dupla Tributação celebrada entre Portugal e a Alemanha, concretamente o disposto no seu artigo 15.º, n.º 1 e n.º 2, al. a). da Lei 12/82 de 3 de Junho.

4- Pois não se verificavam *in casu* nenhuma das circunstâncias previstas para que o requerido fosse tributado em Portugal, onde, salvo melhor opinião, nem sequer estaria obrigado a apresentar a sua Declaração.

5- De resto, o Mm.º Juiz *a quo* deu como provados para a decisão da causa, os factos enunciados nas alíneas a) a h) da Douta Sentença em crise que se dão por integralmente reproduzidos para todos os efeitos legais e que afastam efectivamente a sujeição a tributação em Portugal dos rendimentos auferidos pelo recorrido em 2000.

6- Isto porque, nos termos do artigo 15.º, n.º 1 e n.º 2, al. a) da Lei 12/82 de 03-06, as remunerações de um trabalhador de um estado membro podem ser tributadas no estado membro onde presta trabalho desde que este ali tenha habitado 183 dias no ano a que o rendimento respeita, o que se demonstrou ter sucedido com o recorrido.

7- Deste modo mostrou-se preenchida a condição necessária e suficiente para afastar a obrigação de apresentação da declaração em Portugal, ainda que considerando ser este o Estado da residência, face a que os demais membros do agregado familiar aqui residem.

8- Assim, o imposto sobre os rendimentos pago na Alemanha foi-o validamente.

9- Pelo que a nova cobrança efectuada pela A.T. Portuguesa abusiva é ilegal, pois assenta numa dupla tributação sobre os mesmos rendimentos do trabalho do sujeito passivo, anteriormente já tributados no país onde trabalha, constituindo pois Dupla Colecta. Cfr. Artigo 205.º do C.P.P.T.

10- Estão de facto em causa a mesma realidade e ano fiscal, pelo que tem que reconhecer-se a existência de dupla tributação e logo de duplicação da colecta, que é ilegal face ao estatuído na Lei 12/82 de 3-6.

11- Ao concluir pela existência de duplicação da colecta, o Mm.º Juiz *a quo* aplicou correctamente a legislação citada, pelo que a sua decisão deverá ser mantida e confirmada para todos os efeitos legais.

O Exm.º Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido do provimento do recurso, já que “tendo em conta a factualidade estabelecida e a norma do art.º 205.º n.º 1 do CPPT, donde resulta que aquela duplicação “resulta da aplicação do mesmo preceito legal mais que uma vez ao mesmo facto tributário...é bom de ver que, no caso não ocorre aquele fundamento de oposição...”.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 — A sentença recorrida, fixou a seguinte matéria de facto:

1. Em 21/11/2001, o Oponente apresentou a sua declaração de IRS respeitante ao ano fiscal de 2000, na qual mencionou o pagamento de imposto efectuado na Alemanha;

2. O Oponente foi notificado mediante a liquidação 2001 4133856449, para pagar a quantia de €4.844,47, sendo €4.621,98 de imposto e 222,49 de juros compensatórios, com termo do prazo de pagamento a 28/01/2002;

3. Por indicação do serviço de finanças o Oponente não efectuou este pagamento, tendo, em 04/02/2002 foi apresentada uma declaração de substituição relativamente ao IRS do ano 2000, segundo sugestão do referido serviço;

4. O Oponente é emigrante na Alemanha desde 02/04/1980;

5. No ano de 2000, o Oponente permaneceu e trabalhou na Alemanha por mais de 183 dias;

6. O Oponente pagou na Alemanha €7.410,04 de IRS respeitante ao ano de 2000;

7. Mediante Aviso-Citação datado de 10/07/2002, o Oponente foi citado de que contra ele corria termos um processo de execução por dívidas de IRS do ano 2000;

8. Em 02/08/2002, foi interposta a presente Oposição.

3 – Como bem anota o Exm<sup>o</sup> Procurador-Geral Adjunto, no seu douto parecer, o que está em causa no presente recurso é saber se existe ou não duplicação de colecta, já que foi com este fundamento, previsto na al. g) do n<sup>o</sup> 1 do art<sup>o</sup> 204<sup>o</sup> do CPPT, que foi considerada admissível a presente oposição.

Na sentença recorrida, entendeu o Mm<sup>o</sup> Juiz “a quo” que, tendo sido dado como provado que o oponente havia já pago, na Alemanha, onde era emigrante há mais de 183 dias, o IRS correspondente ao ano de 2000, não podia a Administração Fiscal portuguesa tributar novamente o recorrente por idêntico imposto, já que isso não só representava uma violência, tanto mais que é o serviço de finanças local que intenta o processo executivo, “quando pelos vistos foi nesta mesma repartição que o contribuinte foi aconselhado a não pagar e a apresentar uma declaração de substituição”, mas também “é precisamente para estas situações que existe a Convenção para Evitar a Dupla Tributação”, como resulta da conjugação do disposto nos n<sup>os</sup> 1 e 2, al. a) do seu art<sup>o</sup> 15<sup>o</sup>.

Sendo assim, escreve-se ainda na referida sentença, “a Administração Fiscal... portuguesa está a pretender cobrar duas vezes o mesmo imposto, ou seja, o imposto relativo aos rendimentos do trabalho do mesmo período de tempo, pelo que existe duplicação de colecta”.

É contra o assim decidido que, como vimos, se insurge a recorrente Fazenda Pública, já que e no seu entender, duplicação de colecta e duplicação de tributação são conceitos legais distintos, pelo que, não tendo a Administração Fiscal aplicado a mesma norma de direito interno à mesma situação, antes a tributação operada decorre da aplicação de normas distintas de ordenamentos jurídicos estaduais distintos (do Estado Alemão e do Estado Português), não se pode falar de duplicação de colecta, por não se encontrarem preenchidos os seus pressupostos.

Vejamos, então, se lhe assiste razão.

4 – Desde logo e da leitura da sentença, ressalta com mediana evidência que o Mm<sup>o</sup> Juiz “a quo” confunde os conceitos legais de duplicação de colecta e de dupla tributação.

Dispõe o art<sup>o</sup> 205<sup>o</sup>, n<sup>o</sup> 1 do CPPT que “haverá duplicação de colecta para efeitos do artigo anterior quando, estando pago por inteiro um tributo, se exigir da mesma ou de diferente pessoa um outro de igual natureza, referente ao mesmo facto tributário e ao mesmo período de tempo”.

São, assim e cumulativamente, seus requisitos:

a) unicidade dos factos tributários;

b) identidade de natureza entre a contribuição ou imposto e o que de novo se exige;

c) coincidência temporal do imposto pago e o que de novo se pretende cobrar.

Por outro lado, acrescenta, ainda, Jorge Sousa, in CPPT anotado, 4<sup>a</sup> ed., pág. 930 que “o alcance da duplicação de colecta é impedir que seja repetida a cobrança de um mesmo tributo.

A duplicação de colecta resulta da aplicação do mesmo preceito legal mais do que uma vez ao mesmo facto tributário ou situação tributária.

No entanto, torna-se necessário que a realidade fáctica que está subjacente à pluralidade de liquidações seja a mesma, o que não acontecerá, por exemplo, no caso de liquidações adicionais, em que se pretende cobrar um tributo que, indevidamente, não foi liquidado inicialmente...

Distinta da duplicação de colecta é a dupla tributação, que ocorre quando há dois tributos que incidem sobre o mesmo facto tributário”.

Aliás e a propósito da distinção entre a duplicação de colecta e duplicação de tributação, importa lembrar aqui o que refere Nuno Sá Gomes, in Manual de Direito Fiscal, vol. II, 1999, pág. 465, citado pela recorrente nas suas alegações e que, por isso mesmo, nos dispensámos de estar aqui a repetir, mas para onde nos remetemos.

Feitas estas considerações e ao contrário daquilo que vem decidido na sentença recorrida, no caso dos autos a factualidade apurada não configura o conceito legal de duplicação de colecta.

Na verdade, não só o imposto em causa não é o mesmo, como também não foi aplicada a mesma norma ao mesmo facto ou situação tributária.

O que houve foi a aplicação de duas normas distintas pertencentes a ordenamentos jurídicos também distintos (o Alemão e o Português) ao mesmo facto tributário, o que integra o conceito de dupla tributação.

Sendo assim e ao contrário daquilo que fez o Mm<sup>o</sup> Juiz “a quo” na sentença recorrida, no caso dos autos não se pode lançar mão da convenção celebrada entre a Alemanha e Portugal, aprovada pela Lei n<sup>o</sup> 12/82 de 3/6, para justificar a existência de duplicação de colecta, já que e como bem salienta a recorrente, aquela visa atenuar ou eliminar os efeitos da acumulação das pretensões fiscais de ambos os Estados, eliminando a dupla tributação, como resulta do seu art<sup>o</sup> 24<sup>o</sup>, n<sup>o</sup> 1.

Com efeito, estabelece este preceito legal que se o residente em Portugal obtiver rendimentos na Alemanha será deduzida ao imposto pago em Portugal uma importância igual ao imposto que tenha pago na Alemanha, com um limite de dedução.

“As pretensões fiscais geram-se a partir de cada ordenamento soberano, limitando-se as convenções a consignar regras destinadas a repartir os poderes em concurso ou a atenuar ou eliminar os efeitos do respectivo cúmulo” (Alberto Xavier, in Direito Tributário Internacional, Almedina 1993, pág. 38, também citado pela recorrente na sua motivação do recurso).

Daí que a forma de reagir contra a dupla tributação seja a impugnação judicial do acto de liquidação de IRS nacional, que violou a Convenção e não a oposição à execução fiscal com fundamento em duplicação de colecta.

Sendo assim, não há que reconhecer como verificados os pressupostos da duplicação de colecta, tal como o fez a sentença recorrida, pelo que a oposição à execução fiscal não pode proceder.

5 – Nestes termos e com este fundamento, acorda-se em conceder provimento ao recurso e revogar a sentença recorrida, julgando-se a oposição à execução fiscal improcedente, devendo os autos baixar à 1ª instância para apreciação dos fundamentos de oposição à execução fiscal invocados pelo oponente, se a tal nada obstar.

Custas pelo recorrido na 1ª instância e neste Supremo Tribunal Administrativo, fixando-se aqui a procuradoria em 50 %.

Lisboa, 19 de Outubro de 2005. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Vítor Meira*.

## Acórdão de 19 de Outubro de 2005.

### Assunto:

*Reversão. Oposição à execução fiscal. Matéria de facto. Poderes de cognição do STA. Artigo 21.º, n.º 4, do ETAF, anterior redacção. Decisão de não realização de novas diligências (artigo 40.º do CPT). Convite ao aperfeiçoamento da petição inicial.*

### Sumário:

- I — Nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1.ª instância, o Supremo Tribunal Administrativo apenas conhece de matéria de direito (artigo 21.º, n.º 4, do ETAF, anterior redacção).*
- II — Assim, uma vez fixada a matéria de facto pelo Tribunal Central Administrativo, este STA não pode alterar o decidido por aquele Tribunal, nem confrontar com os do recorrente os juízos de valor por ele formulados sobre factos.*
- III — A decisão sobre a realização de novas diligências úteis para a descoberta da verdade, permitida pelo artigo 40.º, n.º 1, do CPT, insere-se na actividade tendente à fixação da matéria de facto, que é da exclusiva competência das instâncias.*
- IV — É de ordenar o aperfeiçoamento da petição inicial, nos termos conjugados dos artigos 19.º do CPPT e 508.º, n.º 3, do CPC, sempre que a mesma apresente insuficiências ou imprecisões na exposição ou concretização da matéria de facto alegada.*

Processo n.º 227/05-30.

Recorrente: Pelágio Eurico de Assunção Matos Lopes de Madureira.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons.º Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Pelágio Eurico de Assunção Matos Lopes de Madureira, residente no Bairro da Encarnação, n.º 27, Lisboa, não se conformando com o

acórdão do Tribunal Central Administrativo, que negou provimento ao recurso que interpôs da sentença proferida pelo Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa que havia julgado parcialmente improcedente a oposição à execução fiscal, que contra ele reverteu na qualidade de responsável subsidiário da firma C.G.A. - Centro de Gestão Automatizada, SA, - para cobrança de dívida por contribuições à Segurança Social e respectivos juros, incluindo também os de mora, respeitantes aos meses de Dezembro de 1989, Março a Novembro de 1990, Janeiro a Março e Junho a Novembro de 1991, dele vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

a) A matéria assente nos presentes autos desconsiderou em absoluto factos referidos pelas testemunhas nos depoimentos que prestaram no âmbito dos presentes autos;

b) Tendo sido apontados por aquelas testemunhas eventuais causas de exclusão da culpa do ora recorrente, presumida por força do art.º 13.º do Código de Processo Tributário, competia ao Mmo. Juiz da 1ª Instância averiguar da verdade material;

c) O art.º 40º do Código de Processo Tributário impunha-lhe essa obrigação, na medida em que consagra, não uma mera faculdade do julgador, mas um verdadeiro poder-dever;

d) Quando se entenda, como faz o acórdão recorrido, que a matéria alegada na petição de oposição nem para o exercício dessa faculdade era suficiente, há, então, que concluir que houve má prática judicial quando não foi ordenado o aperfeiçoamento daquela peça processual;

e) Ou seja, se os factos alegados, qualquer que fosse a prova que sobre eles fosse feita, não eram de molde a ilidir a presunção da culpa do aqui recorrente, não teria sido sequer necessário produzir a prova oferecida;

f) Se, dos depoimentos das testemunhas inquiridas, surgem factos susceptíveis de vir a excluir aquela culpa presumida, tinha o Mmo. Juiz da 1ª Instância de perseguir a verdade, por a isso mesmo estar obrigado por força dos princípios por que se rege o processo tributário;

g) Houve, assim, violação, por não aplicação, do art.º 40º do Código de Processo Tributário, de que resultou, indirectamente, violação dos art.ºs 13º e 286º, alínea b), do mesmo diploma.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exm.º Procurador-Geral Adjunto emitiu duto parecer no sentido de ser negado provimento ao recurso, já que “a conclusão a) das alegações de recurso não pode, sequer, ser conhecida, vista as regras do art.º 21º n.º 4 do ETAF.

As conclusões b), c) e f) não procedem porque o tribunal “a quo” fez boa interpretação da lei e dos factos ao decidir que o juiz tributário não violou o art.º 40º do CPT.

Finalmente, também não procede a conclusão d) porque os poderes inquisitórios do juiz tributário são exercidos sobre a matéria de facto alegada e é da exclusiva responsabilidade das partes o que se alega e como se alega”.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

a) A execução fiscal, por dependência da qual foi deduzida a presente oposição, respeita a contribuições em dívida ao Centro Regional de Segurança Social de Lisboa e respectivos juros, dos meses de Dezembro de 1989, Março a Novembro de 1990, Janeiro a Março e Junho a Novembro de 1991, no montante global de 17.590.324\$00, conforme

certidão cuja cópia consta de fls. 8 e 9 dos autos e que aqui se dá por integralmente reproduzida.

b) Tal execução (n.º 3123-92/101807.8, da RF do 6.º BF de Lisboa), foi instaurada pela Fazenda Nacional contra «C.G.A. — Centro de Gestão Automatizada, SA.».

c) Por despacho de 27/11/95, com fundamento na inexistência de bens penhoráveis no património da primitiva executada, foi a execução mandada reverter contra o ora oponente, o qual veio a ser citado, para os seus termos, em 4/1/96.

d) O oponente, em 28/3/89, foi nomeado administrador da devedora originária.

e) No dia 24/1/96, deu entrada na RF do 6.º BF de Lisboa a petição inicial correspondente aos presentes autos.

3 – Como é sabido, nos processos inicialmente julgados pelos Tribunais Tributários de 1.ª Instância, esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo apenas conhece de matéria de direito, como é o caso, não se inscrevendo a apreciação de pretensos erros na apreciação da prova e na fixação de factos materiais (cfr. art.º 21.º, n.º 4 do ETAF, anterior redacção), salvo se houver ofensa de uma disposição expressa da lei que exija certa espécie de prova para a existência de um facto ou que exija a força de determinado meio de prova (art.º 722.º, n.º 2 do CPC).

Como salienta Antunes Varela, in RLJ, ano 122.º, pág. 120, “os juízos de facto (juízos de valor sobre matéria de facto) cuja emissão ou formulação se apoia em simples critérios próprios do bom pai de família, do homo prudens, do homem comum, só podem ser apreciados pela Relação e não pelo Supremo Tribunal de Justiça. Os juízos sobre matéria de facto que, na sua formulação, apelam essencialmente para a sensibilidade ou intuição do jurista, para a formação especializada do julgador, que, estão mais perto do sentido da norma aplicável ou dos critérios de valorização da lei, são do conhecimento do Supremo Tribunal de Justiça”.

Assim sendo e como vem sendo jurisprudência pacífica, a interpretação dos factos e as ilações que as instâncias deles retiram, desligadas de qualquer interpretação jurídica, constituem matéria de facto, subtraída ao conhecimento do tribunal de revista (vide, por todos, Acórdãos do STJ de 15/5/91 e de 6/3/91, in AD, 367-917 e 354-813, respectivamente).

Nesta matéria, vigora, assim, o princípio da livre apreciação da prova pelo julgador.

No mesmo sentido e por todos, pode ver-se o acórdão desta Secção do STA de 20/12/00, in rec. n.º 25.529.

4 – Posto isto e voltando ao caso dos autos, na conclusão a) da sua motivação do recurso mais não faz o recorrente do que questionar a matéria fáctica e os juízos que, com base nela, o tribunal recorrido extraiu ou formulou.

Ora e como vimos, trata-se de matéria que escapa à censura deste STA, como tribunal de revista que é, sendo certo que o recorrente não só não alega a ocorrência daquela violação, como não a invoca nas conclusões formuladas.

Ao contrário e como vimos, limita-se apenas a sustentar uma alteração da matéria de facto levada ao probatório, servindo-se para o efeito de pressupostos fácticos referidos pelas testemunhas nos depoimentos que prestaram no âmbito do processo e que o aresto recorrido não tomou em consideração, cujo acerto não pode agora este Supremo Tribunal sindicar.

Pelo que há-de, assim, impeceder esta conclusão da motivação do recurso.

5 – Por outro lado, nas conclusões b), c) e f) da sua motivação do recurso sustenta o recorrente que, por força do disposto no art.º 40.º do CPT (hoje art.º 13.º do CPPT), aqui aplicável, impunha-se ao tribunal de 1.ª instância que, tendo sido apontadas pelas testemunhas arroladas eventuais causas de exclusão da sua culpa, perseguisse a verdade por forma a apurar essa causas.

Estabelece o n.º 1 do predito art.º 40.º que “aos juízes dos tribunais tributários incumbe a direcção e julgamento dos processos da sua jurisdição, devendo realizar ou ordenar todas as diligências que considerarem úteis ao apuramento da verdade”.

Consagra-se neste artigo o princípio da investigação ou do inquisitório que, aliás, tem também consagração expressa no art.º 99.º da LGT.

Este princípio consiste, assim, no poder que o julgador tem de ordenar as diligências que entender necessárias para a descoberta da verdade.

Ora, do aresto recorrido emerge que os depoimentos das testemunhas pecam pela sua pouca objectividade, sendo que as mesmas também “não indicam ou revelam uma especial razão de ciência dos factos”.

Por outro lado, também “não explicitam quais as alegadas dificuldades de uma empresa enfrentava, em que período ou períodos, que montantes foram adiantados pelo recorrente, que intervenção teve este perante a situação da empresa.

Trata-se, pois, de umas meras afirmações de teor conclusivo, que, como tal, se mostram irrelevante quanto à questão da culpa ou não culpa do oponente...”.

Ora, do que se acaba de relatar resulta com clara evidência que sobre tal questão se não suscitou ao Tribunal recorrido qualquer dúvida.

De qualquer forma, “a decisão sobre a realização de diligências e a sua escolha insere-se, manifestamente, na actividade jurisdicional destinada à fixação da matéria de facto.

Por isso, sendo essa fixação da exclusiva competência das instâncias, nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1.ª instância, é a eles que cabe decidir se há diligências úteis a realizar e quais.

Assim, tal actividade tendente à fixação da matéria de facto está também fora dos poderes de cognição deste Supremo, quando funciona como tribunal de revista.

Por isso, não pode este Supremo exercer censura sobre a actividade probatória do Tribunal Central Administrativo nem sobre as suas opções sobre as diligências a realizar para a concretizar.

Por outro lado, se é certo...que aquele art. 40.º não impõe ao oponente o dever de sugerir ou requerer diligências, ele também não é obstáculo a que elas sejam sugeridas ou requeridas e, sem serem indicadas quais as diligências que se entendem deverem ser realizadas, não é viável demonstrar que havia diligências úteis que não foram realizadas, pois não pode considerar-se fundamentada a censura que é feita à decisão do tribunal” (Acórdão desta Secção do STA de 10/10/01, in rec. n.º 26.300).

Pelo que falecem, também, as referidas conclusões da motivação do recurso.

6 – Na conclusão d), censura o recorrente o aresto recorrido pelo facto de, tendo-se entendido que a matéria alegada na petição de oposição nem para o exercício da faculdade concedida pelo art.º 40.º do CPT era suficiente, sempre se devia ter ordenado o aperfeiçoamento daquela peça processual.

Vejam os se lhe assiste razão.

Dispõe o artº 44º do CPT (hoje artº 19º do CPPT) que “o tribunal ou entidade para onde subir o processo, se nele verificar qualquer deficiência ou irregularidade que não possa sanar, mandá-lo-á baixar para estas serem supridas”.

A este propósito e em anotação ao predito artº 19º, que tem a mesma redacção, escreve Jorge Sousa, in CPPT anotado, 4ª ed., pág. 175 que “a não obrigatoriedade de representação das partes por advogado, nos casos indicados no art. 6.º deste Código, pode trazer graves consequências para as partes, designadamente devido a deficiências, a nível factual e jurídico, na arguição de vícios do acto impugnado.

Como se refere na anotação 13 ao art. 6.º deste Código, uma possível via para atenuar os inconvenientes deste regime legal poderá ser, eventualmente, interpretar em sentido lato o termo “deficiência”, utilizado neste art. 19.º do C.P.P.T., por forma a abranger as “insuficiências ou imprecisões na exposição ou concretização da matéria de facto alegada” a que se refere o n.º 3 do art. 508.º do C.P.C. e, assim, permitir ao juiz providenciar para a sua sanção. Porém, de qualquer forma, estará fora de tais poderes de sanção a possibilidade de utilizar causas de julgar não baseadas nas causas de pedir, relativamente a vícios geradores de mera anulabilidade”.

Por sua vez, dispõe o citado artº 508º, nº 3 do CPC que “pode ainda o juiz convidar qualquer das partes a suprir as insuficiências ou imprecisões na exposição ou concretização da matéria de facto alegada, fixando prazo para a apresentação de articulado em que se complete ou corrija o inicialmente produzido”.

Posto isto e voltando ao caso dos autos, tendo o oponente alegado na petição inicial, no seu item 5º, que nunca “pode ser considerado responsável subsidiário, uma vez que exerceu sempre as suas funções de administrador com inexcedíveis diligência, zelo e dedicação” e tratando-se como se trata, como bem se anota no aresto recorrido, de factos com teor conclusivo, sempre se justificaria e por essa razão, um convite ao aperfeiçoamento da petição inicial, nos termos conjugados dos preditos preceitos legais.

Nomeadamente e como também se sugere no aresto recorrido, para que fosse alegado, entre outros factos, quais as situações concretas que caracterizaram a gestão do oponente como dedicada, zelosa e diligente, qual o período em que a empresa enfrentou dificuldades, que intervenção teve perante a situação desta, as razões externas e alheias à sua actuação que determinaram as dificuldades financeiras da sociedade e quais as medidas concretas que tomou para impedir que as dívidas continuassem a não ser pagas.

Pelo que procede, assim, esta conclusão das alegações de recurso.

7 – Nestes termos, acorda-se em conceder provimento ao recurso e revogar o aresto recorrido, ordenando-se que os autos baixem à primeira instância, a fim de o oponente ser convidado a aperfeiçoar, nos termos supra referidos, a petição inicial da oposição à execução fiscal, comunicando-se ao TCA.

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

Lisboa, 19 de Outubro de 2005. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Brandão de Pinho*.

## Acórdão de 19 de Outubro de 2005.

### Assunto:

*Fazenda Pública. Mandatário judicial. Notificação. Artigo 229.º-A do CPC. Procedimento de inspecção tributária. Notificação.*

### Sumário:

- I — *O representante da Fazenda Pública não deve ser considerado mandatário judicial, para efeito da aplicação do disposto no artigo 229.º-A do CPC.*
- II — *As notificações a fazer no procedimento de inspecção tributária seguem as regras aí previstas, dado tratar-se de normas especiais.*

Processo n.º 315/05-30.

Recorrente: Nuno Filipe Aires Leandro Almeida Cardoso.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **NUNO FILIPE AIRES LEANDRO ALMEIDA CARDOSO**, impugnante nos presentes autos, notificado do acórdão deste STA de 18 de Maio de 2005 que, concedendo provimento ao recurso interposto pela Fazenda Pública, julgou improcedente a impugnação, veio suscitar uma nulidade, por alegada falta de notificação de acto processual, pedindo, supletivamente, a não proceder aquela alegação, a reforma do acórdão.

Aquela nulidade radica na falta de notificação das alegações da recorrente Fazenda Pública.

Esta reforma prende-se com um alegado lapso manifesto, consistente na desconsideração de elementos existentes no processo, que conduziriam, necessariamente, se atendidos, a decisão diversa da proferida.

A Fazenda Pública defende que o reclamante não tem razão.

O EPGA sustenta que o pedido é de indeferir.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

2. Aprecie-se a primeira questão.

Defende o reclamante que as alegações de recurso apresentadas pela recorrente Fazenda Pública lhe deveriam ter sido notificadas pelo respectivo representante, face ao disposto no art. 229º-A do CPPT.

Que dizer?

Vejam os a, lei.

Dispõe este preceito legal (sob a epígrafe “notificações entre os mandatários das partes”):

“1. Nos processos em que as partes tenham constituído mandatário judicial, todos os articulados e requerimentos autónomos que sejam apresentados após a notificação ao autor da contestação do réu, serão notificados pelo mandatário judicial do apresentante ao mandatário judicial da contraparte, no respectivo domicílio profissional, nos termos do art. 260º-A.

“2. O mandatário judicial que só assuma o patrocínio na pendência do processo, indicará o seu domicílio profissional ao mandatário judicial da contraparte”.

Como logo se vê, até pelos termos literais do n. 1, complementado pelo n. 2 da ora citada disposição legal, tais notificações ocorrem apenas entre mandatários judiciais. E só entre estes.

Assim, só haverá lugar a tal notificação se o representante da FP for considerado mandatário judicial.

E é óbvio que não é.

Na verdade, mandatários judiciais são apenas os advogados e os solicitadores – vide artºs. 114º e 115º da LOTJ, 61º, 3, e 62º, 1, do Estatuto da Ordem dos Advogados e 99º, 1, do Estatuto da Câmara dos Solicitadores.

E, nas “causas judiciais” tributárias, mandatários judiciais são os advogados – art. 6º, n. 1, do CPPT.

O Representante da Fazenda Pública tem uma norma especial – art. 9º, n. 4, aí se dizendo que tem legitimidade no processo judicial tributário.

E a sua competência, nos tribunais tributários, está inscrita no art. 15º do CPPT.

A Fazenda Pública faz parte do Estado-Administração, representando-o em juízo no processo judicial tributário, sendo tal representação diversa da representação legal ou da representação voluntária.

Entendemos assim que o disposto no art. 229º-A do CPC é inaplicável ao Representante da Fazenda Pública no processo judicial tributário.

No sentido ora exposto, pode ver-se o acórdão deste STA de 25 de Maio de 2005 (Rec. n. 195/05).

É certo que, no domínio do CPTA, talvez a questão possa ter solução diversa, face ao disposto nos artºs. 6º, 8º e 11º, n. 2.

Porém, tendo este processo sido instaurado antes de 1/1/2004, ou seja, antes da vigência do CPTA, há que fazer unicamente apelo à LPTA, então vigente, com as consequências acima indicadas.

Mas será que a secretaria deveria notificar o recorrido, ora reclamante, das alegações apresentadas pela recorrente FP?

Entendemos que não, face ao disposto no art. 106º da LPTA, aqui aplicável, conjugado com o disposto no art. 282º, 3, do CPPT.

Improcede assim a dita nulidade.

E que dizer da requerida reforma dos autos?

Aqui há uma dupla dimensão a considerar.

Por um lado, a alegada falta de notificação do impugnante da decisão de aplicação de métodos indirectos; por outro lado, a não consideração da inconstitucionalidade do n. 2 do art. 40º da Lei n. 55-B/2004, de 30/12, que considerou interpretativa a nova redacção dada ao art. 60º, 1, d) da LGT, pelo n. 1 da citada Lei.

Pois bem.

Quanto a esta segunda questão diremos o seguinte:

O acórdão, ora sob censura, não considerou tal norma inconstitucional, pelo que o remédio a que o reclamante pode lançar mão é o recurso para o Tribunal Constitucional.

Quanto à primeira questão (falta de notificação), escreveu-se no dito aresto o seguinte:

“... o impugnante reporta-se à inspecção tributária ... mas não imputa à FP qualquer omissão”.

Discorda o reclamante, dizendo que esta afirmação contraria frontalmente o art. 4º da petição inicial, que é do seguinte teor:

“Ora, aquela inspecção, antes da decisão de recorrer à aplicação de tais métodos indirectos, não procedeu à notificação do impugnante para se pronunciar sobre tal intenção”.

Mas, a nosso ver, o reclamante não tem razão.

Vejamos.

É do seguinte teor, o pertinente passo da matéria de facto fixada na 1ª instância:

“Em 20/6/2002 foi remetida ao impugnante carta registada com o projecto de conclusões do relatório de inspecção, para exercer o direito de audição, a qual veio devolvida, com indicação de “não reclamada”.

Defende o reclamante que tal notificação haveria de ser feita por carta registada com aviso de recepção.

Não tendo sido usada tal via, o recorrente não foi notificado.

Mas não é assim.

No caso, aplica-se o disposto no art. 60º, 1, do Regime Complementar do Procedimento de Inspecção Tributária, aprovado pelo DL n. 413/98, de 31/12, que exige apenas o registo simples (vide este artigo por confronto com o art. 61º, 2, do mesmo Regime).

Isto porque entendemos que, no procedimento de inspecção tributária, têm aplicação as regras aí previstas, dado tratar-se de normas especiais.

Daí que se deva entender que a notificação se considera efectuada no 3º dia posterior ao do registo – art. 39º, 1, do CPPT.

É certo que a carta registada, contendo o projecto de conclusões do relatório de inspecção, foi devolvido, por não ter sido reclamado.

Porém, o impugnante deveria ter ilidido a presunção legal.

Não o tendo feito, *sibi imputet*.

Daí esta afirmação, contida no acórdão sob reclamação: “... o impugnante reporta-se à inspecção tributária ... mas não imputa à FP qualquer omissão”.

É este o sentido em que deve ser lido aquele trecho do aresto, ora censurado.

Improcede assim o pedido de reforma do acórdão.

3. Face ao exposto, acorda-se em desatender o pedido de declaração de nulidade por falta de notificação de acto processual, bem como o pedido de reforma do acórdão.

Custas pelo reclamante, fixando-se a taxa de justiça em 99 €

Lisboa, 19 de Outubro de 2005. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Vitor Meira* — *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 19 de Outubro de 2005.

### Assunto:

*Sisa. Revenda de bens a terceiro. Artigo 2.º, § 2.º, do CIM-SISSD.*

**Sumário:**

- I — O § 2 do artigo 2.º do CIMSISD exige que haja tradição jurídica do bem imóvel.*
- II — Se a revenda de bens a terceiro exclui alguns lotes, que se destinam, de acordo com a escritura, ao promitente-comprador, só há lugar a sisa da responsabilidade deste quando se fizer a efectiva transmissão para este, e não por força da escritura de revenda.*
- III — Não estando definido com nitidez o facto tributário, e desconhecendo-se a tributação, a nível de sisa, da transmissão ou transmissões, impõe-se ordenar a ampliação da matéria de facto, que dê resposta a estas questões.*

Processo n.º 401/05.

Recorrente: Hélio Pereira Martins.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **HÉLIO PEREIRA MARTINS**, identificado nos autos, impugnou judicialmente, junto do então Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra, a liquidação adicional de sisa e juros compensatórios praticada pela Repartição de Finanças de Mira.

O Mm. Juiz daquele Tribunal julgou a impugnação improcedente.

Inconformado, o impugnante interpôs recurso para o TCA.

Este, por acórdão de 14 de Outubro de 2004, negou provimento ao recurso.

De novo inconformado, o impugnante interpôs recurso para este STA. Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1) A douta sentença recorrida negou provimento ao recurso, mas, o salvo o devido respeito, fê-lo erradamente já que incorreu em erro de julgamento em matéria de direito.

2) Errou no julgamento da matéria de direito ao considerar que houve uma transmissão fiscal dos três lotes a que refere o art. 4º da petição inicial aquando da celebração do contrato promessa de cedência da posição aí referida, por entender verificar-se uma situação de incidência enquadrável no § 2º do art. 2º do CIMSISD e juros compensatórios a partir da data de celebração desse contrato.

3) Quando o que foi ajustado entre a Câmara Municipal e o recorrente e seu associado não foi um contrato promessa de venda dos lotes, mas sim um contrato misto de um contrato administrativo típico de loteamento e urbanização (art. 44º do D.L. n. 400/84 de 31.12) e de um contrato de sociedade para realização das obras de urbanização do loteamento de um prédio e da sua exploração, celebrado entre uma autoridade administrativa, no exercício dos seus poderes de autoridade e os particulares, visando realizar e satisfazer, simultaneamente, os fins públicos de promoção da actividade turística no concelho e da realização das infra-estruturas urbanísticas de utilidade geral ou colectiva descritas no contrato, relativas ao prédio loteado e a outros, e os interesses particulares de ganho com a venda de lotes resultantes das operações de

loteamento do terreno cedido e da exploração turística do aldeamento a instalar através do loteamento, em cujo resultado industrial e fiscal (não fora a autarquia estar isenta nos termos do art. 8º do CIRC) tanto estão interessados a Câmara como os promitentes loteadores.

4) Não é possível descortinar a existência de um contrato promessa de compra e venda de lotes de terreno para construção onde existe apenas uma promessa de cedência de terreno para ser objecto de loteamento futuro e de concessão de determinadas vantagens administrativas nesse loteamento e uma promessa de realização da actividade de concretização dessas operações em que cujo resultado de contrato está também interessada a autoridade cedente, e muito menos surpreender já um imóvel que pudesse ser objecto de um contrato promessa de compra e venda susceptível de tradição, como fez o Fisco e o tribunal recorrido acolheu, pois enquanto as obras de urbanização não estivessem concluídas não era possível falar da existência legal de quaisquer lotes de terreno para construção, prédios ou imóveis advenientes do loteamento, nem efectuar jurídica e validamente quaisquer contratos de transmissão da propriedade de tais lotes de terreno.

5) A cedência da posição contratual efectuada pelo recorrente e associado a terceiro é apenas uma promessa de cedência da posição contratual ou da quota social naquele contrato misto em que cujo resultado tanto são interessados a Câmara como os loteadores e a dação em pagamento através dos lotes o preço dessa cessão de quotas, sendo impossível conjecturar uma tradição, posse ou usufruto em relação a uma coisa jurídica que ainda não existe como tal e possa ser invocada para justificar a tributação, como impossível é sustentar que data do contrato promessa de cedência da posição do contrato administrativo, se estão a revender a terceiro lotes que antes houvessem sido prometidos comprar e que a escritura pública de cedência do terreno se refere a estes lotes, pois estes apenas advirão das operações futuras;

6) A transmissão fiscalmente relevante dos lotes de terreno apenas acontecerá quando o recorrente venha a ter a sua tradição ou quando seja feita a escritura de dação em pagamento ao recorrente, tendo sido precisamente porque, à data do contrato promessa de cedência da posição contratual, ainda não existiam real e juridicamente os bens a dar em “dação em pagamento” que se previu na cláusula 5ª desse contrato que “... os primeiros outorgantes receberão devidamente infra estruturados e livres de quaisquer encargos os lotes... e cuja escritura será celebrada logo que se encontre o alvará em vigor”.

7) A lógica da Administração Fiscal que o Tribunal recorrido erradamente acolheu., levaria ao facto de o recorrente poder ser obrigado a pagar duas sisas pela mesma transmissão dos mesmos lotes: uma agora por uma transmissão ficcionada legalmente e outra depois pela transmissão consubstanciada na dação em pagamento pela escritura a celebrar com a Mira Development, S.A.

8) E ao facto insustentável de se ter de ficcionar agora uma primeira transmissão da promitente cedente para o recorrente por virtude de uma revenda para terceiro de um prédio com uma composição e natureza mas como se ele já tivesse a composição e natureza que só depois das obras adquire e depois ter de aceitar-se uma transmissão deste terceiro para o recorrente, deste tal prédio diferente em composição e natureza, para este ficar ao fim e ao cabo dono do que já seria, mas com diferente extensão e conteúdo.



9) Aliás, a forma como a Administração Fiscal achou a matéria colectável da sisa, que foi por referência ao possível valor dos lotes nascituros mas imputado antes das obras (que são os pressupostos de direito e de facto sobre os quais os actos impugnados foram praticados e que se impõem ao tribunal) quando em tal momento nunca poderia realizar-se legalmente a sua avaliação, revela a inexistência de um prédio avaliável e de uma matéria colectável apurável nos termos do art. 19º do CIMSISDD e como tal que pudesse ser objecto de transmissão fiscal.

10) O contrato em causa é pois um contrato diferente do tipificado no n. 2 § 1º do art. 2º do CIMSISDD e não existe facto tributário, acentuando-se que: “Não assume relevância, nos termos e para os efeitos do artigo 2, parágrafo 1, n. 2, do Código da Sisa e do Imposto sobre as Sucessões e Doações, a tradição ou a posse por título diverso de uma “promessa de compra e venda” ou de uma “venda” não formalizada “- Ac. do STA, Contencioso Tributário de 19.6.1974.

11) Não podendo o tribunal ficcionar uma transmissão relacionada com uma operação económica, por inexistência, no mundo real, de factos subsumíveis aos configurados abstractamente na norma de tributação, pelo que o acto praticado pela AF, que o tribunal recorrido acolheu, é ilegal.

12) A tributação só pode ocorrer desde que se verifiquem, em concreto, todos os pressupostos legalmente previstos, bastando a não verificação de um deles para que não haja, pela ausência de tipicidade, lugar à tributação (cf. Professor Alberto Xavier, Conceito e Natureza do Acto Tributário, pág. 342).

13) Não houve, pois, tradição nos termos exigidos pela lei fiscal, nem posse, nem usufruto que permitam considerar ter-se verificado o facto tributário da transmissão, não conseguindo o recorrente vislumbrar como é que o tribunal recorrido conseguiu caracterizar o negócio como um contrato promessa de natureza civil, dando-se aqui por inteiramente reproduzido o alegado nos supra artigos 14º e seguintes.

14) É à Fazenda Pública que compete, nos termos gerais (art. 342º n. 1 do CCivil), demonstrar a verificação dos pressupostos legais, como factos constitutivos do seu direito à liquidação do imposto e ela nada provou.

15) Sem prescindir, mas ainda que, por mera hipótese académica, houvesse de qualificar-se o contrato celebrado como de promessa de compra e venda e ter havido a sua revenda para terceiro e entre este e o primitivo vendedor ser celebrada a escritura pública, ainda assim sempre seria ilegal a liquidação dos juros compensatórios relativos ao período anterior à celebração desta escritura, ou seja, relativamente à data anterior a 11.10.1991, pois que só neste último momento se completa, na prática da vida, o facto tributário ficcionado no art. 2, § 1º, 2º e § 2º do CIMSISDD, dado que só a realização da escritura a terceiro consubstancia a situação equivalente à tradição que em conjunto com a promessa de compra e venda constitui a transmissão considerada fiscalmente relevante (facto tributário complexo composto de vários elementos).

Por tudo isto e pelo que V. Exas. se dignarão doutamente suprir, espera o recorrente que lhe seja feita justiça que lhe é devida e, conseqüentemente:

a) Seja concedido provimento total ao recurso, revogando-se a decisão recorrida, julgando-se procedente a impugnação judicial e anulando-se a liquidação e juros impugnados. Ou,

b) Seja concedido provimento parcial ao recurso, julgando-se parcialmente procedente a impugnação e anulando-se os juros compensatórios liquidados referentes ao período anterior a 11.10.1991.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o EPGA defende que o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

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

a) O impugnante e Joaquim Jerónimo Dias Pinto celebraram, em 27 de Dezembro, de 1985, um contrato-promessa com a Câmara Municipal de Mira nos termos expressos de fls. 19 a 25.

b) A Câmara Municipal referida celebrou o contrato prometido, ao impugnante e seu associado, não com eles, mas com o terceiro que lhe foi indicado, a “Mira Development, S.A.”, por escritura celebrada em 11.10.91;

c) E o seu associado, Joaquim, prometeu ceder ao impugnante a sua parte na contrapartida ajustada com a “Mira Development, SA”, mediante o pagamento da quantia de 7.500.000\$00;

d) Que veio a receber posteriormente, em duas prestações;

e) E autorizou o impugnante a escriturar a totalidade dos lotes em seu nome;

f) De acordo com a escritura celebrada entre a CM de Mira e “Mira Development, SA”, a primeira deliberou em reunião extraordinária de dois de Agosto de 1991 alienar a propriedade plena da parcela de terreno em causa nos autos e que havia sido prometida vender ao impugnante e seu associado através do contrato promessa celebrado em 27/12/1985;

g) Da referida parcela de terreno era exclusiva e legítima dona e possuidora a CM de Mira em conformidade com o Plano de Pormenor da Zona A, do Plano Geral de Urbanização de Mira, aprovado em 7/2/1991 e por força do Decreto de desafectação;

h) A Administração Tributária liquidou ao impugnante juros compensatórios relativamente ao período de tempo e com base nas taxas referidas no documento de fls. 42.

i) O impugnante e o seu associado Joaquim Jerónimo Dias Pinto, celebraram em Março de 1991 com a “Mira Development, SA” um contrato promessa de cedência da sua posição contratual no contrato promessa referido acima, nos termos do documento que constitui fls. 26/28, cujo teor se dá por reproduzido.

3. Em causa está a interpretação do § 2º do art. 2º do CIMSISDD.

Vejamos então a lei.

Dispõe o art. 2º do referido Código:

“A sisa incide sobre as transmissões, a título oneroso, do direito de propriedade ou de figuras parcelares desse direito, sobre bens imóveis.

“... ”

“§ 2º: Nas promessas de venda entende-se também verificada a tradição se o promitente comprador ajustar a revenda com um terceiro e entre este e o primitivo vendedor for depois outorgada a escritura de venda”.

Comentando este artigo escrevem F. Pinto Fernandes e Nuno Pinto Fernandes, no seu Código Comentado e Anotado, 3ª Edição:

“Em tese geral ... a transmissão compreende não só a transmissão civil como também a transmissão económica, ou de facto, mesmo que despida de formalidades legais ou ferida de nulidades ou anulabilidades não reconhecidas judicialmente, salientando-se a situação material resultante da simples mudança dos possuidores dos bens”.

E adiante:

“Enquanto no n. 2 do § 1º a incidência se reporta à tradição efectiva, neste § 2º o legislador contentou-se com a tradição jurídica dos bens.

“A teleologia deste preceito é sujeitar a sisa a revenda ou a agenciamento de bens feita pelo promitente-comprador ao negociar ou ceder a sua posição contratual, entendendo-se que se dá, nestas circunstâncias, uma tradição fiscal do imóvel, embora aquele não intervenha na escritura, uma vez que a sua intervenção no acto é escamoteada”.

Estas considerações merecem o nosso acordo.

E é neste domínio que se move o acórdão recorrido, quando, à semelhança do tribunal de 1ª instância, põe o acento tónico no aspecto económico, sendo que o conceito fiscal se afasta do conceito civil de transmissão.

Mas a razão porque acolheu a tese da Fazenda Pública foi por considerar que se estava na presença de um contrato promessa de compra e venda do imóvel, e que tinha havido transmissão.

Ora é aqui que se situa a divergência do recorrente.

Segundo ele não se está perante um contrato de compra e venda mas sim perante um contrato misto de um contrato administrativo típico de loteamento e urbanização (art. 44º do DL n. 400/84, de 31/12) e de um contrato de sociedade para realização das obras de urbanização do loteamento de um prédio e da sua exploração, em cujo resultado industrial e fiscal, tanto estão interessados a Câmara como os promitentes loteadores.

E parece certo que se o contrato de causa não for um contrato (promessa) de venda, então não preenchidos os pressupostos da tributação. É a lei que fala expressamente em contrato promessa de venda.

Que dizer?

É questionável dizer se estamos perante um contrato de compra e venda, ou antes perante um contrato inominado, com o conteúdo e extensão referidos pelo recorrente, e que não é de todo um contrato de venda.

É verdade que a Câmara define o contrato como contrato de venda, quando refere, no contrato que celebrou com a empresa *Mira Development*, ter-se tratado da alienação de uma parcela de terreno.

É assim possível dizer-se, à semelhança do acórdão recorrido, que a contrapartida paga pelo impugnante à Câmara fosse a urbanização a que aquele procedeu, e que obviamente tem um custo.

O que significaria que se estava perante um contrato promessa de venda.

Mas a questão não se esgota aqui.

Importa realmente saber se houve tradição. Ou seja: se houve transmissão do bem a favor do impugnante.

Vejamos então.

Resultado dos autos que entre o recorrente e a empresa *Mira Development* foi celebrado um contrato promessa de cessão da posição contratual, nos termos do qual aquele cedeu a sua posição junto da Câmara Municipal de Mira, recebendo, em troca, e pela cedência da sua posição, os lotes 6 e 24 do Núcleo B e 15 do núcleo A, lotes esses objecto da sisa ora impugnada.

E decorre dos autos que a Câmara celebrou com a dita *Mira Development* um contrato de compra e venda do lote de terreno em causa.

Mas não sabemos se houve já transmissão, sequer jurídica, a favor do impugnante.

A Câmara vendeu, é certo, o lote em causa à *Mira Development*. Porém, os lotes em causa não se destinam a esta empresa mas sim à

impugnante. Porém, torna-se necessário que haja a competente escritura de transmissão de propriedade para que tais lotes venham à posse da impugnante.

Ora, não sabemos desde logo se houve escritura de transmissão. Ou se os bens já vieram à posse do impugnante e a que título.

Não sabemos igualmente, em matéria de sisa, que liquidações foram feitas no tocante aos lotes em causa, e a quem foram liquidados os tributos.

Não sabemos sequer, com nitidez, qual o facto tributário.

Tudo questões que impõem expressa explicitação, mediante a necessária ampliação da matéria de facto.

4. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogando-se o acórdão recorrido, ordenando-se a ampliação da matéria de facto nos termos atrás expostos.

Sem custas.

Lisboa, 19 de Outubro de 2005. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Vítor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 19 de Outubro de 2005.

### Assunto:

*Oposição à execução. Omissão de pronúncia.*

### Sumário:

*Não ocorre a nulidade de omissão de pronúncia se a sentença recorrida apreciou a caducidade do direito à liquidação que fora suscitada, decidindo embora não ser relevante para o efeito pretendido, não havendo, conseqüentemente, lugar a convalidação para impugnação judicial.*

Processo n.º 634/05-30.

Recorrente: Maria Brito da Mana Ramalhão Fortunato.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Vítor Meira.

Maria Brito da Mana Ramalhão Fortunato deduziu, no Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé, oposição à execução instaurada contra “Construções Sotavento, Lda” que contra si revertera.

Por sentença da Mª Juíza daquele Tribunal foi a oposição julgada improcedente.

Inconformada com tal decisão, dela recorreu a oponente para este Supremo Tribunal Administrativo, formulando as seguintes conclusões:

I - A decisão recorrida devia ter conhecido da caducidade do direito à liquidação da contribuição autárquica dos anos de 1995, 1996 e 1999, por tal caducidade ser do conhecimento oficioso, por força do disposto no artigo 331.º do Código Civil.

II - A decisão recorrida infringiu por isso o disposto no artigo 333.º n.º 1 do Código Civil.

III - Não sendo, assim, superiormente entendido o que se admite, para efeito de raciocínio.

Sempre,

IV - A decisão recorrida ao julgar a oposição, não a convalidando em impugnação judicial, negou os princípios da legalidade e aproveitamento processual, pois tanto a ilegitimidade da agravante como a caducidade do direito à liquidação são ilegalidades sindicáveis por via da impugnação judicial, sendo que esta forma processual era viável e útil.

V - E infringiu as normas dos artigos 97º. nº 3 da Lei Geral Tributária e 98º. nº 4 do Código do Procedimento e Processo Tributário.

VI - Pois o sentido das normas em causa não é outro que não seja o do aproveitamento dos actos praticados, para que os interesses dos administrados possam ser apreciados judicialmente.

VII - Motivo por que se requer que a decisão recorrida seja alterada no sentido da oposição, forma de processo usada pela ora agravante, ser convalidada em impugnação judicial.

Contra-alegou a Fazenda Pública, formulando as seguintes conclusões:

1 - A caducidade do direito à liquidação da contribuição autárquica dos anos de 1995, 1996 e 1999 não é de conhecimento oficioso atendendo que as normas especiais de direito tributário não prevê esse regime, prevendo apenas o conhecimento oficioso do instituto da prescrição.

2 - Por outro lado, a caducidade da liquidação é um vício de liquidação que gera mera anulabilidade.

3 - É regra geral que a anulabilidade tem de ser invocada pelas partes.

4 - Não pode ser a oposição convalidada em impugnação judicial por terem sido articulados fundamentos próprios de cada uma das duas formas de processo não cabendo ao Tribunal optar por um dos fundamentos contra o outro, e por um processo contra o outro e é certo que o processo judicial não é divisível.

Pelo Exmo Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do provimento do recurso.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

A. A Fazenda Pública instaurou, contra as Construções Sotavento, Lda. por dívidas de contribuição autárquica relativa a fracções autónomas do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana da Sé (Faro) sob o artigo 7413, dos anos de 1995, 1996, 1999, 2000, 2001 e 2002 o processo de execução fiscal sob o número 1058-98/100191.4 e apensos, conf. inf. de fls. 31 dos autos.

B. Por escritura de permuta e doação e respectiva rectificação outorgadas em 8 de Março de 1991 e em 3 de Agosto de 1994, ambas no 1º Cartório da Secretaria Notarial de Faro, os então proprietários do terreno onde depois foi construído o prédio urbano inscrito na matriz predial urbana da Sé (Faro) sob o artigo 7413 deram-no à Construções Sotavento, Lda. contra a futura entrega, depois de construído o prédio, entre outras, das fracções autónomas “CE” e “AF” à ora oponente, as quais ali foram doadas à ora oponente pelos ditos proprietários do terreno.

C. Na escritura de permuta e doação supra referida foi atribuída reserva de propriedade até à entrega dos apartamentos a Joaquim Brito da Mana e mulher Maria Luísa Leal de Brito da Mana, José Luís Leal de Brito da Mana e Maria, João Castel Branco Guerreiro Pereira José Castel Branco Guerreiro Pereira.

D. Em documento complementar elaborado para instruir a escritura de permuta e doação supra referida foi mencionado que a permuta seria concretizada na própria constituição da propriedade horizontal, fls. 20 e 21 dos autos.

E. A constituição da propriedade horizontal foi inscrita no registo predial a 03-03-1995. Conf. fls. 57 dos autos.

F. Em 15/01/2004 foi registada a penhora de 35 fracções autónomas, tendo o respectivo registo ficado provisório por natureza, conf. fls. 59 dos autos.

G. Para efeitos de conversão do citado registo, foi enviada carta aos titulares aí mencionados, Maria Luísa Leal de Brito da Mana, João Castel Branco Guerreiro Pereira, José Luís Leal de Brito da Mana e Maria José Castel Branco Guerreiro Pereira para virem aos autos declarar se os bens penhorados lhes pertencem ou se detêm algum direito sobre os mesmos conf fls. 60 a 63 dos autos.

H. Em 19/03/2004 vem Maria Luísa Leal de Brito da Mana aos autos de execução fiscal referidos em A. apresentar requerimento onde informa que o ora oponente e proprietário das fracções “CE” e “AF” no mesmo refere ter juntado os respectivos títulos aquisitivos, as escrituras já mencionadas conf fls. 64 e 65 dos autos.

I. Por despacho de 23.03.2004 foi revertida a dívida contra a oponente quanto às fracções “CE” e “AF”, do mesmo prédio com o fundamento de as mesmas lhe pertencerem conf. fls. 67 a 72 dos autos.

J. Em 23/03/2004 foi enviada carta com aviso de recepção ao oponente dando-lhe conta do referido em H., conf. fls. 73 dos autos.

K. Em 26/04/2004 foi deduzida a presente oposição.

Não se provou:

1. que a adquirente ora oponente ou a sociedade construtora do prédio em causa tenham requerido ao Serviço de Finanças de Faro a alteração matricial quanto à titularidade daquelas fracções;

2. que tenha sido registada a reserva de propriedade dos apartamentos doados por escritura de 08/03/1991;

3. nem que as fracções autónomas tenham sido acabadas.

Assentes tais factos apreciamos o recurso.

Pretende a recorrente que a decisão recorrida deveria ter conhecido da caducidade do direito à liquidação por a mesma ser de conhecimento oficioso, tendo, por o não ter feito, infringido o disposto no art. 333º nº1 do Código Civil. Constata-se porém que a sentença apreciou detalhadamente a questão da caducidade, contendo mesmo um capítulo intitulado “quanto à caducidade da liquidação face à reversão da execução contra o oponente”. Nela se considera que a falta de notificação do tributo no prazo de caducidade pode ser fundamento de oposição (al. e) do art. 204º nº1 do CPPT), que a irregularidade ou a falta de notificação da liquidação constitui requisito de validade do próprio acto de liquidação e que em sede de oposição não é discutida a legalidade da liquidação mas a sua eficácia. Cita depois Jorge de Sousa, transcrevendo-o, no sentido de que a notificação relevante para obstar à caducidade é a relativa ao contribuinte e não a dos responsáveis subsidiários ou solidários. Indica igualmente no mesmo sentido o acórdão do STA nº2533 de 25/10/2000 e conclui que a data da citação feita ao revertido nos termos do artigo 158º do CPPT não é relevante para efeitos de caducidade do direito à liquidação.

Resulta inequívoco do que ficou exposto que, contrariamente ao que defende a recorrente, a sentença não deixou de conhecer da questão da caducidade do direito à liquidação, decidindo embora em sentido dife-

rente daquele que a recorrente pretendia. Tendo decidido como o fez não colhe o entendimento que a recorrente propugna de que a caducidade é de conhecimento oficioso, o que aliás não colhe o apoio maioritário da jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo. Tendo pois sido apreciada a pretensão não se justifica qualquer convalidação para impugnação. No mesmo sentido e relativamente a questão em tudo idêntica de outros recorrentes decidiu este STA nos acórdãos 357/05 e 360/05, ambos de 15 de Junho de 2005.

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

Custas pela recorrente, com procuradoria de 1/6.

Lisboa, 19 de Outubro de 2005. — *Vitor Meira* (relator) — *Baeta Queiroz* — *Lúcio Barbosa* [com a declaração de que entendo que o sujeito passivo originário é o procedente mas não foi atacado no recurso do fundamento de oposição aqui relevante (falta de notificação de liquidação do tributo do oponente, no prazo de caducidade)].

## Acórdão de 19 de Outubro de 2005.

### Assunto:

*Impugnação judicial. Cumulação ilegal de impugnações. Impugnação apresentada antes de 1 de Janeiro de 2004. Consequências. Artigo 38.º, n.º 4, da LPTA.*

### Sumário:

- I — Em caso de ilegal cumulação de impugnações, sendo a respectiva impugnação apresentada antes de 1 de Janeiro de 2004, deve a mesma ser rejeitada, podendo o impugnante beneficiar do disposto no artigo 38.º, n.º 4, da LPTA.*
- II — Tal disposição tinha aplicação no domínio da lei tributária, face ao disposto no artigo 2.º, alínea c), do CPPT.*

Processo n.º 737/05.

Recorrente: LIMPECAL — Sociedade de Limpezas, L.<sup>da</sup>

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. LIMPECAL – Sociedade de Limpezas, Ld., impugnou judicialmente, junto do então Tribunal Tributário de 1ª Instância de Setúbal, as liquidações de IVA, IRS, IRC e juros compensatórios.

O Mm. Juiz do TAF de Mirandela absolveu a Fazenda Pública da instância.

Inconformado, o impugnante interpôs recurso para este Supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1) Vem o presente recurso interposto da douda decisão que considerando verificar-se uma cumulação ilegal de impugnações, absolveu a Fazenda Pública da instância.

2) Se por um lado é certo que aplicando-se ao processo o CPPT, por força do disposto no art. 4º do D.L. n. 433/99, de 26 de Outubro, a ora recorrente não poderia atacar no mesmo processo de impugnação actos de liquidação de IRC, IRS e IVA.

3) Não é menos certo que deveria o Mm. Juiz *a quo* notificar a ora recorrente para indicar qual das liquidações pretendia ver apreciada, nos termos do disposto no art. 47º, n. 5, do CPTA, aplicável por força dos artºs. 2º, n. 1, al. c) do CPPT e 4º, n. 5, do CPTA.

4) Pelo que, não o fazendo, omitiu o Mm. Juiz uma formalidade legal com influência na decisão da causa.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o EPGA defende que o recurso merece provimento.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

2. O Mm. Juiz *a quo* absolveu da instância a Fazenda Pública por cumulação ilegal de impugnações, já que, no seu entender, há falta de identidade da natureza dos tributos.

O recorrente aceita a existência dessa ilegal cumulação de impugnações, mas sustenta que o Mm. Juiz, por aplicação do disposto no art. 47º, 5, do CPTA, deveria notificar o impugnante para dizer qual das liquidações pretendia ver apreciada.

Ponto é saber se este dispositivo legal é aplicável na jurisdição fiscal.

Vejamos então.

Dispõe o preceito em causa:

“Havendo cumulação, sem que entre os pedidos exista a conexão exigida no número anterior, o juiz notifica o autor ou autores para, no prazo de 10 dias, indicarem o pedido que pretendem ver apreciado no processo, sob cominação de, não o fazendo, haver absolvição da instância quanto a todos os pedidos”.

Não há qualquer disposição idêntica a esta no CPPT.

O que não será óbice a que se aplique tal disposição nos processos tributários, atento o disposto no art. 2º, c) do CPPT e 4º, n. 5 do CPTA

Não era coincidente – refira-se – a solução consagrada na LPTA (vide art. 38º, n. 4). Disposição esta que tinha aplicação em caso de ilegal cumulação de impugnações, no domínio desta lei.

Porém, desaparecida a LPTA, parece realmente ser de convocar aquela norma para solucionar esse tipo de questões.

E neste sentido, pode ver-se o acórdão deste STA de 10/3/2005 (rec. n. 1390/04).

Dir-se-ia pois que a pretensão do recorrente tem acolhimento legal.

Mas não é assim.

Como agudamente refere o Mm. Juiz *a quo*, e porque a petição foi apresentada antes de 1/1/2004 (mais exactamente em 12/06/2002), ou seja, antes da vigência do CPTA, é aplicável, à hipótese dos autos, o art. 38º, n. 4, da LPTA.

Escreveu, a propósito, o seguinte:

“... não cabendo ao tribunal a opção sobre qual dos pedidos deve vir a ser apreciado ... e estando os direitos da impugnante acautelados face ao disposto no art. 38º, n. 4, da Lei de Processo nos Tribunais Administrativos – LPTA,

aplicável ao caso ... uma vez que podem ser apresentadas novas petições no prazo de um mês a contar do trânsito em julgado, valendo-se do prazo de apresentação da primeira petição para efeitos da tempestividade da sua apresentação, cumpre rejeitar a presente impugnação”.

É correcto este entendimento.

Assim, é aplicável, à hipótese dos autos, o disposto no art. 38.º, n. 4, da LPTA, por aplicação do art. 2.º, c) do CPPT.

A pretensão do recorrente está pois votada ao insucesso.

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

Custas pelo recorrente, fixando-se a procuradoria em 40 %.

Lisboa, 19 de Outubro de 2005. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Vítor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 19 de Outubro de 2005.

### Assunto:

*Execução fiscal. Prescrição da dívida exequenda. Prazo. CPT. LGT. Aplicação no tempo. Interrupção. Instauração da execução. Embargos de terceiro.*

### Sumário:

- I — *À contagem do prazo de prescrição da obrigação tributária exequenda, na transição do CPT — artigo 34.º — para a LGT — artigo 48.º — aplica-se o artigo 297.º do CC — artigo 5.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 398/98, que aprovou aquele último diploma legal.*
- II — *Suspendendo os embargos de terceiro liminarmente a execução — artigo 356.º do CPC —, julgados, todavia, procedentes e ordenado, em consequência, o levantamento da penhora, a paragem do processo executivo — artigo 34.º, n.º 3, do CPT — é imputável à administração fiscal que indevidamente fez penhorar bem que não integrava o património do executado mas, antes, de terceiro.*

Processo n.º 745/05-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Luís Joaquim Moreira.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pela FAZENDA PÚBLICA, da sentença do TAF de Penafiel, que julgou procedente a oposição deduzida por LUÍS JOAQUIM MOREIRA contra a execução fiscal originariamente instaurada a MAQUITRANS - MÁQUINAS DE TERRAPLANAGENS e TRANSPORTES, LDA, para cobrança coerciva de dívidas provenientes de Imposto de Camionagem de 1992 e 1993 e IVA de 1992 e respectivos juros compensatórios e que contra si revertera.

Fundamentou-se a decisão na prescrição das dívidas exequendas por haver já decorrido o prazo de 8 anos referido no art. 48.º da LGT, não tendo ocorrido qualquer dos factos do art. 49.º do mesmo diploma.

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

«A. A dívida exequenda, respeita a Imposto de Camionagem e IVA, referente aos anos de 1992 e 1993;

B. A douda sentença recorrida declarou prescrita a dívida exequenda à luz do regime plasmado nos arts. 48.º e 49.º da LGT, sem ter em conta o disposto no n.º 1 do art. 5.º do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, que determina que ao novo prazo de prescrição se aplica o previsto no art. 297.º do Código Civil;

C. A aplicabilidade deste último preceito legal obriga a ter em conta a sucessão no tempo das normas sobre prazos de prescrição;

D. No caso sub judice não podia ser aplicável o prazo de 8 anos previsto no art. 48.º da LGT, norma em que se louvou a douda sentença recorrida para declarar a prescrição da dívida exequenda, uma vez que era mais extenso o prazo que faltava decorrer, comparativamente com o prazo aplicável ao abrigo do disposto no CPT;

E. A douda peça decisória, em nosso entender, ao fazer apelo ao novo prazo de prescrição previsto na LGT, encerra erro na aplicação do Direito, já que, no caso em apreço, era aplicável o prazo de 10 anos, de acordo com as regras plasmadas no art. 34.º do CPT;

F. Este prazo é aplicável não só ao originário executado, como ao responsável subsidiário, o qual está sujeito às mesmas causas de suspensão ou interrupção da prescrição, independentemente da data em que ocorreu a citação deste;

G. A douda sentença recorrida acaba por incorrer em novo erro na aplicação do Direito quando, à luz do preceituado do art. 49.º da LGT, aponta para a não ocorrência de qualquer facto interruptivo ou suspensivo da prescrição, olvidando que, no caso em apreço, a norma aplicável seria o n.º 3 do art. 34.º do CPT cujo texto nomeia expressamente a instauração da execução como uma das causas de interrupção de prescrição, ocorrência que, apesar de sobejamente evidenciada nos autos, foi pura e simplesmente ignorada na contagem do respectivo prazo;

H. Também não foi dado qualquer relevo, para efeito de cálculo da prescrição, ao facto de terem sido deduzidos embargos de terceiro em relação ao único bem passível de penhora da originária executada e que determinou a suspensão da execução fiscal até à decisão proferida pelo Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Aveiro;

L. Apesar do art. 34.º do CPT não qualificar expressamente a dedução de embargos como causa de suspensão da prescrição, não podendo a execução fiscal prosseguir, dada a inexistência de outros bens penhoráveis, entendemos, salvo o devido respeito por melhor opinião, que o espaço de tempo que vai desde o despacho que os receba até à decisão proferida em 1.ª instância não pode ser contabilizado para efeito da contagem do referido prazo;

J. A suspensão da execução fiscal, por força da dedução dos referidos embargos de terceiro, consubstanciou, para o competente Chefe de Serviço de Finanças, um verdadeiro imperativo legal, pelo que penalizar a Administração Tributária pelo decurso de um espaço de tempo a que é de todo alheia não cabe, em nosso entender, no leque de situações que o Instituto da prescrição visa sancionar;

K. Face às regras estatuídas no art. 34.º do CPT, o oponente foi citado em data anterior à prescrição da dívida exequenda, não podendo,

também, recorrer ao regime previsto no n.º 3 do art. 48.º da LGT, já que se trata de um regime instituído ex novo, ficando assim afastada a possibilidade da sua invocação com efeito retroactivo sob pena de se conferir carácter interpretativo;

L. Tendo em conta as regras previstas no art. 34.º do CPT, bem como as causas de interrupção e suspensão da prescrição evidenciadas nos autos, entendemos que a dívida exequenda não está prescrita;

M. A dita sentença recorrida violou, assim, os normativos legais contidos nos arts. 5.º n.º 1 do Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, 297.º do Código Civil, 34.º do CPT, 48.º e 49.º da LGT.

Nos termos vindos de expor e nos que V. Ex.as, sempre mui doutamente, poderão suprir, deve ser dado provimento ao presente recurso e, em consequência, substituir a decisão por outra que não declare prescrita a dívida exequenda.»

E contra-alegou o oponente, concluindo por sua vez:

«1 - A Fazenda Nacional interpôs o presente recurso para o Supremo Tribunal de Justiça; a matéria versada no presente litígio é de natureza fiscal, da competência dos Tribunais Administrativos e Fiscais, em cujo topo da hierarquia está o Supremo Tribunal Administrativo - Lei 13/2002, de 19/02.

2 - O Supremo Tribunal de Justiça é um Tribunal que não integra a hierarquia dos Tribunais Administrativos e Fiscais e nas matérias da sua competência não se enquadram os litígios fiscais, que opõem a Fazenda Nacional e particulares.

3 - É, assim, o Supremo Tribunal de Justiça incompetente, em razão da matéria, para decidir o presente recurso.

4 - Os autos revelam e está provado, conforme consta da sentença recorrida que: O ora oponente foi citado da sua qualidade de executado por reversão em 19/12/2003 (1) o processo principal de execução de dívida, foi instaurado em 23/03/1993(3) e apenas pela conjugação destes dois factos se constata estar a dívida exequenda prescrita.

5 - A Fazenda Nacional sustenta que a dívida não se encontra prescrita, porquanto o processo de execução fiscal contra a devedora principal foi alvo de facto interruptivo da prescrição - embargos de terceiro.

6 - Sucede que os factos geradores do imposto ocorreram principalmente em 1992; o oponente foi chamado, por reversão, como responsável subsidiário em 19/12/2003, ou seja, mais de 10 anos decorridos sobre a data dos factos geradores do imposto.

7 - Ora, é sabido que a prescrição conta-se a partir do início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário, que não é o acto de liquidação do imposto, mas sim o acto gerador deste.

8 - Por seu turno, o n.º 3 do art. 48.º da LGT “A interrupção da prescrição relativamente ao devedor principal não produz efeitos quanto ao responsável subsidiário, se a citação deste, em processo de execução fiscal, for efectuada após o 5.º ano posterior ao da liquidação “.

9 - O que significa isto que a interrupção da prescrição que houve no processo de execução não produz efeitos contra o aqui oponente, sendo-lhe inoponível, já que este foi chamado à execução, por reversão (pela primeira vez) decorridos mais de 5 anos após a liquidação do imposto.

Nestes termos e nos melhores de Direito deve ser negado provimento ao presente recurso, confirmando-se a decisão recorrida.»

O Ex.mo magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido da irrelevância de o recurso ter sido dirigido ao STJ por se tratar de

«lapso material evidente», devendo, no mais, ser ordenada a ampliação da matéria de facto - arts. 729.º e 730.º do CPC - no sentido de se apurarem, à luz do art. 34.º do CPT, factos que permitam decidir sobre a interrupção da prescrição por paragem processual.

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

Em sede factual, vem apurado que:

«A- Dos factos provados, com relevância para a decisão da causa:

1 - O Ora oponente foi citado da sua qualidade de executado por reversão em 19/12/2003 - cfr. fls. 146 e 147 dos autos.

2 - O oponente foi sócio gerente da devedora originária- “Maqui-trans - Máquinas de Terraplanagens e Transportes, Lda”.

3 - O processo principal de execução de dívida foi instaurado em 23/03/1993- cfr. fls. 11 a 23 dos autos.

4 - Em 10/05/1994 a sociedade 2Primaque-Importação e Exportação de Matérias Primas Químicas, Lda deduziu embargos de terceiro à ora executada.

5 - Por sentença de 29/06/1999, o Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Aveiro, determinou o levantamento da penhora.

B- Factos não provados com relevância para a decisão da causa:

Não se provaram outros factos com interesse para a decisão da causa.»

Vejamos, pois:

Deve referir-se, em primeiro lugar, ser irrelevante a questão prévia levantada pelo oponente.

Certo que o recurso foi interposto para o STJ, todavia logo se fazendo referência à «Secção do Contencioso Tributário», o que mostra a intenção insofismável de o dirigir a este tribunal.

Até porque, como bem sublinha o MP, não existe tal secção no STJ.

Trata-se, pois, de um lapsus calami, de todo despicando.

Como se mostra dos autos, estão em causa o Imposto de Camionagem de 1992 e 1993 e o IVA de Agosto de 1992 e juros compensatórios, tendo os respectivos processos executivos sido instaurados em 1993 e, depois, apensados em 21/01/1994.

O processo esteve “parado” desde 16/06/1994 até 29/09/1999 mercê da dedução de embargos de terceiro, julgados procedentes por sentença desta última data.

E, aí cancelada a penhora, o processo parou de novo, sem que tivesse sido efectuada qualquer diligência até 28/11/2003, «data da notificação do revertido (ora oponente) para efeitos de audição prévia conforme dispõe o n.º 4 do art. 24.º da LGT».

Nos termos do art. 34.º do CPT, as obrigações tributárias prescreviam no prazo de dez anos, contando-se este «desde o início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário, salvo regime especial», interrompendo a prescrição, nomeadamente, a «instauração da execução».

Todavia, o art. 48.º da LGT encurtou-o para «oito anos contados, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu».

E, tratando-se de um prazo ainda em curso, aplica-se o art. 297.º do CC - art. 5.º, n.º 1 do DL n.º 398/98 que aprovou a dita lei.

Pelo que, fixando a lei nova um prazo mais curto do que a lei antiga, aquela é aplicável, contando-se todavia o prazo a partir da entrada em

vigor da nova lei «a não ser que, segundo a lei antiga, falte menos tempo para o prazo se completar».

Sendo a hipótese dos autos esta última, é, assim, aplicável o prazo de dez anos.

Havendo que ter em conta a interrupção da prescrição, resultante da instauração da execução e a paragem do processo, por mais de um ano mas por facto não imputável ao contribuinte, o que fez cessar o efeito interruptivo.

Certo que os embargos suspendem liminarmente a execução - art. 356.º do CPC.

Cfr. Alfredo de Sousa e J. Paixão, CPT Anotado, 4.ª edição, pág. 550, nota 11 e Jorge de Sousa, CPTA Anotado, 3.ª edição, pág. 757, nota 16.

Todavia, nos autos e uma vez que os embargos foram julgados procedentes, a paragem do processo tem de imputar-se à Administração Fiscal que fez penhorar um bem que não integrava o património da sociedade originariamente executada.

Mas, assim sendo, cessou efectivamente o efeito interruptivo, devendo somar-se, para o cômputo dos dez anos, o tempo que decorreu a partir de um ano da dita paragem do processo mais o decorrido até à data da autuação - art. 34.º, n.º 3.

Verificando-se, pois, por mera operação aritmética, que o IVA prescreveu em 2003 e o Imposto de Camionagem de 1992 em 25/03/2005.

E, bem assim, prescreveu o Imposto de Camionagem de 1993 uma vez que, logo a partir de 17/06/1995, um ano após a predita paragem do processo, já decorreram mais de dez anos.

Mostrando-se efectivamente prescrita a dívida exequenda, bem como os respectivos juros compensatórios.

E sendo desnecessária a pretendida, pelo MP, ampliação da matéria de facto, por estarem em causa actos processuais, do conhecimento officioso do tribunal, documentados nestes autos - cfr., nomeadamente, a informação de fls. 126/7.

Termos em que se acorda, com a presente fundamentação, negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente com procuradoria de 1/6.

Lisboa, 19 de Outubro de 2005. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 19 de Outubro de 2005.

### Assunto:

*Recurso jurisdicional. Matéria de facto e matéria de direito. Incompetência em razão da hierarquia.*

### Sumário:

*I — Para determinação da competência hierárquica, à face do preceituado nos artigos 26.º, alínea b), e 38.º, alínea a), do ETAF de 2002 e no artigo 280.º, n.º 1, 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.*

*II — 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, pois é ao tribunal que vier a ser julgado competente que cabe decidir o que releva ou não para a decisão.*

*III — A questão de saber se a administração tributária permitiu ou não a um interessado negar parcialmente um crédito negar constitui uma questão de facto.*

Processo n.º 747/05-30.

Recorrente: Rádio Comercial, S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – RÁDIO COMERCIAL, S.A., deduziu embargos de terceiro no Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra.

Por sentença de 18-2-2005, foi absolvida a Fazenda Pública da instância.

Inconformada, a Embargante interpôs o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando alegações com as seguintes conclusões:

*1º Vem o presente recurso interposto da Doutra sentença proferida nos autos, mediante a qual o Mmo. Tribunal a quo indeferiu a pretensão da ora Recorrente de ver reconhecida a ofensa do seu direito sobre o montante de EUR 61.989,54 e, conseqüentemente, anulados três autos de penhora de créditos ordenados pela Direcção de Finanças de Lisboa, nos montantes de EUR 3.980,89, EUR 16.488,22 e EUR 41.768,54 (totalizando, pois, EUR 62.237,65), créditos esses que, alegadamente, a Executada detinha perante a ora Recorrente, tudo no âmbito do processo de execução fiscal n.º 590/04.9BESNT.*

*2º Não andou bem o Tribunal a quo ao não conhecer do mérito da pretensão da Recorrente, por entender que o meio processual utilizado – embargos de terceiro – não era adequado.*

*3º A Recorrente apenas reconhecia, e apenas reconhece, créditos da Executada no montante total de EUR 248,11, sendo que a Fazenda Pública insistia que tais créditos tinham um valor superior (EUR 62.237,65).*

*4º A pretensão da Recorrente era a de demonstrar junto do Tribunal a quo que o real valor dos seus créditos era inferior ao montante de créditos objecto de penhora, ou seja, que existiam direitos da Recorrente quanto aos montantes penhorados em excesso.*

*5º O impulso embargante da Recorrente não foi motivado pela anulação dos autos de penhora, mas antes pelo reconhecimento judicial de que era a Recorrente, e não a Executada, a titular desses mesmos montantes, penhorados em excesso.*

6.º *Conforme bem refere a Doutra sentença recorrida, “nos embargos pretende-se fazer valer a existência ou titularidade dos direitos invocados pelo embargante”.*

7.º *Era essa a pretensão da Recorrente: fazer valer a existência do seu direito sobre montantes penhorados como créditos que, em boa verdade, não eram devidos à Executada.*

8.º *É indiscutível que a Recorrente se viu afectada e ofendida nos seus direitos pelos actos de penhora praticados, porquanto tais actos determinaram o reconhecimento, pela Recorrente, de créditos que já não integravam a esfera jurídica activa da Executada.*

9.º *É impossível afirmar que não há um acto ofensivo de um direito da Recorrente quando esta reconhece, apenas, créditos da Executada no montante de EUR 248,11 e, ainda assim, a penhora é ordenada pelo montante de EUR 62.237,65.*

10.º *A qualidade de terceiro da Recorrente é inquestionável – a Recorrente não foi citada no processo de execução fiscal, nem contra ela reverteu a execução.*

11.º *Do Acórdão da 2.ª Secção do TCA de 9.4.2003 afere-se, ao contrário sensu, que quem não é citado em processo de execução fiscal mantém a sua qualidade de terceiro.*

12.º *E no Acórdão de 30.10.1963 do Tribunal de 2.ª Instância de Contribuições e Impostos, refere-se que “tem a qualidade de terceiro o possuidor dos bens sobre que recaí o privilégio da Fazenda Nacional, enquanto a execução instaurada contra o originário devedor não reverter contra ele”.*

13.º *Para os efeitos da alínea e) do artigo 224.º do CPPT, o “crédito” só poderia ser litigioso, se a Recorrente houvesse negado parcialmente a obrigação, o que não pôde fazer, porque tal não lhe foi permitido pela Administração Tributária.*

14.º *O único litígio em causa nos presentes autos é o da ofensa do direito da Recorrente, terceiro para efeitos do processo de execução fiscal, por via da penhora levada a cabo pela Administração Tributária.*

15.º *Tratando-se a Recorrente de um terceiro no processo de execução fiscal, a forma de reagir contra o acto ofensivo do seu direito, quando o que está em causa é saber se esse mesmo direito existe, ou não existe, é o incidente de embargos de terceiros.*

16.º *O Doutra Acórdão proferido pela 2.ª Secção do STA em 23.06.2004, refere, a este propósito, que “o incidente de embargos de terceiro é o meio processual adequado para, quem for ofendido na sua posse por penhora (...) reagir contra a ofensa dos seus direitos”, valendo o mesmo princípio quando esteja em causa qualquer outro direito que não a posse, conforme ocorre no caso sub judice.*

**TERMOS EM QUE DEVE O PRESENTE AGRAVO SER JULGADO PROCEDENTE, REVOGANDO-SE A SENTENÇA PROFERIDA A FL. 52 DOS AUTOS E ORDENANDO-SE A REALIZAÇÃO DAS DEMAIS DILIGÊNCIAS TENDENTES AO CONHECIMENTO DA CAUSA.**

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer nos seguintes termos:

*Na conclusão 13.ª das suas alegações, a Recorrente, para atacar a sentença na parte em que se invoca o art. 224.º do C.P.P.T. sobre o reconhecimento ou não do crédito, afirma um facto (a Administração Tributária não lhe permitiu negar parcialmente a obrigação) que o Mmo. Juiz “a quo” nem estabeleceu, nem, por qualquer forma levou em conta.*

*Significa isso 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. 12.º, n.º 5, 26.º b), 31.º, n.º 3, e 38.º a) do ETAF02.*

*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, apenas a Recorrente se pronunciou, requerendo a remessa do processo ao T.C.A. Com dispensa de vistos, vêm os autos à conferência para decidir.

2 – Importa apreciar a referida questão prévia da incompetência, já que o conhecimento da competência, nos termos do art. 13.º da C.P.T.A., deve preceder o de qualquer outra questão.

O art. 26.º, alínea b), do E.T.A.F. de 2002 estabelece 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.

O art. 38.º, alínea a), do mesmo diploma atribui competência à Secção do Contencioso Tributário de cada Tribunal Central Administrativo para conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários, com excepção dos referidos na citada alínea b) do art. 26.º.

Em consonância com esta norma, o art. 280.º, n.º 1, do C.P.P.T. prescreve que das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância cabe recurso para o Tributário do Tribunal Central Administrativo, salvo se a matéria do mesmo for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso para a Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

A infracção das regras da competência em razão da hierarquia determina a incompetência absoluta do Tribunal, que é de conhecimento oficioso e pode ser arguida ou suscitada até ao trânsito em julgado da decisão final (art. 16.º, n.ºs 1 e 2, do C.P.P.T.).

3 – O Supremo Tribunal Administrativo vem entendendo que a competência afere-se pelo **quid disputatum**, que não pelo **quid decisum**, pelo que é indiferente, para efeito de apreciação da competência, determinar a atendibilidade ou o relevo das afirmações factuais do recorrente no julgamento do recurso.

Para determinação da competência hierárquica à face do preceituado nos artigos 26.º, alínea b), e 38.º, alínea a), do ETAF de 2002 e 280.º, n.º 1, do Código de Procedimento e de Processo Tributário, 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, pois o tribunal *ad quem*, antes de estar decidida a sua competência, não pode antecipar a sua posição sobre a solução da questão de direito, pois decidir qual é esta 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 da Secção do Contencioso Tributário 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.

4 – No caso dos autos, como bem refere o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto, a Recorrente afirma um facto que não foi dado como provado nem implicitamente considerado como tal da decisão recorrida, que é o de a Administração Tributária não lhe ter permitido negar parcialmente a obrigação.

A questão de saber se a Administração Tributária permitiu ou não à ora Recorrente negar parcialmente a obrigação é uma pura questão de facto, uma vez que a sua resolução não depende da interpretação de qualquer regra ou princípio jurídico.

Assim, independentemente da necessidade de apuramento de tais factos para decisão do recurso, tem de entender-se que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, pelo que o Supremo Tribunal Administrativo é hierarquicamente incompetente para o conhecimento do recurso, cabendo a competência para o conhecimento do mesmo à Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo Sul – artigos 26.º, alínea b), e 38.º, alínea a) do ETAF de 2002 e artigo 280º, n.º 1, do C.P.P.T.

Termos em que acordam em declarar este Supremo Tribunal Administrativo incompetente em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso indicando-se, nos termos do art. 18.º, n.º 3, do C.P.P.T., como Tribunal que se considera competente o Tribunal Central Administrativo Sul (Secção do Contencioso Tributário), para o qual a recorrente poderá requerer a remessa do processo, de harmonia com o preceituado no n.º 2 do mesmo artigo.

Custas pela Recorrente, com procuradoria de

Lisboa, 19 de Outubro de 2005. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Baeta de Queiroz*.

### Acórdão de 16 de Novembro de 2005.

Processo n.º 747/05-30.

Recorrente: Rádio Comercial, S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Constata-se que no acórdão proferido no presente processo em 19-10-2005 não foi fixada a procuradoria.

Assim, nos termos dos arts. 669.º, n.º 1, alínea b), e 716.º, n.º 2, do C.P.C., acordam em fixar a procuradoria em 50%.

Lisboa, 16 de Novembro de 2005. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Baeta de Queiroz*.

### Acórdão de 19 de Outubro de 2005.

#### Assunto:

*Contribuições à segurança social. Trabalhadores agrícolas por conta de outrem. Decreto-Lei n.º 401/86. Decretos Regulamentares n.ºs 75/86 e 9/88. Explorações agrícolas.*

#### Sumário:

*O n.º 2 do artigo 4.º do Decreto Regulamentar n.º 75/86, aditado pelo artigo único do Decreto Regulamentar n.º 9/88, é ilegal por, emitido ao abrigo e como regulamento de execução do Decreto-Lei n.º 401/86, extrapolar, contrariando a sua norma, excluindo da previsão neste contida determinados trabalhadores agrícolas por conta de outrem, através da exclusão de certas explorações agrícolas, sujeitando-os, por tal via, a um regime contributivo para a segurança social diverso e mais oneroso do que o previsto naquele diploma legislativo.*

Processo n.º 778/05-30.

Recorrente: Ministério Público e A. A. Ferreira, S. A.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vêm os presentes recursos jurisdicionais, interpostos pelo MINISTÉRIO PÚBLICO e por A. A. FERREIRA, S.A., da sentença do TAF de Mirandela, de 08/05/2005, que julgou improcedente a impugnação judicial, por aquela deduzida, contra a liquidação de contribuições para a Segurança Social, no montante de €7.859,40.

Fundamentou-se a decisão, no que ora interessa, em que o art. 4.º, n.º 2 do Decreto-Regulamentar n.º 9/88, de 03 de Março, não padece de ilegalidade pois não viola o art. 5.º, n.º 2 do DL n.º 401/86, de 02 de Dezembro uma vez que, não definindo este o que deva entender-se por «explorações agrícolas», veio apenas precisar, pela negativa, o respectivo conceito, tratando-se «claramente de norma interpretativa que tem como pressuposto uma incerteza sobre o significado do preceito interpretado ou a possibilidade de interpretações múltiplas que se pretendem uniformizar», conforme resulta do seu preâmbulo donde, aliás, constam as normas habilitantes.

O Ministério Público, recorrente, formulou as seguintes conclusões:

«1 - É ilegal o artigo único do Dec. Reg. n.º 9/88, de 03/03, no segmento em que, acrescentando um n.º 2 ao art. 4.º do Dec. Reg. n.º 75/86, de 30/12, o fez em contrariedade com o estatuído nos arts. 5.º e 6.º do DL n.º 401/86, de 02/12.

2 - Ilegalidade que se traduz na exclusão pela norma regulamentar de algumas entidades patronais e seus trabalhadores do regime legal (de Decreto-Lei) que, sem vazios, estabelecia o regime contributivo aplicável a todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem e respectivas entidades patronais.

3 - A sentença recorrida não perfilhando tal entendimento violou, por erro de aplicação e de interpretação, os normativos citados.

4 - Pelo que deve ser revogada e substituída por outra que julgue precedente a acção, naquela parte; seja, tão só anulando-se o acto tributário na parte em que liquidou contribuições por aplicação de taxas superiores às previstas nos arts. 5.º e 6.º do DL n.º 401/86, de 02/12.

5 - Com o que se julgará precedente, como é de lei e justiça, o nosso recurso aqui interposto.»

A impugnante, ora recorrente, formulou as seguintes conclusões:

«1.ª O n.º 2 do artigo 4.º do Decreto-Regulamentar n.º 75/86, que foi introduzido pelo Decreto-Regulamentar n.º 9/88, é ilegal porque viola o n.º 2 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 401/86;

2.ª Essa disposição regulamentar é também inconstitucional, por força do actual n.º 6 do artigo 112.º da Constituição (o então n.º 5 do artigo 115.º da Constituição).

3.ª A douta sentença objecto do presente recurso jurisdicional, ao aplicar, in casu, o referido n.º 2 do artigo 4.º do Decreto-Regulamentar n.º 75/86, que foi acrescentado pelo Decreto-Regulamentar n.º 9/88, incorreu em erro de julgamento.

4.ª A douta sentença fez essa aplicação, ao considerar que um acto de liquidação de contribuições para a Segurança Social baseado nesse n.º 2 do artigo 4.º é válido.

5.ª O Supremo Tribunal Administrativo já veio, em dezenas de outros recursos jurisdicionais interpostos de decisões do Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela, reconhecer que a razão está com a ora Recorrente (v. g., Procs. n.º 297/04, n.º 1360/04, n.º 1280/04, n.º 1292/04 - 2ª Secção).

Nestes termos e nos demais que serão superiormente supridos, deve ser revogada, por erro de julgamento, a douta sentença de que agora se recorre, sendo julgada precedente a impugnação sub judice.»

A Fazenda Pública não contra-alegou.

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

Em sede factual, vem apurado que:

«1. Em 05 de Outubro de 2001, a Impugnante liquidou e pagou contribuições no montante de 7.859,40 euros respeitantes ao mês de Setembro de 2001 - fls. 14.»

Vejamos, pois:

O DL n.º 401/86, de 02 de Dezembro, procurou, como é intenção confessada no seu preâmbulo, acelerar o processo de integração dos trabalhadores agrícolas no regime geral da Segurança Social, integração já presente, como processo gradual, na Lei n.º 24/84, de 14 de Agosto que definiu os princípios fundamentais da Segurança Social, e no DL n.º 81/85, de 28 de Março.

Para o efeito, o art. 5.º daquele primeiro diploma legal, estabeleceu o «regime contributivo dos trabalhadores agrícolas por conta de outrem» - de 29%, correspondendo 21% às entidades patronais e 8% aos trabalhadores (n.º 1) -, considerando - n.º 2 - como tal os referidos nas al. a) e e) do art. 3.º do DL n.º 81/85 e respectivas entidades patronais.

Tais alíneas abrangem os trabalhadores agrícolas permanentes, independentemente da natureza e dimensão da exploração agrícola - al. a) - e os que, sendo profissionalmente indiferenciados, prestem serviço, embora a título eventual, a empresas individuais ou colectivas com 5 ou mais trabalhadores permanentes - al. e) -, todos «ao serviço da exploração agrícola» - corpo do artigo.

Por sua vez, o seu art. 12.º estabelece que o diploma, entrado em vigor em 01/01/1987, seria objecto de regulamentação por Decreto-Regulamentar.

O que veio a acontecer com o Decreto-Regulamentar n.º 75/86, de 30 de Dezembro.

Trata-se, assim, de um regulamento de execução, consequentemente acessório e executivo da lei, que, pois, não só a não pode contrariar, como tem de se limitar a dar-lhe execução.

Tal diploma foi alterado pelo Decreto-Regulamentar n.º 9/88, de 03 de Março, que, não podendo deixar de ter idêntica natureza, procurou clarificar «alguns pontos de dúvida», «para permitir uma actuação uniforme e consentânea com os princípios subjacentes àquele diploma», nomeadamente o «enquadramento da actividade desenvolvida pelos trabalhadores ao serviço de empresas do sector secundário que, paralelamente, se dedicam à produção agrícola de matérias-primas para fornecimento e manutenção de indústrias transformadoras, ultrapassando o âmbito do sector primário da produção agrícola...».

Efectivamente, o DL n.º 401/86, adoptou medidas tendentes a atenuar perturbações plausíveis relativamente a «sectores economicamente mais débeis» como «uma brusca subida dos encargos sociais».

Cautelas que não teriam razão de ser quanto àqueles indústrias transformadoras e respectivos trabalhadores, que «ultrapassam o âmbito do sector primário da produção agrícola».

Assim, o artigo único do Decreto-Regulamentar n.º 9/88 alterou o art. 4.º do Decreto-Regulamentar n.º 75/86 aditando-lhe o n.º 2 que passou a estabelecer não se considerarem «explorações agrícolas» «as que se destinem essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituam, em si mesmas, objectivos dessas empresas».

De modo que a questão dos autos é a de saber se tal normativo regulamentar contraria o disposto, e atrás referido, no art. 5.º, n.º 2 do DL n.º 401/86.

Como se viu, os arts. 5.º e 6.º do DL n.º 401/86 definem directa e explicitamente os regimes contributivos para a Segurança Social de todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, não deixando lugar, no ponto, a qualquer regulamentação.

Mas, assim sendo, o Decreto-Regulamentar n.º 9/88 veio efectivamente alterar o regime contributivo ali expresso.

Pois, deixando de considerar como explorações agrícolas as constantes daquele art. 4.º, n.º 2, os seus trabalhadores deixaram consequentemente de poder ser considerados trabalhadores agrícolas, nos termos do dito art. 5.º, alterando-se, pois, o respectivo regime contributivo resultante deste normativo.

O que estava vedado ao diploma regulamentar quer porque o ponto não necessitava de regulamentação, antes sendo o decreto-lei exaustivo na matéria quer porque não pode emitir norma para além do mesmo mas, apenas, proceder à sua execução.

Como se refere no Ac'd deste STA de 16/06/2004 rec. 297/04:

«O certo é que o diploma legal aqui regulamentado (dito DL n.º 401/86) não consagra vários regimes contributivos conforme seja principal ou acessória a actividade agrícola desenvolvida pelas entidades patronais dos respectivos trabalhadores.

Não podia, pois, um regulamento intervir neste domínio, alterando o regime contributivo fixado nas normas legais a que era suposto dar

mera execução, relativamente a certas entidades patronais e aos seus trabalhadores.

E foi o que aconteceu, pela já apontada via indirecta: sem que se tenham, através do regulamento, alterado as taxas contributivas, excluiu-se do universo dos contribuintes que a elas estavam sujeitos, uma parte deles - os trabalhadores empregues em explorações agrícolas que se destinem essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituam, em si mesmas, objectivos das empresas do sector secundário, e as próprias empresas. E fez-se isso, mediante uma curiosa afirmação: não se consideram explorações agrícolas determinadas explorações agrícolas - só para efeitos do diploma, claro...».

Assim e ao contrário do constante no despacho n.º 84/SESS/89, de 22/08/1989, in DR, II Série, de 14 de Julho seguinte, o Decreto-Regulamentar não se limitou a interpretar a lei; antes efectuou normaçaõ ex novo: «ao definir, restritivamente, o conceito de “explorações agrícolas”, introduziu nela uma nova configuração que o texto do Decreto-Lei não comportava, com consequências em relação às taxas aplicáveis aos contribuintes envolvidos nessa inovadora delineaçaõ» - cfr. acórdão citado.

O DL n.º 401/86 - arts. 1.º e 2.º - abrange todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, independentemente do tipo de exploração agrícola em que se ocupem e do destino dado à respectiva produção, e todas as suas entidades patronais.

Pelo que a ressalva do diploma regulamentar só podia constar do Decreto-Lei ou de outro diploma de normaçaõ equivalente.

Dir-se-á, todavia, que o texto do Decreto-Lei, ao não incluir a norma regulamentar, estará, ainda assim, a concretizar o dito propósito expresso no diploma e referir: «diminuir o impacte causado a um sector economicamente débil, pela súbita imposição de um regime contributivo mais exigente».

É que, fixando o DL n.º 401/86, como se disse, o regime contributivo de todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem e todas as suas entidades patronais, sem qualquer distinção ou exclusão assente no destino dado à produção, na respectiva intenção ou no carácter primário ou secundário da exploração agrícola enquanto actividade empresarial, terá entendido que o regime contributivo mais favorável devia beneficiar todos aqueles trabalhadores e entidades patronais, ainda que a respectiva exploração agrícola não constituísse a sua actividade principal, assim concretizando o princípio expresso no preâmbulo do diploma.

É, pois, ilegal o artigo único do Decreto-Regulamentar n.º 9/88 na parte em que aditou o n.º 2 do art. 4.º do Decreto-Regulamentar n.º 75/86, em desconformidade com o disposto nos arts. 5.º e 6.º do DL n.º 401/86, o que torna ilegal, por violação de lei, o acto de liquidaçaõ impugnado.

É, aliás, no sentido exposto, a jurisprudência uniforme do STA: cfr., por todos, o cit. Ac.º de 16/06/2004 (que, aliás, aqui se seguiu de perto), de 13/10/2004 recs. 332/04, 311/04 e 374/04 e de 15/12/2004 rec. 0313/04.

Termos em que se acorda conceder provimento aos dois recursos, revogando-se a sentença recorrida e, julgando-se procedente a impugnaçaõ judicial, anula-se, em tal medida, a liquidaçaõ impugnada.

Sem custas.

Lisboa, 19 de Outubro de 2005. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Vitor Meira* — *Jorge de Sousa*.

## Acórdão de 2 de Novembro de 2005.

### Assunto:

*Oposiçaõ à execuçaõ fiscal. Caducidade do direito à liquidaçaõ. Conhecimento officioso. Convolacaõ.*

### Sumário:

- I — *A caducidade do direito à liquidaçaõ, tanto dos impostos como dos respectivos juros compensatórios, gera mera anulabilidade, pelo que não é de conhecimento officioso, devendo, antes, ser invocada pelo contribuinte.*
- II — *Se o juiz apreciou a caducidade do direito à liquidaçaõ na oposiçaõ à execuçaõ fiscal, não há que proceder à convolacaõ do processo para impugnaçaõ judicial.*

Processo n.º 361/05-30.

Recorrente: Tiago Brito da Manha Ramalhão Fortunato.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secçaõ do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I — Tiago Brito da Mana Ramalhão Fortunato, contribuinte n.º 203356209, residente na Rua Vicente Borge, n.º 154-2º Dtº, Lisboa, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé que julgou improcedente a oposiçaõ à execuçaõ fiscal para cobrança coerciva de dívida de Contribuiçaõ Autárquica relativa aos anos de 1995, 1996, 1999, 2000, 2001 e 2002 e juros, no montante de €2.584,94, que contra si havia revertido, dela veio interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

I- A decisãõ recorrida devia ter conhecido da caducidade do direito à liquidaçaõ da contribuiçaõ autárquica dos anos de 1995, 1996 e 1999, por tal caducidade ser do conhecimento officioso, por força do disposto no artigo 331.º do Código Civil.

II- A decisãõ recorrida infringiu por isso o disposto no artigo 333º, n.º 1 do Código Civil.

III- Não sendo, assim, superiormente entendido o que se admite, para efeito de raciocínio.

Sempre,

IV- A decisãõ recorrida ao julgar a oposiçaõ, não a convolvendo em impugnaçaõ judicial, negou os princípios da legalidade e aproveitamento processual, pois tanto a ilegitimidade da agravante como a caducidade do direito à liquidaçaõ são ilegalidades sindicáveis por via da impugnaçaõ judicial, sendo que esta forma processual era viável e útil.

V- E infringiu as normas dos artigos 97º, n.º 3 da Lei Geral Tributária e 98º, n.º 4 do Código do Procedimento e Processo Tributário.

VI- Pois o sentido das normas em causa não é outro que não seja o do aproveitamento dos actos praticados, para que os interesses dos administrados possam ser apreciados judicialmente.

VII- Motivo por que se requer que a decisãõ recorrida seja alterada no sentido da oposiçaõ, forma de processo usada pela ora agravante, ser convolada em impugnaçaõ judicial, assim se fazendo Justiça.

A Fazenda Pública contra-alegou, concluindo da seguinte forma:

- A caducidade do direito à liquidação da contribuição autárquica dos anos de 1995, 1996 e 1999 não é de conhecimento oficioso atendendo que as normas especiais de direito tributário não prevêm esse regime, prevendo apenas o conhecimento oficioso do instituto da prescrição.

— Por outro lado, a caducidade da liquidação é um vício de liquidação que gera mera anulabilidade.

— É regra geral que a anulabilidade tem de ser invocada pelas partes.

— Não pode ser a oposição convalidada em impugnação judicial por terem sido articulados fundamentos próprios de cada uma das duas formas de processo não cabendo ao Tribunal optar por um dos fundamentos contra o outro, e por um processo contra o outro e é certo que o processo judicial não é divisível.

O Exm<sup>o</sup> Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido do provimento do recurso porque, “por um lado, na petição inicial são articulados fundamentos de impugnação judicial e, por outro, a petição é tempestiva, atendendo ao disposto na al. c) do n<sup>o</sup> 1 do art<sup>o</sup> 102<sup>o</sup> do CPPT, norma que, embora o recorrente não seja responsável subsidiário, lhe é aplicável ou lhe aproveita, se não por força da parte final do n<sup>o</sup> 2 do art<sup>o</sup> 158<sup>o</sup> do CPPT, ao menos por identidade de razões”.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

A. A Fazenda Pública instaurou, contra as Construções Sotavento, Lda. por dívidas de contribuição autárquica relativa a fracções autónomas do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana da Sé (Faro) sob o artigo 7413, dos anos de 1995, 1996, 1999, 2000, 2001 e 2002, o processo de execução fiscal sob o número 1058-98/100191.4 e apensos, conf. inf. de fls. 48 dos autos.

B. Por escritura de permuta e doação e respectiva rectificação outorgadas em 8 de Março de 1991 e em 3 de Agosto de 1994, ambas no 1<sup>o</sup> Cartório da Secretaria Notarial de Faro, os então proprietários do terreno onde depois foi construído o prédio urbano inscrito na matriz predial urbana da Sé (Faro) sob o artigo 7413 deram-no à Construções Sotavento, Lda. contra a futura entrega, depois de construído o prédio, entre outras, das fracções autónomas “CG” e “AD” à ora oponente, as quais ali foram doadas ao ora oponente pelos ditos proprietários do terreno.

C. Na escritura de permuta e doação supra referida atribuído reserva de propriedade até à entrega dos apartamentos a Joaquim Brito da Mana e mulher Maria Luísa Leal de Brito da Mana, José Luís Leal de Brito da Mana e Maria, João Castel-Branco Guerreiro Pereira José Castel-Branco Guerreiro Pereira.

D. Em documento complementar elaborado para instruir a escritura de permuta e doações supra referida foi mencionado que a permuta seria concretizada na própria constituição da propriedade horizontal, fls. 37 e 38 dos autos.

E. A constituição da propriedade horizontal foi inscrita no registo predial a 03-03-1995 conf. fls. 68 dos autos.

F. Em 15/01/2004 foi registada a penhora de 35 fracções autónomas, tendo o respectivo registo ficado provisório por natureza, conf. fls. 70 dos autos.

G. Para efeitos de conversão do citado registo, foi enviada carta aos titulares aí mencionados, Maria Luísa Leal de Brito da Mana, João Castel-Branco Guerreiro Pereira, José Luís Leal de Brito da Mana e Maria

José Castel-Branco Guerreiro Pereira para virem aos autos declarar se os bens penhorados lhes pertencem ou se detém algum direito sobre os mesmos conf. fls. 71 a 74 dos autos.

H. Em 19/03/2004 vem Maria Luísa Leal de Brito da Mana aos autos de execução fiscal referidos em A. apresentar requerimento onde informa que o ora oponente e proprietário das fracções “CG” e “AD” no mesmo refere ter juntado os respectivos títulos aquisitivos, as escrituras já mencionadas conf. fls. 75 e 76 dos autos.

I. Por despacho de 23.03.2004 foi revertida a dívida contra o oponente quanto às fracções “CG” e “AD”, do mesmo prédio com o fundamento de as mesmas lhe pertencerem conf. fls. 78 a 83 dos autos.

J. Em 23/03/2004 foi enviada carta com aviso de recepção ao oponente, e por ele recebida em 26/03/04 dando-lhe conta do referido em H., conf fls. 84 dos autos.

K. Em 26/04/2004 foi deduzida a presente oposição.

Dos factos com interesse para a decisão da causa, constantes da oposição, todos objecto de análise concreta, não se provou:

- que o adquirente ora oponente ou a sociedade construtora do prédio em causa tenham requerido ao Serviço de Finanças de Faro a alteração matricial quanto a titularidade, daquela fracção,

- que tenha sido registada a reserva de propriedade dos apartamentos doados por escritura de 08/03/1991,

- nem que a fracção autónoma tenha sido acabada.

3 – Como é sabido, são as conclusões do recurso que delimitam o seu objecto.

A este propósito escreveu-se no Acórdão do Pleno desta Secção do STA de 11/1/89, ir AD n<sup>o</sup> 330, pág. 844 e segs., que “entendimento e decisão perfeitamente conformes à lei. É que o dito art. 690<sup>o</sup>, 1, do C.P.C., na passagem transcrita, exige que a alegação conclua pela indicação dos respectivos fundamentos a justificar o pedido. Sempre independentemente de a alegação no seu desenvolvimento já revelar tais fundamentos. Isto, para além do mais, porque são as conclusões que delimitam o âmbito do próprio recurso como resulta dos art<sup>os</sup> 684<sup>o</sup>, n. 3, e 690<sup>o</sup>, n. 1, do CPC, e constitui jurisprudência deste Supremo... Trata-se de uma inequívoca exigência processual que o julgador não pode dispensar”.

Posto isto e da análise das conclusões da motivação do presente recurso, ressalta à evidência que são duas as questões que ali vêm vertidas para serem submetidas ao conhecimento deste Supremo Tribunal Administrativo, a saber: conhecimento oficioso da caducidade do direito à liquidação da contribuição autárquica dos anos de 1995, 1996 e 1999, por força do disposto no art<sup>o</sup> 331<sup>o</sup> do CC (conclusões I e II) e, a não se entender assim, convalidação do processo de oposição à execução fiscal em processo de impugnação judicial, já que a ilegitimidade da agravante, como a caducidade do direito à liquidação, são ilegalidades sindicáveis por via da impugnação judicial.

Pelo que ao não proceder à referida convalidação o tribunal recorrido violou o disposto nos art<sup>os</sup> 97<sup>o</sup>, n<sup>o</sup> 3 da LGT e 98<sup>o</sup>, n<sup>o</sup> 4 do CPPT.

Vejam-se lhe assiste razão.

4 – Quanto à primeira das referidas questões e ao contrário do que vem alegado, resulta da sentença que esta conheceu da caducidade, embora julgando-a improcedente.

Com efeito e citando Jorge Sousa, in CPPT anotado, 4<sup>a</sup> ed., pág. 905, aí se refere que a notificação relevante para o efeito “é a relativa ao contribuinte, sujeito passivo originário do tributo, e não a dos responsáveis solidários ou subsidiários.

Com efeito, a caducidade é impedida pela prática, dentro do prazo legal, do acto a que se refere o direito (artº 331º do Código Civil), pelo que, uma vez praticado validamente o acto o afastamento da caducidade é definitivo, se não vier a ser anulado o que a impediu...e, por isso, ocorrendo essa notificação, não é necessária a notificação de qualquer outra pessoa para obstar a ocorrência da caducidade.

No que concerne às notificações ou citações dos responsáveis solidários ou subsidiários, não lhes reconhecendo a lei qualquer relevo para efeitos de caducidade, é indiferente que ocorram após termo desse prazo”.

Assim sendo, em vão pretende o recorrente que a caducidade seja de conhecimento officioso.

Aliás e como vem sendo, ultimamente, jurisprudência desta Secção do STA, a caducidade do direito à liquidação, tanto dos impostos como dos respectivos juros compensatórios, gera mera anulabilidade, pelo que não é de conhecimento officioso, devendo, antes, ser invocada pelo contribuinte.

“Certo que a prescrição é de conhecimento officioso e, por isso, poderia parecer que a mesma regra se deveria seguir quanto à caducidade.

Mas não é assim.

Por um lado, a lei só refere expressamente o conhecimento officioso da prescrição e não da caducidade e, pois, se pretendesse consagrar o mesmo regime, tê-lo-ia feito sem margem para dúvidas.

Depois, trata-se de institutos substancialmente diferentes: enquanto a prescrição tem em vista a inércia do credor, a caducidade visa a certeza e segurança jurídica das relações jurídicas respectivas, tendo esta a ver com a legalidade da liquidação e aquela com a extinção da dívida exequenda.

Pelo que se justificará o conhecimento officioso da prescrição, que não da caducidade.

Esta constitui um vício da liquidação, tal qual outro que implique a respectiva anulabilidade, só podendo ser de conhecimento officioso se determinasse inexistência ou nulidade, o que não é reconhecidamente o caso” (Acórdão de 4/2/04, in rec. nº 1.733/03).

No mesmo sentido, pode ver-se Acórdão do Pleno desta Secção do STA de 18/5/05, in rec. nº 1.178/04.

Pelo que falecem, assim, as conclusões I e II da motivação do recurso.

5 – Quanto à arguida convolação do processo de oposição à execução fiscal em processo de impugnação judicial, dispõe o artº 97º, nº 3 da LGT que deverá ordenar-se “a correcção do processo quando o meio usado não for o adequado segundo a lei”.

Por sua vez, estabelece o artº 98º, nº 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 convolação é admitida sempre desde que não seja manifesta a improcedência ou intempestividade desta, além da idoneidade da respectiva petição para o efeito (vide, por todos, acórdão de 21/6/00, in rec. nº 24.605).

No caso dos autos e como vimos, alega o recorrente que o Mmº Juiz “a quo” devia ter convolado o processo de oposição à execução fiscal em processo de impugnação judicial, já que tanto a sua ilegitimidade, como a caducidade do direito à liquidação são ilegalidades sindicáveis por esta via.

Ora, quanto ao primeiro desses fundamentos é evidente que não pode ser apreciado em sede de impugnação judicial uma vez que se trata de vício que afecta não a validade ou a existência do acto tributário, mas apenas a sua eficácia e a exigibilidade da obrigação tributária liquidada, pelo que constitui fundamento de oposição à execução fiscal previsto na citada al. b) do nº 1 do artº 204º do CPPT.

Sendo assim, é manifesto que, em caso de convolação, a impugnação judicial teria de improceder.

Quanto ao segundo e na sequência do que acima fica dito sobre a caducidade, também não há lugar a qualquer convolação.

“Se fosse como pretende o recorrente, ou seja, se a sentença tivesse entendido, mesmo que erroneamente, que não podia apreciar a caducidade na forma processual por que optara o recorrente, podia fazer sentido encarar a viabilidade do prosseguimento da acção sob outra forma processual, designadamente, a impugnação judicial, mediante a convolação do processo.

Mas a realidade não é essa: a sentença não só não afirmou que a caducidade era fundamento impróprio para a oposição à execução, como conheceu dela.

Deste modo, o processo atingiu o seu fim útil, ao nele ser apreciada a pretensão material do autor, não tendo cabimento prolongá-lo, fosse sob a forma de oposição à execução, fosse sob a de impugnação judicial do acto de liquidação” (Acórdão de 15/6/05, rec. nº 360/05, tirado em caso idêntico).

No mesmo sentido e também tirado em caso idêntico, pode ver-se o Acórdão desta Secção do STA de 8/6/05, in rec. nº 357/05 e de 12/10/05, in rec. nº 633/05.

6 – Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao presente recurso.

Custas pelo recorrente, fixando-se a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 2 de Novembro de 2005. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Vítor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 2 de Novembro de 2005.

### Assunto:

*Oposição à execução. Caducidade. Erro de julgamento. Convolação.*

### Sumário:

- I — *Tendo o juiz apreciado a caducidade do direito à liquidação no processo de oposição à execução (concluindo que não ocorre tal caducidade), não é possível pedir a convolação do processo de oposição em processo de impugnação judicial para neste se decidir tal questão.*
- II — *Na verdade, decidida tal questão no processo de oposição (ainda que eventualmente tal questão devesse ser apreciada unicamente em processo de impugnação) a convolação deixa de fazer sentido.*

Processo n.º 362/05-30.

Recorrente: João Castel-Branco Guerreiro Pereira.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Exm.º Sr. Cons.º Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **JOÃO CASTEL-BRANCO GUERREIRO PEREIRA**, residente na Costa do Castelo, 63-1º – Lisboa, na qualidade de cabeça de casal da herança de Maria José Castel-Branco Guerreiro Pereira, opôs-se junto do TAF de Loulé a uma execução fiscal que lhe foi instaurada.

O Mm. Juiz daquele Tribunal julgou a oposição improcedente.

Inconformado, o oponente interpôs recurso para este Supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

I. A decisão recorrida devia ter conhecido da caducidade do direito à liquidação da contribuição autárquica dos anos de 1995, 1996 e 1999, por tal caducidade ser do conhecimento oficioso, por força do disposto no artigo 331.º do Código Civil.

II. A decisão recorrida infringiu por isso o disposto no artigo 333.º n. 1 do Código Civil.

III. Não sendo, assim, superiormente entendido o que se admite, para efeito de raciocínio. Sempre,

IV. A decisão recorrida ao julgar a oposição, não a convolvando em impugnação judicial, negou os princípios da legalidade e aproveitamento processual, pois tanto a ilegitimidade da agravante como a caducidade do direito à liquidação são ilegalidades sindicáveis por via da impugnação judicial, sendo que esta forma processual era viável e útil.

V. E infringiu as normas dos artigos 97.º, n. 3 da Lei Geral Tributária e 98.º, n. 4 do Código do Procedimento e Processo Tributário.

VI. Pois o sentido das normas em causa não é outro que não seja o do aproveitamento dos actos praticados, para que os interesses dos administrados possam ser apreciados judicialmente.

VII. Motivo por que se requer que a decisão recorrida seja alterada no sentido da oposição, forma de processo usada pela ora agravante, ser convolada em impugnação judicial, assim se fazendo JUSTIÇA

Contra-alegou a Fazenda Pública que finalizou as suas contra-alegações no seguinte quadro conclusivo:

➤ A caducidade do direito à liquidação da contribuição autárquica dos anos de 1995, 1996 e 1999 não é de conhecimento oficioso atendendo que as normas especiais de direito tributário não prevê esse regime, prevendo apenas o conhecimento oficioso do instituto da prescrição.

➤ Por outro lado, a caducidade da liquidação é um vício de liquidação que gera mera anulabilidade.

➤ E regra geral que a anulabilidade tem de ser invocada pelas partes.

➤ Não pode ser a oposição convolada em impugnação judicial por terem sido articulados fundamentos próprios de cada uma das duas formas de processo não cabendo ao Tribunal optar por um dos fundamentos contra o outro, e por um processo contra o outro e é certo que o processo judicial não é divisível.

O EPGA defende que o recurso merece provimento.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

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

A. A Fazenda Pública instaurou, contra as Construções Sotavento, Lda. por dívidas de contribuição autárquica relativa a fracções autónomas do prédio urbano inscrito na matriz predial urbana da Sé (Faro) sob o artigo 7413 dos anos de 1995, 1996, 1999, 2000, 2001 e 2002, o processo de execução fiscal sob o número 1058-98/100191.4 e apensos.

B. Por escritura de permuta e doação e respectiva rectificação outorgadas em 8 de Março de 1991 e em 3 de Agosto de 1994, ambas no 1.º Cartório da Secretaria Notarial de Faro, os então proprietários do terreno onde depois foi construído o prédio urbano inscrito na matriz predial urbana da Sé (Faro) sob o artigo 7413 deram-no à Construções Sotavento, Lda., contra a futura entrega, depois de construído o prédio, entre outras, das fracções autónomas “BO” e “2” aos ora oponentes.

C. Na escritura de permuta e doação supra referida atribuída reserva de propriedade até à entrega dos apartamentos a Joaquim Brito da Mana e mulher Maria Luísa Leal de Brito da Mana, José Luís Leal de Brito da Mana e Maria, João Castel-Branco Guerreiro Pereira, José Castel-Branco Guerreiro Pereira.

D. Em documento complementar elaborado para instruir a escritura de permuta e doações supra referida foi mencionado que a permuta seria concretizada na própria constituição da propriedade horizontal.

E. E. A constituição da propriedade horizontal foi inscrita no registo predial a 03-03-1995.

F. Em 15/01/2004 foi registada a penhora de 35 fracções autónomas, tendo o respectivo registo ficado provisório por natureza.

G. Para efeitos de conversão do citado registo, foi enviada carta aos titulares aí mencionados, Maria Luísa Leal de Brito da Mana, João Castel-Branco Guerreiro Pereira, José Luís Leal de Brito da Mana e Maria José Castel-Branco Guerreiro Pereira para virem aos autos declarar se os bens penhorados lhes pertencem ou se detêm algum direito sobre os mesmos.

H. Em 22/03/2004 vem João Castel-Branco Guerreiro Pereira aos autos de execução fiscal referidos em A. apresentar requerimento onde informa que os ora oponentes são proprietários das fracções “BO” e “Z” no mesmo refere ter juntado os respectivos títulos aquisitivos, as escrituras já mencionadas, conf. fls. 77 dos autos.

I. Por despacho de 23.03.2004 foi revertida a dívida contra o oponente quanto às fracções “BO” e “Z” do mesmo prédio com o fundamento de as mesmas lhe pertencerem.

J. Em 23/03/2004 foi enviada carta com aviso de recepção ao oponente, e por ele recebida, dando-lhe conta do referido em H.

K. Em 26/04/2004 foi deduzida a presente oposição.

3. Como resulta dos autos, a execução fiscal (por dívida de contribuição autárquica) foi instaurada contra “Construções Sotavento, Ld.”.

Depois, e porque a AF constatou que as fracções aqui em causa (“BO” e “Z”), pertenciam desde 3/3/95 a herdeiros de Maria José Leal Castel-Branco Guerreiro Pereira, fez reverter a respectiva execução, nesta parte, contra a respectiva herança, ao abrigo do art. 158.º do CPPT.

O cabeça de casal foi citada por ofício de 23/3/2004.

O que fez o cabeça de casal?

Citado para a execução, opôs-se.

Na oposição aduziu dois fundamentos: um, por ilegitimidade, por alegadamente não usufruir as fracções em causa, ou seja, e usando as

palavras da lei: por não ser o possuidor dos bens que originaram a dívida exequenda (art. 204º, 1, b) do CPPT. Acresce que este fundamento abarca todos os tributos em dívida (contribuição autárquica dos anos de 1995, 1996, 1999, 2000, 2001 e 2002). Subsidiariamente defende que, no tocante aos tributos de 1995, 1996 e 1999, os mesmos não lhe foram liquidados no prazo da caducidade, ocorrendo assim o fundamento de oposição previsto no art. 204º, 1, e) do CPPT.

O Mm. Juiz decidiu que não ocorre o fundamento previsto no art. 204º, 1, b) do CPPT (ou seja, que não há ilegitimidade do oponente).

E quanto ao segundo daqueles fundamentos, defende que a caducidade prevista no mencionado diploma não ocorre, pois o que releva é a data da notificação ao contribuinte, sujeito passivo originário do tributo, a saber, Construções Sotavento, Ld. Notificação que ocorreu dentro do prazo legal.

No seu recurso, o recorrente centra-se apenas na questão da caducidade.

Põe em causa, assim e unicamente, os tributos dos anos de 1995, 1996 e 1999.

Quer isto dizer que a decisão de improcedência, no tocante aos tributos de 2000, 2001 e 2002, fez já caso julgado.

Não assim, como é óbvio, quanto aos tributos de 1995, 1996 e 1999, que são os únicos que estão aqui em causa, sendo objecto do presente recurso.

Contrapõe a Fazenda Pública, dizendo que a caducidade do direito do Estado à liquidação não é de conhecimento oficioso, devendo ser apreciada em processo de impugnação. Acresce dizer que o recorrente suscitou a questão da ilegitimidade (a que cabe o processo de oposição) e a questão da caducidade (a que corresponde o processo de impugnação). Ora, não sendo o processo judicial divisível, não cabe ao tribunal optar por um dos fundamentos contra o outro, pelo que não havia lugar a convalidação.

Que dizer?

Apreciemos primeiro a seguinte questão: Quem é o originário devedor?

O Mm. Juiz sustenta que o originário devedor é “Construções Sotavento, Ld.”.

E, se assim for, compreende-se o seu raciocínio, pois a acontecer tal não haveria caducidade, dado que a mesma aferir-se-ia pela data da notificação desse originário devedor. A qual terá ocorrido dentro do prazo da caducidade

Só que parece haver aqui um erro de base.

Na verdade, no final do ano de 1995 o originário devedor era o oponente e não a dita “Construções Sotavento, Ld.”.

Na verdade, estavam já as fracções registadas em nome do oponente (vide probatório – alíneas B), C), D) e E).

Assim, a notificação para pagamento do tributo devia ser feita ao originário devedor, que no caso era o oponente.

Já vimos que houve uma reversão (operada por força do disposto no art. 158º do CPPT).

Sobre isto emitiu pronúncia o EPGA nos seguintes termos:

“A norma do art. 158º, n. 2, do CPPT não se aplica a situações de responsabilidade subsidiária, porque a execução passará a ser dirigida contra o devedor originário do imposto, após se ter apurado que ela foi dirigida inicialmente contra quem não era responsável originário.

“Este erro na identificação do sujeito passivo radica na circunstância de a administração tributária proceder à liquidação sem prévia indagação da identidade do real proprietário, baseando-se apenas nos registos constantes das matrizes prediais”.

Aceite-se ou não esta tese, é imperioso notar que não estamos aqui perante uma reversão verdadeira e própria.

Como escrevem Alfredo de Sousa e José Paixão (CPPT, Comentado e Anotado, pág. 391), “... o possuidor, fruidor ou proprietário, ao tempo, dos bens que deram origem ao imposto é o sujeito passivo *real* da dívida exequenda e contra ele deveria, portanto, ter sido inicialmente dirigida a execução, caso a liquidação tivesse sido devidamente efectuada”.

Assim sendo, como entendemos que é, a tese do Mm. Juiz, acima exposta, no tocante à caducidade, não será de subscrever.

É que, como vimos agora, o sujeito passivo originário é o oponente e não “Construções Sotavento, Ld.”.

Ora, e como o oponente só foi citado para a execução em 23/03/2004 (só então tendo conhecimento dos tributos em dívida) é óbvio que a liquidação do tributo não foi notificada no prazo da caducidade.

Porém, o Mm. Juiz dissertou sobre a caducidade da liquidação.

E resolveu a questão, no sentido de que não houve caducidade.

Ora, o recorrente centrou-se no seu recurso sobre a questão da convalidação do processo de oposição em processo de impugnação.

E aqui falhou o alvo

Na verdade, o Mm. Juiz conheceu da questão da caducidade, concluindo que não havia caducidade.

Ora, assim sendo, não há que convolar o processo, por isso que a questão (caducidade) foi apreciada – mal ou bem não importa – neste processo.

O que o recorrente podia ter feito era atacar neste ponto a decisão proferida pelo Mm. Juiz, seja alegando que a caducidade não podia ser conhecida em processo de oposição, e que, de qualquer modo ocorria a dita caducidade, seja, referindo que não era a caducidade que estava em causa mas sim a falta de notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade (art. 204, 1, e) do CPPT, fundamento que, se bem entendemos a petição inicial, aí foi aduzido.

Mas não foi isso que fez o recorrente.

Falhou assim o seu objectivo que era atacar a sentença neste segmento decisório, que foi o de que não havia caducidade.

Não importa assim saber se a caducidade é ou não de conhecimento oficioso, se foi ou não alegada, e se pode ser conhecida em processo de oposição à execução.

Certo é que o Mm. Juiz dela conheceu, concluindo que não ocorria a caducidade.

Ora, não foi atacado este segmento decisório.

Assim, a pretensão do recorrente está inexoravelmente condenada ao insucesso.

4. Face ao exposto, acorda-se em negar provimento ao recurso  
Custas pelo recorrente, fixando-se a procuradoria em 40 %.

Lisboa, 2 de Novembro de 2005. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Vítor Meira*.

## Acórdão de 2 de Novembro de 2005.

### Assunto:

*Oposição à execução fiscal. Citação por carta registada. Tempestividade. Fundamentos. Legalidade em concreto da dívida exequenda. Convolação.*

### Sumário:

- I — *O prazo para deduzir oposição à execução fiscal conta-se, nos termos do disposto no artigo 203.º, n.º 1, alínea a), do CPPT, a partir da citação pessoal ou, não a tendo havido, a partir da primeira penhora.*
- II — *Assim, nos casos de citação por simples carta registada, sem se proceder a posterior citação pessoal ou edital, a oposição à execução fiscal é tempestiva, na medida em que, à data da apresentação da petição inicial, ainda não tinha começado a correr o prazo respectivo.*
- III — *Invocando o oponente na petição inicial que a dívida exequenda deve ser imputada a outras pessoas que não a ele, a sua oposição à execução fiscal tem por fundamento a ilegalidade em concreto da liquidação, que só seria possível se a lei não assegurasse meio de impugnação contenciosa das liquidações subjacentes àquela dívida.*
- IV — *Estando em causa dívidas de IVA, não é possível enquadrar-se essa situação na alínea h) do n.º 1 do artigo 204.º do CPPT, por a lei admitir impugnação judicial das liquidações.*
- V — *A convolação do processo de oposição em processo de impugnação judicial só é admissível desde que a petição daquele não tenha sido apresentada depois do prazo legal deste.*

Processo n.º 370/05-30.

Recorrente: Sociedade de Construção Civil e Obras Públicas C. J. & Nunes, L.<sup>da</sup>

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 — Sociedade de Construção Civil e Obras Públicas C.J. & Nunes, Lda, contribuinte n.º 502775580, com sede na Rua Stuart de Carvalhais, n.º 13-E, Cruz de Pau, Amadora, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada que absolveu a Fazenda Pública do processo de oposição por si deduzida contra a execução por dívida proveniente de IVA, relativo aos anos de 1996 e 1997 e juros compensatórios, no montante de €55.322,05, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

A) De acordo com a douda decisão proferida e em súmula os factos articulados pela ora recorrente não se enquadram em nenhum dos fundamentos admitidos nas várias alíneas do n.º 1 do art.º 204 do CPPT.

B) Ora, salvo o devido respeito, não pode a ora recorrente concordar com tal posição.

C) Isto porque não pretende a ora recorrente ver apreciado a legalidade da dívida exequenda.

D) Mas tão só que sejam tidos em consideração elementos que não o foram.

E) Nomeadamente quantias comprovadamente pagam pela recorrente.

F) E que não foram devolvidas, por factos externos à vontade da ora recorrente.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exm.º Procurador-Geral Adjunto emitiu doudo parecer, no qual suscitou a questão prévia da intempestividade da oposição à execução fiscal, uma vez que, tendo a recorrente sido citada em 2/8/00, aquela apenas foi deduzida em 30/6/03, isto é, para além do prazo de trinta dias a que alude o art.º 203º, n.º 1, al. a) do CPPT.

Desta questão prévia foram notificadas as partes (cfr. art.º 704º do CPC), sem que qualquer delas sobre a mesma se tivesse pronunciado.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

A) Em 26/07/2000 foi instaurada a execução fiscal n.º 3697-00/105795.2, contra a ora oponente no montante de €55.322.05 relativa a dívidas de IVA e juros compensatórios de 1996 e 1997 (cfr. documento a fls 47 e documentos de fls 52 a 59, cujo conteúdo aqui se dá por inteiramente reproduzido para todos os efeitos legais).

B) A oponente foi citada para a execução mencionada em A) em 02/08/2000 (cfr. documento de fls 61).

C) O prazo limite para o pagamento da dívida que está na origem da presente execução é o dia 31/01/2000 (cfr. documentos de fls 52 a 59).

D) A presente oposição foi apresentada em 30/06/2003, cujo conteúdo aqui se dá por inteiramente reproduzido para todos os efeitos legais, onde é alegado que a quantia exequenda diz respeito a IVA, que a oponente suportou no âmbito de várias obras em que contratou sub-empregados para efectuar a limpeza do seu estaleiro, e que, o facto desses sub-empregados não terem apresentado as respectivas declarações de IVA não pode prejudicar a oponente, uma vez que procedeu ao pagamento das quantias acordadas para a realização da limpeza, onde se concluiu com o seguinte pedido: “Deverão ser consideradas todas as quantias pagas pela executada a título de IVA, e consequentemente corrigido o valor fixado a pagar pela executada relativo aos anos de 1996 e 1997”.

3 — Começamos, então, pela apreciação da questão prévia suscitada pelo Exm.º Procurador-Geral Adjunto, por que prejudicial.

Dispõe o art.º 203º, n.º 1, al. a) do CPPT que a oposição à execução fiscal deve ser deduzida no prazo de trinta dias a contar da citação pessoal ou, não a tendo havido, da primeira penhora.

Como é sabido, este prazo é um prazo judicial, já que o processo de oposição tem natureza judicial (cfr. art.º 103º, n.º 1 da LGT).

Estabelece, porém, o art.º 192º, n.º 1 daquele diploma legal que as citações pessoais são efectuadas nos termos do Código de Processo Civil.

Por sua vez, determina o art.º 233º, n.º 2 do CPC que a citação pessoal é feita mediante entrega ao citando de carta registada com aviso de recepção, nos casos de citação postal (al. a)) ou por contacto pessoal do funcionário judicial com o citando (al. b)).



Ora, no caso dos autos, o oponente foi citado para a execução através de carta registada datada de 2/8/00 (vide al. B) do probatório).

Todavia, não é este o regime legalmente fixado para o efeito. Na verdade e como vimos, tal citação havia que ser pessoal, a efectuar por carta registada com aviso de recepção ou por contacto pessoal do funcionário judicial.

“Uma confirmação de que não se está perante uma verdadeira citação definitiva, encontra-se no n.º 1 do art.º 203.º deste Código, de que resulta que esta citação provisória não determina sequer o início do prazo para deduzir oposição à execução fiscal e restantes faculdades que devem ser exercidas no mesmo prazo, pois esse prazo só se conta da citação pessoal ou, quando não tenha ocorrido, da primeira penhora.

Por isso, nestes casos de citação por via postal, esta não se considera devidamente efectuada sem se proceder à citação pessoal ou edital, pelo que não se considerará que ocorreu a citação mesmo que o citando não alegue e demonstre que não tomou conhecimento do acto, na sequência do envio do postal” (Conselheiro Jorge Sousa, in CPPT Anotado, 3ª edição, pág. 933).

Aliás, a confirmação de que não se está perante uma citação definitiva encontra-se no n.º 3 do próprio art.º 191.º, na medida em que ali se estabelece que nos casos não referidos nos números anteriores, bem como nos de efectivação de responsabilidade subsidiária, a citação será sempre pessoal.

É certo que, no caso em apreço, no dia 18/1/01, se procedeu à penhora de um bem imóvel (vide fls. 78 a 80).

Contudo, “essa relevância dada à primeira penhora, conexcionada com o prazo da oposição, parece não ter um alcance prático relevante, uma vez que actualmente nunca é dispensada a citação pessoal.

Na verdade, a citação é feita por simples postal, nos termos do art. 191.º deste Código, ou é pessoal ou é edital, da harmonia com o preceituado no art. 192.º.

Porém, mesmo nos casos em que se faz a citação por simples postal, é efectuada posteriormente uma citação pessoal, se se efectuar penhora, como resulta do preceituado no art. 193.º.

E, havendo citação pessoal, é da efectivação desta que se conta o prazo para deduzir oposição à execução fiscal...

No entanto, a entender-se que aquela referência à primeira penhora tem algum campo de aplicação, ela deverá ser interpretada como estabelecendo apenas uma faculdade para o executado que, sem que tenha havido citação, vê concretizado um acto de penhora.

Porém, se o executado não vem opor-se à execução fiscal após ter conhecimento da primeira penhora, aguardando pela efectivação da necessária citação, não fica por isso precludido o seu direito de oposição à execução fiscal, a contar da citação.

Na verdade, perante a exigência legal de comunicação formal aos executados das possibilidades que têm para reagir à execução..., feita no art. 190.º, não seria razoável a consagração legal da preclusão de todos esses direitos sem tal comunicação.

Isto é, não seria compreensível que o mesmo legislador que no art. 190.º aparece preocupado com a comunicação expressa ao executado das possibilidades de defesa, aparecesse transfigurado no art. 203.º fulminando o executado com a preclusão de todos aqueles direitos apesar de tal comunicação não ter sido efectuada...

Por isso, a entender-se que a indicada alusão à primeira penhora ainda tem algum alcance útil, a interpretação acertada da alínea a) do n.º 1 deste art. 203.º é a de que a consagração da possibilidade de oposição a partir da primeira penhora é uma mera faculdade para o executado.

A perda dos direitos de defesa, essa, porém, apenas ocorrerá na sequência da citação” (Jorge Sousa, ob. cit. 4ª ed., págs. 866 e 867).

Sendo assim, não se pode considerar a oposição à execução fiscal intempestiva, na medida em que, não tendo o oponente sido citado pessoalmente ou por éditos, à data da apresentação da petição inicial ainda não tinha começado a correr o prazo respectivo.

Pelo que, há-de, assim, improceder a questão prévia suscitada pelo Exmº Procurador-Geral Adjunto.

4 – Passando agora ao objecto do presente recurso, conforme resulta da petição inicial e até das próprias alegações do recurso, a oponente foi citada para proceder ao pagamento de uma dívida de IVA e, por essa razão, veio deduzir oposição, alegando que a quantia exequenda “diz respeito a IVA, que a oponente suportou no âmbito de várias obras em que contratou sub-empregados para efectuar a limpeza do seu estaleiro, e que, o facto desses sub-empregados não terem apresentado as respectivas declarações de IVA não pode prejudicar a oponente, uma vez que procedeu ao pagamento das quantias acordadas para a realização da limpeza”.

É concluído com o seguinte pedido: “Deverão ser consideradas todas as quantias pagas pela executada a título de IVA, e consequentemente corrigido o valor fixado a pagar pela executada relativo aos anos de 1996 e 1997” (vide al. D) do probatório).

Ora, no art.º 204º do CPPT estabelecem-se, taxativamente, os fundamentos da oposição à execução fiscal, como claramente resulta do preceituado no seu n.º 1: “a oposição só poderá ter algum dos seguintes fundamentos”.

Voltando ao caso em apreço e do que acima fica dito, resulta claro que as razões apontadas pela oponente não se enquadram em nenhum dos fundamentos aí articulados. E, aliás, nem na sua petição inicial, nem na sua motivação do recurso, a recorrente indica qualquer das alíneas do citado preceito em que possa ser enquadrada a sua pretensão.

Na verdade e como bem se anota na decisão recorrida, dos termos da referida petição inicial da presente oposição à execução e que acima ficam transcritos, com ela a oponente questiona tão só a legalidade em concreto da liquidação da dívida exequenda.

Matéria que, como vem decidido, se quadra antes no âmbito do processo de impugnação judicial previsto no art.º 102º e segs. do CPPT e não no processo de oposição à execução fiscal.

Ora, como vem sendo jurisprudência pacífica e reiterada desta Secção do STA, a legalidade do acto tributário de liquidação só pode ser válida e eficazmente controvertida ou questionada em processo de oposição à execução fiscal nos casos de ilegalidade abstracta (cfr. al. a) do n.º 1 do art.º 204º do CPPT) e em casos de ilegalidade concreta apenas quando a lei “não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação” (cfr. al. h) do n.º 1 do citado art.º 204º).

No caso em apreço, a questão que vem suscitada acerca da legalidade em concreto do acto tributário de liquidação não se mostra enquadrada na referida al. h), na medida em que, estando em causa o pagamento de dívida de IVA, a oponente podia impugnar judicialmente o acto de liquidação, nos termos do disposto nos art.ºs 90º do CIVA e 102º, n.º 1, al. a) do CPPT.

Assim sendo, tem de concluir-se pela ilegalidade da dedução de oposição, por a recorrente não ter invocado qualquer dos fundamentos admitidos no n.º 1 do art.º 204.º do CPPT.

5 – Por outro lado e como mais uma vez bem se anota na decisão recorrida, não é possível proceder à convalidação do processo de oposição à execução fiscal em processo de impugnação judicial.

Com efeito, 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”.

Por outro lado, estabelece o art.º 98.º, 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”.

Todavia, 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 do probatório que o prazo limite para o pagamento voluntário das quantias liquidadas terminava em 31/1/00 (vide al. C)), pelo que o prazo de 90 dias a que alude o art.º 102.º, n.º 1, al. a) do CPPT, terminava em 30/4/00.

Assim sendo, tendo a petição sido apresentada no dia 30/6/03, há muito que ia já decorrido aquele prazo de 90 dias, pelo que ela não era tempestiva para processo de impugnação judicial.

6 – Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao recurso e manter a decisão recorrida.

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

Lisboa, 2 de Novembro de 2005. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Vítor Meira*.

## Acórdão de 2 de Novembro de 2005.

### Assunto:

*Oposição à execução. Fundamentos. Suspensão da execução.*

### Sumário:

*I — Nos termos do artigo 204.º, n.º 1, alínea h), do CPPT, só pode discutir-se na oposição a ilegalidade da liquidação quando a lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação.*

*II — Se foi interposto recurso contencioso de anulação de acto administrativo e nele não foi pedida a suspensão de eficácia do mesmo, não pode vir deduzir-se oposição com a finalidade de conseguir tal efeito.*

Processo n.º 422/05-30.

Recorrente: Fernão de Quintanilha e Mendonça dos Santos.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Vítor Meira.

Fernão de Quintanilha e Mendonça dos Santos deduziu no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Faro oposição à execução contra si instaurada.

Por sentença da M.ª Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Loulé foi rejeitada liminarmente a oposição.

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

1.ª - O tribunal “a quo” rejeitou liminarmente a oposição deduzida pelo ora Recorrente, alegadamente porque a mesma não foi baseada em qualquer dos fundamentos previstos nas várias alíneas do artigo 204.º, n.º 1 do C.P.P.T.;

2.ª - Pese embora o Oponente não indique em concreto uma alínea do artigo 204.º, n.º 1 do C.P.P.T. como fundamento da presente oposição, a matéria de facto alegada em sede de requerimento de oposição integra-se na previsão da alínea h) da citada norma;

3.ª - Na base da decisão recorrida parece estar o entendimento de que a presente oposição não será legalmente admissível, dado que, nos termos da sentença proferida, o Oponente teria outro tipo de meios processuais - recurso contencioso de actos administrativos - para atacar a liquidação em que se baseia a acção executiva;

4.ª - A alínea h) do art. 204.º, n.º 1 do C.P.P.T. regula concretamente uma situação em que a própria lei não preveja um mecanismo processual de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação tributária;

5.ª - Não obstante tenha impugnado o acto administrativo que lhe aplicou a sanção de aposentação compulsiva, não dispôs o Oponente de qualquer outro meio processual - senão da presente oposição - para atacar a acção executiva aqui em causa e, em concreto, a liquidação que lhe está subjacente;

6.ª - Quando confrontado com a acção executiva que lhe foi movida, o Oponente apenas poderia lançar mão da presente oposição para atacar a liquidação que serve de base à execução em causa;

7.ª - Refere a decisão recorrida que o processo de oposição respeita aos fundamentos supervenientes que podem tornar ilegítima ou injusta a execução devido à falta de correspondência com a situação material subjacente no momento em que se adoptam as providências executivas;

8.ª - No caso concreto o Recorrente não pode aceitar que a execução em causa tenha sido instaurada antes de existir uma decisão definitiva sobre a relação material subjacente, sendo certo que a presente oposição surge como o único meio processual idóneo à reacção contra a existência de uma acção executiva que, em termos temporais, é posterior à decisão proferida em sede de processo disciplinar instaurado contra o Oponente;

9.ª - Trata-se assim de um fundamento superveniente à impugnação que o Oponente efectuou do acto administrativo que lhe aplicou a sanção disciplinar de aposentação compulsiva;

10.ª - Tendo em conta que existe ainda qualquer decisão judicial definitiva sobre a legalidade de tal acto administrativo e que a acção em curso tem efeito suspensivo, é forçoso concluir-se que a execução instaurada é ilegítima, tendo em conta a situação material subjacente, sendo a presente oposição o único meio processual idóneo a fazer face a tal acção executiva;

11.ª - Com base em tal entendimento, deve entender-se que a presente oposição é legalmente admissível de acordo com o que se deixou alegado

e com o disposto no artigo 204º, n.º 1, al. do C.P.P.T., pelo que a mesma deverá prosseguir os seus ulteriores termos legais;

12ª - Tendo em conta o disposto no artigo 286º, n.º 2 do C.P.P.T., deve ser atribuído ao presente recurso efeito suspensivo, já que a atribuição de efeito meramente devolutivo é susceptível de por em causa o efeito útil do mesmo;

13ª - Andou mal o Tribunal “a quo”, pois deveria ordenado o normal prosseguimento dos presentes autos com vista à apreciação do objecto da presente oposição;

14ª - Ao decidir desta forma, violou o Tribunal “a quo” o artigo 204º, n.º 1, al. h) do C.P.P.T.;

15ª - Desta forma, deve a sentença recorrida ser revogada e substituída por outra que ordene o prosseguimento normal dos autos, para a apreciação do objecto da presente oposição.

Não houve contra-alegações.

Pelo Exmo Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do não provimento do recurso por a oposição não ser meio adequado à discussão da legalidade da dívida exequenda, não configurando o recurso contencioso de anulação causa extintiva, modificativa ou determinante da inexigibilidade da dívida exequenda integrante de fundamento legal de oposição à execução.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

Para a prolação do despacho foram consideradas assentes as seguintes ocorrências processuais:

a) A execução fiscal que deu origem à presente oposição, tem o n.º 11112-02/104612.8 e foi intentada contra o oponente, no Serviço de Finanças de Portimão, respeitante a vencimentos indevidos por ter passado à situação de aposentação compulsiva na quantia de € 36.616,32 referente a reposições não abatidas nos pagamentos conforme certidão de dívida a fls. 18 dos autos e que aqui se dá por integralmente reproduzida;

b) A oponente foi citada para a execução por aviso expedido em 03/12/2002 e recebido em 05/12/2002;

c) O prazo para pagamento voluntário da prestação tributária em causa terminou em 12/11/2001;

d) A petição inicial da presente oposição deu entrada no serviço de finanças de Portimão em 17/12/2004.

Assentes tais factos apreciamos então o recurso.

A decisão recorrida rejeitou liminarmente a oposição deduzida na consideração de não terem sido alegados quaisquer fundamentos dos previstos no art. 204º do CPPT, em conformidade com o art. 209º n.º 1 alínea b) do mesmo diploma legal. Para assim entender considerou que o oponente referira genericamente os artigos 203º e 204º do CPPT, não especificando qual o fundamento que em concreto lhe assistia, não podendo na oposição ser discutida a ilegalidade em concreto, salvo se a lei não assegurar meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação, tendo o recorrente ao seu dispor, in casu, a via contenciosa do recurso de actos administrativos a que recorreu.

Como se alcança da leitura da alínea h) do artº 204º do CPPT, a ilegalidade da liquidação da dívida exequenda só é fundamento de oposição se a lei não assegurar meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação. Ora como o recorrente confirma, na sua conclusão 5ª, o acto administrativo que lhe aplicou a sanção de aposentação compulsiva foi por si impugnado, encontrando-se nos autos cópia da

petição do recurso contencioso de anulação que interpôs (fls. 60 a 82). Assim sendo, é inequívoco, face ao disposto nos artigos 204º n.º 1 al. h) e 209º n.º 1 al. b) do CPPT, que a oposição por si deduzida teria que ser, como foi, liminarmente rejeitada.

Sustenta porém o recorrente que, não existindo ainda uma decisão judicial definitiva da legalidade do acto administrativo, a oposição seria o meio idóneo para suspender a execução instaurada. Como refere porém o Ministério Público, o recorrente não apresentou pedido de suspensão de eficácia do acto administrativo, como se vê a fls. 58, não podendo recorrer à oposição para conseguir tal desiderato. Por um lado porque a suspensão da execução não é em si um dos fundamentos de oposição, por outro porque a interposição de recurso contencioso de anulação não consubstancia por si só causa extintiva, modificativa ou determinante da inexigibilidade da dívida exequenda. Não pode pois, pelos motivos apontados, proceder o recurso, porquanto o tribunal recorrido apreciou correctamente a situação.

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

Custas pelo recorrente, fixando em 50% a procuradoria.

Lisboa, 2 de Novembro de 2005. — Vítor Meira (relator) — Baeta de Queiroz — Pimenta do Vale.

## Acórdão de 2 de Novembro de 2005.

### Assunto:

*Direito de audição. Artigos 12.º, n.º 3, e 60.º da LGT.*

### Sumário:

*I — O princípio da participação dos contribuintes na formação das decisões que lhe digam respeito tem consagração expressa no artigo 267.º, n.º 5, da CRP (redacção de 1997), bem como na lei ordinária, nomeadamente no âmbito do CPT [artigo 19.º, alínea c)], direito este que, quando não estava concretizado através de formas especiais do procedimento tributário, era assegurado com a aplicação das normas do CPA, concretamente pelo seu artigo 100.º*

*II — Entretanto e com a entrada em vigor da LGT, o direito de audição antes da decisão de aplicação de métodos indiciários e da liquidação teve também consagração expressa no artigo 60.º, n.º 1, alíneas a) e d), daquele diploma legal.*

*III — Sendo assim, tendo o acto de liquidação adicional de IVA sido efectuado na vigência da referida lei, tem aqui aplicação o disposto no predito artigo 60.º, n.º 1, alínea a).*

IV — *É de anular a liquidação adicional de IVA em que foi preterida a audiência prévia do contribuinte, não obstante ter deduzido impugnação judicial, se não ficou demonstrado que a referida audiência não podia ter servido, precisamente, para o interessado procurar induzir a AF a compatibilizar a observância da legalidade na elaboração do acto de liquidação com a situação existente, pelo que nada permite concluir que o mesmo seria o seu conteúdo se tivesse havido lugar à audição do contribuinte.*

Processo n.º 518/05-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Oliveira & Martins, L.<sup>da</sup>

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 — A Fazenda Pública, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que julgou procedente a impugnação judicial deduzida pela firma Oliveira & Martins, contribuinte n.º 501251553, com sede na Rua 25 de Abril, Vila do Conde, contra a decisão de indeferimento proferida no processo de reclamação graciosa relativo às liquidações adicionais de IVA, relativo aos anos de 1995 e 1996 e respectivos juros compensatórios, no montante global de €43.312,73, bem como contra as referidas liquidações adicionais e respectivos juros, dela veio interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

A. A douta sentença julgou a presente impugnação procedente por violação da alínea d) do n.º 1 do Art.º 60º da LGT, com o que a Fazenda Pública não se pode conformar.

B. No âmbito do CPT o princípio da audiência prévia dos interessados não se aplicava ao procedimento administrativo tributário, sendo que as conclusões do relatório de fiscalização foram notificadas ao impugnante em 17/11/1998.

C. Ora, tendo em conta esta data, exigir a audição do impugnante antes da decisão de aplicar métodos indirectos redundaria na aplicação retroactiva da refenda alínea d), dado a sua entrada em vigor apenas em 01/01/1999, e não na sua aplicação imediata.

D. Ainda que se aplicasse o Art.º 60º da LGT, no que não se concede, ressalvado o respeito por melhor opinião, a sua violação reconduzir-se-ia a um vício de forma, por preterição de uma formalidade essencial e esta degradar-se-ia em formalidade não essencial, por ter sido apresentada impugnação e por não existirem elementos novos relevantes.

E. Pelo que, a preterição não teria implicações quanto à validade do acto final, por não se verificar qualquer lesão efectiva e real dos interesses ou valores protegidos pelo preceito violado já que, mesmo a admitir a aplicabilidade do regime do Art.º 60º da LGT, não obstante tal preterição, veio a atingir-se o resultado que com ela se pretendia alcançar e que é a defesa contra o acto tributário.

F. A douta sentença recorrida viola o disposto na alínea d) n.º 1 do Artº 60º da LGT.

Não houve contra-alegações.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu duto parecer no sentido de ser negado provimento ao recurso, uma vez que “a participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito tem expressão na lei fundamental e na lei ordinária e manifesta-se na sua audição em diversas fases dos procedimentos tributários (art. 267º n.º 5 CRP RC/97; art. 60º n.º 1 LGT).

O princípio da aplicação imediata das normas procedimentais impunha a audição do contribuinte antes da decisão de determinação da matéria colectável por métodos indirectos, notificada por carta registada com A/R em 27.07.99, em plena vigência da LGT (art. 12º n.º 3 e 60º n.º 1 al. a) e 3 LGT redacção da Lei n.º 16-A/2002, 31 Maio).

Em qualquer das perspectivas foi preterida formalidade legal essencial, não sanada pela posterior dedução de impugnação judicial, como sustenta a recorrente: não foi demonstrado (e dificilmente seria demonstrado) que a omissão não teve qualquer influência na decisão final do procedimento porque a observância da formalidade conduziria a idênticas liquidações de imposto (conclusão E)”.  
Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

A) A impugnant se dedica-se à actividade de café e pastelaria com fabricação própria, conforme documento a fls. 89 do processo de reclamação graciosa, cujo teor se dá por integralmente reproduzido:

B) Na sequência de uma acção de fiscalização externa realizada pelos Serviços de Prevenção e Inspeção Tributária do Porto à impugnant, foi elaborado o relatório cuja cópia faz fls. 89 a 98 do processo de reclamação graciosa, cujo teor se dá por integralmente reproduzido;

C) A nota de fundamentação das correcções efectuadas é a que consta de fls. 99 a 109 do processo de reclamação graciosa, cujo teor aqui damos por integralmente reproduzido.

D) As conclusões do relatório de fiscalização foram notificadas em 17 de Novembro de 1998 ao contribuinte ao abrigo do n.º 5 do art. 75º do CPT conforme documento de fls. 26, cujo teor se dá por integralmente reproduzido;

E) Com base em tais conclusões, foram determinados o lucro tributável e IVA em falta relativo aos exercícios de 1995 e 1996, com recurso à utilização de métodos indiciários, tendo sido propostas os seguintes valores:

IRS/IRC - 1995 (28.459.770\$00);

- 1996 (17.669.916\$00);

IVA - 1995 (5.197.005\$00);

- 1996 (2.999.894\$00),

tudo conforme informação constante de fls. 18 do p.a, cujo teor se dá por integralmente reproduzido;

F) A impugnant foi notificada em 20-07-1999 da fixação dos valores supra referidos: “... de que a matéria colectável e/ou o imposto do(s) ano(s) infra lhe foi(ram) fixado(s) o(s) montante(s) a seguir indicado(s):”

IRS/IRC - 1995 (28.459.770\$00);

- 1996 (17.669.916\$00);

IVA - 1995 (5.197.005\$00);

- 1996 (2.999.894\$00)

tudo conforme documento de fls. 70, cujo teor se dá por integralmente reproduzido.

G) A impugnante interpôs reclamação para a Comissão de Revisão, tendo sido fixados os seguintes valores:

IRC - 1995 - 19.336.227\$00  
 - 1996 - 17.699.916\$00  
 IVA - 1995 - 3.509.659\$00  
 - 1996 - 2.708.484\$00

tudo conforme informação constante de fls. 18 do p.a e documento de fls. 110 a 125 do p.a., cujo teor se dá por integralmente reproduzido;

H) Com base nos modelos 382, foram emitidas as liquidações adicionais de IVA relativas aos anos de 1995 e 1996, e respectivos juros compensatórios, no montante total de €43.312,73 conforme informação constante de fls. 18 do p.a e documentos de fls. 16 a 40 do processo de reclamação, cujo teor se dá por integralmente reproduzido;

I) Contra as liquidações, deduziu a impugnante reclamação graciosa, a qual veio a ser totalmente indeferida, conforme documentos a fls. 2 a 15 e 142 a 144 do processo de reclamação graciosa, cujo teor se dá por integralmente reproduzido.

3 – A questão que constitui objecto do presente recurso é a da aplicabilidade do artº 60º da LGT ao procedimento tributário.

Sustenta a recorrente que, no caso em apreço, o predito artº 60º, nº 1, al d) não seria de aplicar ao procedimento tributário, na medida em que, tendo as conclusões do relatório de fiscalização sido notificadas à impugnante em 17/11/98, exigir a sua audição antes da decisão de aplicar métodos indirectos redundaria na aplicação retroactiva da referida al. d), já que a LGT apenas entrou em vigor em 1/1/99, sendo certo que, no âmbito do CPT, o princípio da audiência prévia dos interessados não se aplicava ao procedimento administrativo.

De qualquer forma, mesmo que assim se não entendesse, sustenta ainda a recorrente que a violação do artº 60º reconduziria a um vício de forma, por preterição de uma formalidade essencial e esta degradar-se-ia em formalidade não essencial, por ter sido apresentada impugnação judicial e por não existirem elementos novos relevantes, não tendo assim tal preterição implicações quanto à validade do acto.

Por sua vez, na sentença recorrida, sustentou-se que, por força do disposto no artº 12º, nº 3 da LGT, segundo o qual “as normas sobre procedimento e processo são de aplicação imediata, sem prejuízo das garantias, direitos e interesses legítimos anteriormente constituídos dos contribuintes”, o predito artº 60º, que impõe a formalidade de audição prévia, era de aplicação imediata aos procedimentos tributários pendentes à data da entrada em vigor da LGT (1/1/99).

Por outro lado, acrescenta, ainda o Mmº Juiz “a quo” que “sendo o objectivo do procedimento tributário a “declaração de direitos tributários”, isto é, a emissão de um facto produtor de efeitos jurídicos, há que entendê-lo como uma sucessão ordenada de actos e formalidades tendentes à declaração de direitos tributários.

E se o acto final que se visa alcançar com o procedimento é o acto de liquidação de determinado tributo, não pode, antes dele, afirmar-se que o procedimento findou, designadamente por ter sido ultrapassada a fase da acção inspectiva ou da fixação da matéria colectável.

O que significa que, no caso vertente, tendo o procedimento perdurado para além da elaboração do relatório de fiscalização e da fixação dos rendimentos por métodos indiciários, tendo em vista as liquidações dos respectivos impostos, o procedimento manteve-se até à efectivação destas, ou seja, manteve-se até 30 de Abril de 2000.

Isto é, o procedimento em crise só ficou concluído no ano 2000, razão porque esse procedimento se mantinha pendente à data da entrada em vigor da LGT.

E assim sendo, não tendo o impugnante sido ouvido antes da decisão de aplicação dos métodos indiciários, impunha-se a sua audição antes da liquidação dos tributos...”, razão pela qual a impugnação judicial foi julgada procedente e o despacho e as liquidações adicionais anuladas.

4 – Ora, das razões que acabam de ser expostas, facilmente se conclui que, quer a recorrente, quer o Mmº Juiz “a quo” colocaram a resolução da questão suscitada pela impugnante na petição inicial no âmbito da aplicação da lei no tempo.

Todavia e como iremos ver, para a resolução da questão, que constitui o objecto do presente recurso, a invocada data da entrada em vigor da Lei Geral Tributária não assume qualquer relevância e muito menos de forma decisiva.

Com efeito e como é sabido, o princípio da participação dos contribuintes na formação das decisões que lhe digam respeito tem consagração expressa no artº 267º, nº 5 da CRP (redacção de 1997), já que exige que o processamento da actividade administrativa assegure a “participação dos cidadãos na formação das decisões e deliberações que lhes disserem respeito”.

Contudo, este direito de audição tem, também, consagração expressa na lei ordinária, quer no âmbito do CPT (artº 19º, al. c)), ao lado dos direitos de reclamação, impugnação e oposição, direito este que, quando não estava concretizado através de formas especiais do procedimento tributário, era assegurado com a aplicação das normas do CPA, concretamente pelo seu artº 100º (redacção do Decreto-lei nº 6/96 de 31/1), aí se estabelecendo que “concluía a instrução, e salvo o disposto no artº 103º, os interessados têm o direito de ser ouvidos no procedimento antes de ser tomada a decisão final, devendo ser informados, nomeadamente, sobre o sentido provável desta”.

Assim como teve também consagração expressa no âmbito da Lei Geral Tributária, no seu artº 60º, nº 1.

Todavia e já antes desta Lei “era pacificamente entendido que o direito de audiência prévia vale tanto no procedimento administrativo comum como nos especiais que o não consagram, quer aí se chegue pela via da aplicação directa da norma do artº 100º do CPA, por concretizadora do apontado princípio constitucional, quer pela sua aplicação supletiva, prevista no n.º 6 do artigo 2º do Código” (Acórdão desta Secção do STA de 25/1/00, in rec. nº 21.244).

Acrescentando-se, ainda, neste aresto que “no concernente a procedimentos como aquele que nos ocupa, não são invocáveis argumentos retirados da massificação e automação próprias do procedimento tributário por excelência - o que conduz à liquidação de impostos - tendentes a concluir pela impraticabilidade da audiência prévia em procedimentos com tais características”.

Posto isto e voltando ao caso dos autos, do elenco probatório ressalta à evidência que o recorrido não foi notificado para se pronunciar, participando, sobre a decisão de aplicação de métodos indiciários, assim como não lhe foi dada oportunidade de se pronunciar antes das liquidações que, em consequência daquele relatório, os Serviços do IVA vieram a efectuar em 30/4/00, já portanto no vigência da LGT.

Sendo assim, não pode proceder a ausência do vício de forma apontada pela recorrente Fazenda Pública, na primeira situação por violação do

disposto no artº 100º do CPA e na segunda por inobservância do estabelecido no artº 60º, nº 1, al. a) da LGT.

Na verdade, face ao texto da Lei, nessa oportunidade e nessas fases do procedimento, gozava o recorrido do direito de audiência, devendo para o efeito e sem que se vislumbre razão que o dispensasse, ser-lhe conferido esse direito antes da decisão de aplicação de métodos indiciários e das liquidações.

Sendo assim, é de concluir que foi preterida formalidade essencial do procedimento das liquidações, susceptível de as afectar, pelo que e nos termos dos artºs 135º do CPA e 99º, al. d) do CPPT, devem ser anuladas.

5 – Por outro lado e como vimos supra, alega, ainda, a recorrente que, a não ter acolhimento a sua tese argumentativa, a violação do artº 60º reconduziria a um vício de forma, por preterição de uma formalidade essencial e esta degradar-se-ia em formalidade não essencial, por ter sido apresentada impugnação judicial e por não existirem elementos novos relevantes, não tendo assim tal preterição implicações quanto à validade do acto.

Mas não tem razão.

A este propósito e a nosso ver, importa trazer à colação a jurisprudência fixada no acórdão do Pleno da Secção do Contencioso Administrativo deste Supremo Tribunal de 17/12/97, in Bol. 472/246.

Aí se diz que “se se não puder afirmar que a decisão viciada só podia em abstracto ter o conteúdo que teve em concreto, procede a arguição da anulabilidade, devendo, em consequência, o acto ser anulado.

Efectivamente, o direito do interessado na participação da formação do acto de que é destinatário só será verdadeiramente violado se através dessa participação houver a possibilidade, ainda que ténue, de o interessado vir a exercer influência, quer pelos esclarecimentos prestados, quer pelo chamamento da atenção de certos aspectos de facto e de direito, na decisão a proferir, no termo da instrução...

Não basta, convém salientar, que a decisão seja proferida no exercício de poderes vinculados, para ter como não invalidante a violação do disposto no artigo 100.º do Código do Procedimento Administrativo, pois pode ainda ser possível, em certos casos de actividade vinculada, admitir a influência da participação do interessado no sentido daquela.

Consequentemente, a formalidade em causa (essencial) só se degrada em não essencial, não sendo, por isso, invalidante da decisão, nos casos em que a audiência prévia não tivesse a mínima probabilidade de influenciar a decisão tomada, o que impõe o aproveitamento do acto – útil e inútil non viciatur –, já que, como se salientou, a audiência dos interessados não é um mero rito procedimental” (no mesmo sentido, vide Acs. daquela Secção do STA de 20/6/02, in rec. nº 412/02 e de 19/2/03, in rec. nº 123/03).

Nestas circunstâncias e no caso em apreço, a recorrente não pode afirmar que a audiência prévia da impugnante não se afigurava como oportuna, na medida em que havia sido interposta impugnação judicial e não existirem elementos novos relevantes, não tendo, assim, tal preterição implicações quanto à validade do acto, sendo as liquidações efectuadas as únicas possíveis.

Se é verdade que o acto sempre teria que ser praticado, essencialmente, no exercício de poderes vinculados, verifica-se, no caso, alguma margem de livre apreciação, pelo que não ficou demonstrado que a audiência do interessado não fosse susceptível de alterar o respectivo conteúdo.

6 – Nestes termos e com estes fundamentos, acorda-se em negar provimento ao presente recurso e manter a decisão recorrida.  
Sem custas.

Lisboa, 2 de Novembro de 2005. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Vítor Meira*.

## Acórdão de 2 de Novembro de 2005.

### Assunto:

*Emolumentos registrais. Revisão oficiosa da liquidação emolumentar. Pedido do contribuinte. Juros indemnizatórios.*

### Sumário:

*I — Mesmo quando oficiosa, a revisão do acto tributário pode ser solicitada pelo contribuinte, cumprindo à administração tributária efectuar-la, desde que se verifiquem os seus pressupostos legais, como resulta do disposto nos artigos 78.º, n.º 6, da LGT e 86.º, n.º 4, alínea a), do CPPT, atentos os princípios referidos no artigo 266.º, n.º 2, da CRP.*

*II — O «erro imputável aos serviços» a que alude o artigo 78.º, n.º 1, da LGT compreende não só o erro directamente relacionado com a actividade da administração (o erro de facto, operacional ou material), mas também o erro de direito.*

*III — Nos termos do disposto no artigo 43.º, n.º 3, alínea c), da LGT, os juros indemnizatórios são devidos a partir de um ano após o pedido de revisão efectuado pelo contribuinte.*

Processo n.º 562/05-30.

Recorrente: Director-geral dos Registos e do Notariado.

Recorrido: Pingo Doce — Distribuição Alimentar, S. A.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – O Director-Geral dos Registos e Notariado, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa que concedeu provimento ao recurso contencioso de anulação que a firma Pingo Doce - Distribuição Alimentar, SA -, pessoa colectiva nº 500829993, com sede na Rua Tierno Galvan, torre 3, piso 9º, letra J, Lisboa, contra o acto de indeferimento tácito do pedido de revisão de um acto de liquidação de emolumentos registrais, no montante de 5.862.000\$00 (€29.239,53), dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1ª A sociedade “PINGO DOCE - DISTRIBUIÇÃO ALIMENTAR, S A.” interpôs o presente recurso contencioso invocando a ilegalidade da liqui-

dação de emolumentos, consubstanciada na desconformidade da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial, com o disposto no artigo 10º, alínea c) da Directiva nº 69/335/CEE, do Conselho, de 17 de Julho, bem como a ilegalidade do indeferimento do pedido de revisão oficiosa.

2ª Os emolumentos objecto do presente litígio, respeitantes ao registo de aumento de capital e à alteração do contrato, foram cobrados pela Conservatória do Registo Comercial de Lisboa, em 27 de Maio de 1998 (Ap. 45), e resultam da aplicação do artigo 1º, nº 3 da Tabela de Emolumentos do Registo Comercial, aprovada pela Portaria 883/89, de 13 de Outubro.

3ª A douta sentença recorrida julgou o pedido procedente anulando a liquidação de emolumentos impugnada, com fundamento na violação do citado normativo comunitário, e condenou a Administração na restituição da quantia paga acrescida de juros indemnizatórios desde a data do seu pagamento até à emissão da respectiva nota de crédito.

4ª Ora, a anulação judicial de um acto de liquidação de emolumentos com fundamento na sua ilegalidade, para além do prazo previsto na alínea a) do nº 1 do artigo 102º do C.P.P.T., depende da verificação “in casu” dos pressupostos de aplicação do artigo 78º, nº 1 da LGT, na parte em que prevê a revisão oficiosa de actos tributários com fundamento em «erro imputável aos serviços».

5ª Para se colocar em causa os actos de liquidação, correm os prazos constantes na alínea a) do nº 1 do artigo 102º do C.P.P.T., ou seja, 90 dias contados a partir do termo do prazo para pagamento voluntário dos emolumentos.

6ª Pois, se o que a Autora pretende é impugnar o acto de liquidação, então os únicos meios serão a reclamação graciosa ou a impugnação judicial dos actos de liquidação. E tais procedimentos deveriam ter sido desencadeados em tempo útil, tendo em consideração o efeito directo da referida Directiva.

7ª De facto, de acordo com o artigo 102º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, a impugnação deveria ter sido apresentada no prazo de 90 dias contados a partir do termo do prazo de pagamento dos emolumentos em causa.

8ª Por seu turno o artigo 70º do Código de Procedimento e de Processo Tributário dispõe que “a reclamação graciosa pode ser deduzida com os mesmos fundamentos previstos para a impugnação judicial e será apresentada no prazo fixado no nº 1 do artigo 102º”.

9ª Ora o prazo de 90 dias previsto no nº 1 do artigo 102º do CPPT não ofende o direito comunitário. De facto, o Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias por acórdão proferido em 17 de Junho de 2004, no processo C-30/02 (Recheio-Cash & Carry vs Fazenda Pública/Registo Nacional de Pessoas Colectivas), e que se junta como doc. nº 1, relativamente às questões prejudiciais submetidas pelo Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, decidiu que:

10ª «O princípio da efectividade do direito comunitário não se opõe à fixação de um prazo de caducidade de 90 dias para apresentação do pedido de reembolso de um imposto cobrado em violação do direito comunitário, contados a partir do termo do prazo de pagamento voluntário do referido imposto.»

11ª Liminarmente, deverá referir-se que o artigo 78º da Lei Geral Tributária, distingue claramente entre a revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou desencadeada por iniciativa do contribuinte ou por iniciativa da Administração Tributária.

12ª O legislador foi coerente a este respeito: o pedido de revisão dos actos tributários por iniciativa do contribuinte previsto na primeira parte do nº 1 do artigo 78º da LGT não é mais do que uma reclamação graciosa (apesar da LGT a denominar como reclamação administrativa), pelo que o seu prazo é coincidente com o desta, bem como os fundamentos: “(...) qualquer ilegalidade”.

13ª Tal é totalmente conforme com o regime de anulabilidade do acto, que impede que a liquidação em causa possa ser impugnada a todo o tempo, mas apenas no prazo previsto no nº 1 do artigo 102º do CPPT: 90 dias a contar da data do pagamento das liquidações impugnadas (cfr., por exemplo, Acórdão do STA de 20 de Março de 2002, referente ao processo nº 026774).

14ª Esse é um corolário do princípio da segurança jurídica, corporizado na estabilidade dos actos de liquidação de tributos, pois, a possibilidade de utilização do regime da revisão oficiosa do acto tributário como meio de impugnação indirecta de actos de liquidação já há muito estabilizados tem como consequência a total supressão dos prazos de impugnação e reclamação para todos os actos da Administração praticados em violação de lei, mormente naqueles casos em que o tributo não tenha sido pago, em que a revisão se pode fazer a todo o tempo.

15ª Por seu lado, de acordo com a segunda parte do nº 1 do artigo 78º, a Administração Tributária, pode iniciar um procedimento de revisão oficiosa com fundamento em erro imputável ao serviço.

16ª O procedimento de revisão oficiosa de iniciativa da Administração, mesmo entendendo-se que o particular o pode desencadear, não pode englobar juízos de legalidade ou ilegalidade da liquidação, limitando-se a Administração à apreciação e eventual correcção de erros materiais.

17ª De facto, uma análise atenta da natureza jurídica do acto de revisão revela a sua natureza de acto administrativo secundário do tipo rectificativo, enquanto subespécie dos actos modificativos, tendencialmente semelhante ao dispositivo normativo que consta do artigo 148º do Código do Procedimento Administrativo (CPA) nos termos do qual englobam-se na rectificação dos actos administrativos «os erros de cálculo e os erros materiais na expressão da vontade do órgão administrativo, quando manifestos», os quais «podem ser rectificadas, a todo o tempo, pelos órgãos competentes para a revogação do acto».

18ª Qualquer outro entendimento que se possa avançar é desequilibrado em sede de harmonia do sistema e um alargamento dos casos de aplicação do artigo 78º da L.G.T. às situações de erro de direito não só é totalmente contrário ao espírito da lei, como redundaria em total insegurança jurídica. Note-se que o erro de direito não integra – nem poderia integrar – o elenco das causas de rectificação dos actos administrativos previstas no artigo 148º do CPA e *rectius* no artigo 78º da LGT.

19ª Veja-se os termos restritos com que os nºs 3 e 4 do artigo 78º, estabelecem a intervenção do dirigente máximo do serviço na revisão da matéria tributável – erro muito manifesto e de correcção muito mais simplificada e justificada, que o erro alegado no caso *sub judice*. Neste caso, o dirigente máximo pode autorizar no prazo de 3 anos, excepcionalmente, a revisão, com fundamento em injustiça grave e notória. Não satisfeito com os termos restritos previstos no nº 3 o legislador sentiu a necessidade de restringir ainda mais os termos enquadrantes da decisão definindo que “[...] apenas se considera notória, a injustiça ostensiva e inequívoca, e grave, a resultante de tributação manifestamente exagerada e desproporcionada com a realidade [...]”.

20ª O mesmo argumento é aplicável tomando em consideração o nº 5 do artigo 78º. Nesse número refere-se que “a *revisão do acto tributário por motivo de duplicação de colecta* (causada por erro material, na esmagadora maioria das situações) *pode efectuar-se, seja qual for o fundamento, no prazo de quatro anos*”.

21ª Assim, e atendendo ao carácter excepcional das referidas situações, não fará sentido qualquer interpretação que advogue uma solução mais atentatória da estabilidade do acto tributário – logo do princípio da segurança jurídica – noutras situações do que nestes casos denominados excepcionais face à injustiça grave e notória manifestamente causada na esfera patrimonial do contribuinte. Tal interpretação, a efectuar-se, seria totalmente desfasada da realidade sistemática do processo tributário.

22ª Qualquer juízo de legalidade efectuado pela Administração Tributária fora dos prazos de reclamação ou impugnação judicial é extemporâneo, logo, insusceptível de ser efectuado.

23ª Por essa razão, reitera-se, o legislador efectuou a distinção entre a primeira parte do nº 1 do artigo 78º da LGT – que regula a revogação provocada por iniciativa do contribuinte, com fundamento em ilegalidade geradora de invalidade – e a segunda parte do mesmo número – que regula a possibilidade da Administração Tributária poder revogar o acto em razão de erro imputável ao serviço – que não a ilegalidade.

24ª Actos de revogação supervenientes ao decurso do prazo de impugnação contenciosa só podem ter como fundamento apreciações de mérito e não de legalidade. Daí que, ultrapassado o prazo para o recurso contencioso, o acto tributário só possa ser revogado com fundamento em “injustiça grave ou notória”.

25ª Conclui-se, assim que, o artigo 78º, nº 1, 2ª parte, da LGT é insusceptível de aplicação como meio de impugnação de liquidações emolumentares definitivamente consolidadas na ordem jurídica em virtude de ter sido ultrapassado o respectivo prazo de impugnação com fundamento em ilegalidade.

26ª Sem conceder quanto a todo o exposto anteriormente, não pode o Director-Geral dos Registos e do Notariado concordar com a condenação no pagamento de juros indemnizatórios contabilizados desde a data do pagamento da liquidação de emolumentos anulada (27 de Maio de 1998) até à emissão da nota de crédito a favor da impugnante.

27ª De facto, nos termos da alínea c) do nº 3 do artigo 43º da LGT, os juros indemnizatórios a serem devidos deverão ser contabilizados a partir de um ano após o pedido de revisão efectuado pela recorrida. Incorre, assim, a sentença, também nesta parte, em erro de julgamento.

A recorrida contra-alegou, concluindo do seguinte modo:

1. Atento o disposto no art. 95º, nº 2, al. d), da LGT não poderão restar dúvidas que o acto de indeferimento em causa nos presentes autos é um acto lesivo do contribuinte.

2. Recaindo sobre a Administração o dever legal de rever o acto de liquidação emolumentar em crise, em benefício da requerente, agora Recorrida, é óbvio que a recusa em fazê-lo constitui acto lesivo.

3. O objecto deste processo e a respectiva causa de pedir consistem na ilegalidade (por omissão do dever legal de revisão oficiosa) do acto de indeferimento do pedido de revisão.

4. O pedido consiste na anulação do dito acto de indeferimento (pois se é ilegal deve ser anulado) e na consequência jurídica que da mesma anulação resulta, i.e. a Administração deverá proceder à revisão oficiosa requerida e, em consequência, deverá restituir a quantia anulada acrescida

dos competentes juros legais, acto esse absolutamente vinculado, e cujo conteúdo pode ser determinado antecipadamente.

5. A revisão oficiosa de um acto tributário pode ser desencadeada por um pedido do contribuinte: existindo um erro imputável aos serviços, fica a administração constituída num dever legal de rever o acto

6. A PINGO DOCE podia pedir a revisão oficiosa do acto tributário em causa — tal resulta da letra da lei (arts. 78.º, n.º 6, da LGT, 86.º, n.º 4, al. a), do CPPT, e 93.º do CPT), da sua história (comparação face ao instituto da reclamação extraordinária, previsto no CPCD), bem como do princípio da legalidade da Administração (art. 266.º, n.º 2, da CRP) e do correlativo poder-dever de decisão ou pronúncia (art. 9.º do CPA).

7. Pelo que o pedido de revisão oficiosa, tendo sido interposto no prazo legal, é totalmente tempestivo.

8. A tabela de emolumentos em causa é contrária ao direito comunitário, designadamente à Directiva 69/335/CEE (de 17 de Julho de 1969), sendo inaplicável pelas autoridades nacionais, administrativas ou judiciais.

9. É ilegal o indeferimento do tempestivo pedido de revisão oficiosa de liquidação emolumentar calculada em violação de normas do Direito Comunitário

10. No caso vertente, existiu um «erro imputável aos serviços» na liquidação de emolumentos: uma vez que, desde logo, e face ao direito comunitário, tal liquidação não poderia ter tido lugar; e, por outro lado, a mesma não é da responsabilidade da PINGO DOCE, mas da Administração.

11. O conceito de «erro imputável aos serviços» não se restringe aos chamados erros materiais, ou erros de facto, mas abrange também os erros de direito, tal como vem sendo afirmado pelo Supremo Tribunal Administrativo, na interpretação do conceito referido, quer ao art. 43º, nº 1, quer ao art. 78º, nº 1, ambos da LGT.

12. Incumbe sobre a Administração o dever de, verificada a ilegalidade da liquidação efectuada por erro imputável aos serviços, rever a mesma e restituir as quantias indevidamente recebidas.

13. Nessa circunstância não cabe à Administração um qualquer poder discricionário, mas um poder absolutamente vinculado.

14. O indeferimento do pedido de revisão oficiosa, por o seu conteúdo ser lesivo de direitos e interesses legalmente protegidos, é susceptível de recurso contencioso.

15. Como sobre a Administração recai o dever legal de rever o acto de liquidação emolumentar em causa, e daí resultam benefícios patrimoniais para a requerente, ora Recorrida, é óbvio que a recusa em fazê-lo constitui acto lesivo, pois o impede de gozar dessas vantagens.

16. O que se pede é que o Tribunal ordene à Administração o cumprimento de actos exigíveis por força da respectiva decisão de anulação — actos, note-se, não discricionários, mas absolutamente vinculados, e cujo conteúdo pode ser determinado antecipadamente.

17. Que o Tribunal goza desse poder tornou-se indiscutível com a reformulação, pela revisão constitucional de 1997, do art. 268.º da CRP, que prevê a condenação na prática de actos administrativos legalmente devidos.

18. Pelo que a PINGO DOCE tem direito ao reembolso integral dos emolumentos cobrados.

19. A eventual negação do meio processual que tem vindo a ser afirmado pelo STA como legítimo e adequado, tendo em vista o cumprimento do princípio da efectividade, equivale a uma violação da ordem



jurídica comunitária, pois que os tribunais nacionais têm a obrigação de interpretar e aplicar a lei interna por forma a garantir, em toda a medida do possível, a vigência efectiva do direito comunitário.

20. Subsistindo quaisquer dúvidas quanto à determinação e alcance dos princípios de direito comunitário do primado, da efectividade e da protecção da confiança legítima cabe questionar o TJCE quanto à correcta interpretação de tais princípios no contexto da situação *sub judice*.

21. Para além do direito ao reembolso integral dos emolumentos cobrados, a PINGO DOCE tem ainda direitos aos juros respectivos, como resulta claramente do art. 100º, e também do art. 43º, n.º 1, ambos da LGT

22. O fundamento legal da obrigatoriedade do pagamento de juros indemnizatórios ao contribuinte quando — verificadas as demais condições legais — se demonstre que um tributo foi indevidamente pago, radica na teoria da responsabilidade civil extracontratual da Administração por actos ilícitos, ademais, com expressa tradução no art. 22º da Constituição da República Portuguesa.

23. Enquanto esteve em vigor o CPT, o reconhecimento do direito aos juros compensatórios dependia apenas de, em sede de *reclamação graciosa* ou de *processo judicial* (cfr. o n.º 1 do art. 24º daquele diploma), se determinar a existência de um erro imputável aos serviços na cobrança do tributo. Verificado este pressuposto, havia então lugar à aplicação da regra prevista no n.º 6 daquele art. 24º, nos termos da qual os juros eram contados desde a data do pagamento do imposto até à data da emissão da respectiva nota de crédito.

24. A entrada em vigor da LGT veio alterar este regime, dispondo o n.º 1 do seu art. 43º que o direito a juros indemnizatórios depende de, em sede de *reclamação graciosa* ou de *impugnação judicial* (e já não, simplesmente, em sede de *processo judicial*), se verificar a existência de um erro imputável aos serviços na cobrança do tributo.

25. Esta regra geral de atribuição do direito aos juros é alvo de uma extensão, prevista no n.º 3 do mesmo artigo: aí se diz que ao contribuinte é ainda reconhecido aquele direito, quando a revisão do acto tributário por sua iniciativa se efectuar mais de um ano após o seu pedido.

26. As regras do art. 43º da Lei Geral Tributária nada dispõem sobre a medida do direito a juros compensatórios (ou seja, sobre o período pelo qual se vencem). Através delas, o legislador apenas pretendeu fixar os pressupostos de que depende a atribuição do direito.

27. Quanto à questão de saber qual a extensão do direito aos juros, ou seja, quais são as regras que determinam a contagem dos juros (quando se reconheça que o contribuinte a eles tem direito) está este aspecto regulado hoje em dia pelo Código de Procedimento e Processo Tributário, no seu art. 61º, onde a letra da lei é clara e não admite excepções: existindo um direito a juros indemnizatórios (por estarem preenchidos os respectivos pressupostos), eles contam-se desde a data do pagamento do imposto até à data da emissão da respectiva nota de crédito (cfr. n.º 3 do art. 61º daquele diploma).

28. O art. 43º da Lei Geral Tributária nada dispõe sobre a forma como devem ser contados os juros, limitando-se a regular as condições em que o direito deve ser reconhecido.

29. Tratando-se de uma revisão do acto, o direito a juros só nasce quando essa revisão tenha lugar mais de um ano depois da iniciativa do contribuinte. Caso a Administração mostre celeridade na sua decisão — ou caso o atraso não lhe seja imputável - e o acto venha a ser

revisto antes de decorrer aquele prazo (de um ano sobre o respectivo pedido), não se chega a formar o direito a juros, pelo que o contribuinte apenas tem direito a ser reembolsado da quantia indevidamente paga.

30. Uma vez nascido o direito — por a revisão do acto ter ocorrido mais de um ano depois do pedido — a sua medida rege-se pela regra geral (de resto a única que versa sobre a matéria): os juros contam-se desde a data do pagamento indevido até ao respectivo reembolso (cfr. n.º 6 do art. 24º do Código de Processo Tributário, a que sucedeu o n.º 3 do art. 61º do Código de Procedimento e de Processo Tributário).

31. Uma interpretação da al. c) do n.º 3 do art. 43º da Lei Geral Tributária no sentido de que os juros indemnizatórios devidos ao contribuinte em caso de revisão do acto de liquidação se contam apenas a partir do momento em que decorra um ano sobre o seu pedido feriria tal norma de inconstitucionalidade.

32. O art. 22º da Constituição da República Portuguesa estabelece uma responsabilidade patrimonial directa do Estado por danos causados aos particulares no exercício das suas funções, quer esses danos decorram de actos lícitos ou ilícitos.

33. Ao dever geral de ressarcir os particulares dos danos provocados por entidades públicas, configurado como um *dever fundamental*, corresponde naturalmente o direito fundamental à reparação dos danos provocados pelos actos estaduais lesivos dos seus direitos ou interesses legalmente protegidos.

34. No âmbito do direito tributário, o legislador optou por modelar o direito à reparação dos danos causados pela liquidação ilegal de um tributo através da figura dos *juros indemnizatórios*.

35. Quando a anulação da liquidação do tributo ocorra por via de um pedido de revisão desencadeado pelo contribuinte, tendo decerto em atenção os alargados prazos de que dispõe, o legislador só lhe reconheceu o direito aos juros quando, independentemente do tempo que decorreu desde o pagamento do tributo, a anulação do acto ocorra mais de um ano depois do momento em que o pedido foi efectuado.

36. Foi por essa via — e não pela via da contagem dos juros — que o legislador “puniu” a inércia do contribuinte, considerando todavia que, decorrendo mais de um ano sobre o pedido sem que o acto seja anulado, é já a inércia da Administração que deve ser “punida”, nascendo, nesse momento, um direito a juros indemnizatórios que se contam desde a data do pagamento.

37. O entendimento segundo o qual a norma da al. c) do n.º 3 do art. 43º da Lei Geral Tributária determinaria que, em caso de revisão do acto tributário, os juros indemnizatórios se contariam apenas a partir do fim do primeiro ano após o pedido de revisão, por limitar de forma desproporcionada e injustificável o direito fundamental dos particulares a serem integralmente ressarcidos pelos danos causados pelos actos estaduais ilícitos, viola frontalmente os arts. 2º e 22º da Constituição da República Portuguesa - o que aqui se invoca para todos os efeitos — pelo que não deve aquela norma ser aplicada ao caso, com fundamento em inconstitucionalidade.

Termos em que deverá negar-se provimento ao recurso apresentado pela Direcção Geral dos Registos e Notariado, mantendo-se a douda decisão recorrida, com todas as consequências legais.

Sugere-se, ainda, que, se porventura dúvidas subsistirem em como a interpretação dada pelo TJCE aos aludidos artigo 10º CE e aos princípios comunitários do primado, da efectividade e da confiança legítima, im-

põe o acesso à via da revisão oficiosa para efeito de recuperar quantias indevidamente cobradas por violação do direito comunitário, a instância poderá ser suspensa e, nos termos do art. 234º do Tratado de Roma, formulada ao TJCE a seguinte questão prejudicial:

Os princípios fundamentais do ordenamento comunitário, nomeadamente o princípio da efectividade, o princípio da protecção da confiança legítima, o art. 10º do Tratado de Roma ou qualquer outra disposição de direito comunitário, impõem que o meio da revisão oficiosa previsto no sistema procedimental e processual tributário português — tido pelo próprio STA em inúmeras decisões como forma adequada de protecção dos direitos dos particulares em sede de restituição de quantias emolumentares indevidamente liquidadas por violação do direito comunitário (e não impugnadas judicialmente no prazo de noventa dias) — não possa ser precludido com o mero argumento de não ser o meio processual nacional mais adequado?

O Exmº 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:

— Na sequência de uma inscrição no registo comercial de um aumento do seu capital social e de uma outra alteração aos seus estatutos, a recorrente foi debitada pela quantia de Esc. 5.862.000\$00 (Euros 29.239,53), correspondente a “acréscimo de emolumento sobre os actos de valor determinado”;

— O montante dos referidos emolumentos, que a recorrente pagou de imediato, foi apurado através da aplicação, nomeadamente, dos artigos 1º, nº 3 e 14º, nº 2 da “Tabela de Emolumentos do Registo Comercial”;

— Em 14 de Maio de 2002, a recorrente apresentou na Conservatória do Registo Comercial de Lisboa um pedido de revisão oficiosa do acto de liquidação dos mencionados emolumentos do registo comercial;

— Por despacho de 25 de Fevereiro de 2003 foi entendido que o artigo 78º da Lei Geral Tributária não é aplicável ao caso dos autos. E não pedindo a recorrente a revisão da matéria tributável, mas sim a revisão do acto de liquidação em si não seria este o meio processual adequado, não podendo o Senhor Director Geral dos Registos e do Notariado proceder a essa revisão.

3 – A primeira questão suscitada nas conclusões da sua motivação do recurso, prende-se desde logo, com a interpretação do artº 78º, nº 1 da LGT, concretamente, se a revisão oficiosa do acto de liquidação pode ser requerida pelo contribuinte no prazo de quatro anos.

Na verdade, dispõe o prelado artº 78º, nº 1 que “a revisão dos actos tributários pela entidade que os praticou pode ser efectuada por iniciativa do sujeito passivo, no prazo de reclamação administrativa e com fundamento em qualquer ilegalidade, ou, por iniciativa da administração tributária, no prazo de quatro anos após a liquidação ou a todo o tempo se o tributo ainda não tiver sido pago, com fundamento em erro imputável aos serviços”.

Ora quer a doutrina quer a jurisprudência desta Secção do STA se têm vindo a pronunciar em sentido afirmativo.

Assim e a este propósito, escrevem Leite Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge Sousa, in LGT anotada, 3ª ed., pág. 407 que “é competente para proceder à revisão oficiosa a entidade que praticou o acto tributário.

Mesmo nos casos em que neste art. 78º se refere que a revisão é da iniciativa dos serviços, nada impede que os interessados requeiram à administração tributária a revisão dos actos tributários, uma vez que tudo o que pode ser feito officiosamente pode ser feito a pedido dos interessados.

Aliás, os termos utilizados no n.º 6 deste art. 78º, em que se refere que “interrompe o prazo de revisão oficiosa do acto tributário ou da matéria tributável o pedido do contribuinte dirigido ao órgão competente da administração tributária para a sua realização”, deixam perceber claramente esta possibilidade do contribuinte pedir a realização da revisão oficiosa”.

Em rodapé, dizem ainda aqueles doutrinadores que “uma confirmação de que a revisão oficiosa pode ser pedida pelo contribuinte encontra-se na alínea a) do n. 4 do art. 86º do C.P.P.T., em que expressamente se alude à apresentação de “pedido de revisão oficiosa da liquidação”.

Por outro lado, acrescentam ainda que “no caso de se verificarem os pressupostos da revisão, a administração tributária terá de proceder à mesma, por imposição dos princípios da justiça e do respeito pelos direitos e interesses legítimos dos cidadãos, que devem nortear a sua actividade (arts. 266º, n. 2, e 55º da L.G.T.). Na verdade, mesmo que se entenda que, em geral, a administração não tem o dever de revogar actos anteriores ilegais, depois do decurso do prazo para a sua impugnação contenciosa com fundamento em vícios geradores de anulabilidade essa revogação não pode deixar de ser obrigatória quando for imposta por um específico dever de eliminação de uma situação criada pelo acto ilegal. É isso que sucede no caso de ter havido a cobrança de um tributo ilegal, pois a devolução da quantia indevidamente paga corresponde a um dever de justiça e a administração tem um genérico dever de actuar em conformidade com os princípios da justiça e do respeito pelos direitos e interesses legítimos dos cidadãos (art. 266º, n. 2, da C.R.P. e 55º da L.G.T.).

Por outro lado, as decisões da administração tributária proferidas na sequência de um pedido de revisão formulado por um interessado são contenciosamente controláveis (arts. 95º, n. 1, alínea d), da L.G.T. e 97º, n. 1, alínea d), do C.P.P.T.)...

Por último, “o contribuinte tem ainda a faculdade de pedir a denominada revisão oficiosa do acto, dentro dos prazos em que a administração tributária a pode efectuar, previstos no art. 78º da L.G.T. Porém, nestes casos, o pedido de revisão não pode ter como fundamento qualquer ilegalidade, como sucede no caso da reclamação efectuada no prazo da reclamação administrativa, mas apenas erro imputável aos serviços (parte final do n. 1 deste art. 78º)... injustiça grave e notória (n.º 3) ou duplicação de colecta (n.º 5)” (ob. cit., pág. 410, nota 14).

Ainda, o artº 10º, nº 1, al. b) do CPPT faz competir aos serviços da administração tributária “proceder à revisão oficiosa dos actos tributários”, abrangendo-se, pois, nesta designação - ainda que porventura inadequada (Jorge Sousa, in CPPT anotado, 4ª ed., pág. 94, nota 4) - a própria revisão por iniciativa dos interessados, como refere o artº 54º, nº 1, al. c) da LGT.

Neste mesmo sentido se tem vindo a pronunciar a jurisprudência desta Secção do STA, ao afirmar que mesmo quando oficiosa, a revisão do acto tributário pode ser impulsionada por pedido do contribuinte, tendo a administração tributária o dever de proceder a elas, caso se verifiquem os respectivos pressupostos legais (Ac. de 20/3/02, in rec. nº 26.580)

ou ainda que os contribuintes podem pedir à administração a revisão oficiosa dos actos tributários dentro do prazo para essa revisão abrindo o indeferimento desse pedido a via contenciosa (Ac. de 2/4/03, in rec. nº 1.771/02).

Neste mesmo sentido, pode ver-se, entre outros, os Acs. de 16/10/02, in rec. nº 834/02; de 23/10/02, in rec. nº 899/02; de 4/12/02, in rec. nº 1.261/02 e de 26/3/03, in rec. nº 1.770/02.

Pelo que falece, nesta parte, a motivação do recurso.

4 – Todavia e como vimos, o predito artº 78º, nº 1 só prevê a revisão oficiosa, mesmo a requerimento do contribuinte, “com fundamento em erro imputável aos serviços”.

Entende, porém, o recorrente que este “erro imputável aos serviços” encontra-se directamente relacionado com “a actividade operacional da Administração (o erro de facto, operacional ou material) e não com o erro de direito”.

Mas sem razão.

Como recentemente se decidiu no Acórdão desta Secção do STA de 11/5/05, in rec. nº 319/05, tirado em situação idêntica, “é que este pode ser corrigido ou rectificado a todo o tempo.

Desde logo, se for praticado pelo contribuinte – art. 79º, nº 2 da LGT.

Mas também pela Administração – art. 148º do CPA.

Ora, o “erro” referido na parte final do nº 1 do dito art. 78º só é relevante no prazo ali referido.

O “erro imputável aos serviços” concretiza qualquer ilegalidade, não imputável ao contribuinte mas à Administração, com ressalva do erro na autoliquidação que, para o efeito, é equiparado aos daquela primeira espécie – art. 78º, nº 2 in fine.

É o que este STA tem uniforme e reiteradamente afirmado, a propósito do art. 43º da LGT.

Como se refere no Ac. de 12/12/2001, rec. 26.233: “havendo erro de direito na liquidação, por aplicação de normas nacionais que violem o direito comunitário e sendo ela efectuada pelos serviços, é à administração tributária que é imputável esse erro, sempre que a errada aplicação da lei não tenha por base qualquer informação do contribuinte. Por outro lado, esta imputabilidade aos serviços é independente da culpa de qualquer dos seus funcionários ao efectuar liquidação afectada por erro” já que “a administração tributária está genericamente obrigada a actuar em conformidade com a lei (arts. 266º, nº 1 da CRP e 55º da LGT), pelo que, independentemente da prova da culpa de qualquer das pessoas ou entidades que a integram, qualquer ilegalidade não resultante de uma actuação do sujeito passivo será imputável a culpa dos próprios serviços”...

Nem contrariam o exposto nos n.ºs 3 e 4 daquele art. 78º, uma vez que ressalva “o disposto nos números anteriores”.

Ou seja: pode ser efectuada essa revisão, por iniciativa da Administração Tributária, mesmo que não exista erro imputável aos serviços”.

Neste sentido, pode ver-se Leite de Campos e outros, in LGT Anotada, 2ª edição, pág. 346, nota 7 e Lima Guerreiro, ibidem, pág. 346, nota 7, ali citados.

5 – Finalmente e quanto aos juros indemnizatórios, decidiu-se na sentença recorrida que estes se contavam desde a data do pagamento até à data da emissão da respectiva nota de crédito, tudo nos termos do disposto no artº 43º, nº 3, al. c) da LGT.

Entendimento em sentido contrário tem o recorrente, pugnando pela aplicação do citado preceito e não do disposto no art.º 61º, nº 3 do CPPT.

Vejamos se lhe assiste razão.

Dispõe o art.º 43º, nº 1 da LGT que “são devidos juros indemnizatórios quando se determine, em reclamação graciosa ou impugnação judicial, que houve erro imputável aos serviços de que resulte pagamento da dívida tributária em montante superior ao legalmente devido”.

“Considera-se também haver erro imputável aos serviços nos casos em que, apesar da liquidação ser efectuada com base na liquidação do contribuinte, este ter seguido, no seu preenchimento, as orientações genéricas da administração tributária, devidamente publicadas” (nº 2).

E o seu nº 3 estabelece que “são devidos juros indemnizatórios nas seguintes circunstâncias:

...c) Quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectuar mais de um ano após o pedido deste, salvo se o atraso não for imputável à administração tributária”.

“O sentido deste preceito é aquele que a FP lhe atribui quando admite que os juros indemnizatórios, a serem devidos, deverão ser contabilizados a partir de um ano após o pedido de revisão efectuado pela recorrida.

E entende-se que assim seja pois se podia o contribuinte com fundamento em erro imputável aos serviços questionar a liquidação, nos termos do nº 1 do mencionado artº 43º, tendo, em tal situação, caso a sua pretensão procedesse direito aos juros indemnizatórios contados nos termos do nº 3 do art.º 61º do CPPT (desde a data do pagamento do imposto indevido até à data da emissão da respectiva nota de crédito) se deixou, eventualmente passar o pedido de impugnação e se socorreu do mecanismo da revisão imediatamente ficou sujeito às consequências deste mecanismo legal.

É que ao solicitar tal revisão é razoável que a AT disponha de certo prazo para a apreciar.

Neste sentido pode consultar-se Jorge de Sousa, CPPT Anotado, 4ª edição, 2003, notas 2 e 10 quando afirma que no art.º 61º se prevê que sejam pagos juros indemnizatórios quando a revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte se efectue mais de um ano depois após o pedido, se o atraso for imputável à Administração Tributária sendo o termos inicial de contagem de tais juros indemnizatórios, no caso de revisão do acto tributário por iniciativa do contribuinte (fora das situações de reclamação graciosa enquadráveis no nº 1 do mesmo art. 43º da LGT), devidos a partir de um ano após a apresentação do pedido de revisão, podendo até ser contados a partir de momento posterior se o atraso não for imputável à Administração Tributária.

E não se descortina qualquer inconstitucionalidade em tal preceito legal, na interpretação que se deixa exposta, pois que a opção pela via da revisão que tem este regime e não pelo regime do nº 1 do art.º 43º apenas é imputável ao particular que escolheu aquele caminho e não este pelo que não ocorre a inconstitucionalidade defendida da alínea c) do nº 2 do mesmo art.º 43º da LGT.

Daí que os juros indemnizatórios sejam devidos decorrido um ano após o pedido de revisão e não desde a data do pagamento da quantia liquidada” (Acórdão desta Secção do STA de 22/6/05, in rec. nº 322/05, tirado em caso idêntico).

No mesmo sentido e também tirado em caso idêntico, pode ver-se o Acórdão do STA de 29/6/05, in rec. nº 321/05.

6 – Do que fica exposto, evidente se torna a dispensabilidade do pedido de reenvio prejudicial pretendido pela impugnante.

7 – Nestes termos, acorda-se em conceder parcial provimento ao presente recurso e revogar a sentença recorrida na parte em que entendeu serem devidos juros indemnizatórios desde a data do pagamento, quando apenas são devidos, decorrido um ano, após o pedido de revisão.

Custas pela recorrida a incidirem sobre a quantia de juros indemnizatórios pedido desde a data do pagamento da quantia liquidada até decorrido um ano após o pedido de revisão, fixando-se a taxa de justiça em €90 e a procuradoria em 50 %.

Lisboa, 2 de Novembro de 2005. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Vitor Meira*.

## Acórdão de 2 de Novembro de 2005.

### Assunto:

*Emolumentos notariais. Acção para reconhecimento de direitos ou interesses legítimos. Impugnação judicial. Revisão do acto tributário.*

### Sumário:

*A acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo constitui um meio complementar dos restantes meios previstos no contencioso tributário, apenas podendo ser proposta quando for o mais adequado para assegurar uma tutela plena, eficaz e efectiva do direito ou interesse respectivos, face à globalidade dos primeiros — reclamação ordinária, impugnação judicial, revisão do acto tributário e recurso contencioso.*

Processo n.º 632/05-30.

Recorrente: Ministério Público.

Recorrido: Sociedade Figueira Praia, S. A.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto pelo MINISTÉRIO PÚBLICO, da sentença do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Coimbra, que julgou procedente a acção para reconhecimento de um direito proposta por SOCIEDADE FIGUEIRA PRAIA, S.A., em consequência anulando a liquidação de emolumentos à mesma efectuada e ordenando a restituição da importância de 44.720\$00 acrescida de juros legais, desde as datas do pagamento até integral reembolso.

Fundamentou-se a decisão, no que ora importa, em que está em causa um acto de natureza inequivocamente tributária e recorrível sendo que «as receitas impugnadas violam a lei comunitária» pois que «se destinam a financiar finalidades desenvolvidas pelo Estado, de todo alheias aos

serviços onde se realizam», lei que equivale a direito interno português e tem prevalência sobre este.

O Ministério Público, recorrente, formulou as seguintes conclusões:

«1.ª - A impugnante veio interpor a presente acção para reconhecimento de um direito para, através da mesma, intentar que fosse anulada a liquidação de emolumentos notariais que lhe foi efectuada, relativa à sua intervenção em escrituras públicas.

2.ª - Todavia, o recurso a tal acção era inadmissível, nos termos do n.º 2, do art. 165.º do CPT, visto que a impugnante dispunha do processo judicial de impugnação que, de acordo com a actual e pacífica Jurisprudência desse Venerando Tribunal, é o meio processual idóneo para o efeito.

3.ª - Daí que o Mm.º Juiz recorrido, ao admitir esta acção, tenha violado, por erro de interpretação, o preceituado naquela norma, ao arrepio da Jurisprudência desse Alto Tribunal, o que jamais poderá aceitar-se.

4.ª - Deve, assim, a douta sentença recorrida ser revogada e substituída por douto acórdão em que se rejeite, por inadmissível, a presente acção.»

E contra-alegou a Autora, concluindo por sua vez:

«1 - Há contradições evidentes entre a decisão recorrida e os Acórdãos do STA de 10/04/2002 e 30/01/2002;

2 - O cidadão pode, decorrido o prazo de 90 dias referido no artigo 102.º do CPPT, lançar mão do pedido de restituição das quantias pagas, alegadamente com base em liquidação que viola lei comunitária, em prazos substancialmente mais vantajados.

3 - O direito comunitário não tem norma sobre o prazo para a restituição do indevido;

4 - Aplica-se, assim, o prazo da lei portuguesa (5 anos pelo artigo 35.º do Regime da Administração Financeira do Estado e 4 anos pelo 78.º da lei Geral Tributária);

5 - Um prazo de 4 ou 5 anos respeita os princípios da equivalência e da efectividade do direito comunitário;

6 - Este prazo de restituição do indevido nada tem a ver com o prazo de 90 dias para deduzir impugnação judicial; um prazo é razoável para impugnar e outro é razoável para restituir o indevido;

7 - O prazo de 90 dias previsto no artigo 102.º do CPPT, uma vez ultrapassado não preclui a possibilidade de se obter a restituição das quantias indevidamente liquidadas;

8 - A acção para reconhecimento de um direito é um meio processual válido para a restituição do indevido.

9 - A decisão recorrida do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Coimbra, não padece de ilegalidades.

Nestes termos, e nos mais de direito aplicáveis, deve o presente recurso ser considerado totalmente improcedente e, em consequência, ser confirmada integralmente a decisão recorrida e, como tal, manterem-se todos os seus termos e efeitos, por em nada merecer reparo e se encontrar conforme às disposições legais aplicáveis aos factos em apreciação.»

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

Em sede factual, vem apurado que:

«- Em 22 de Abril de 1997, 16 de Dezembro de 1997, em 19 de Dezembro de 1997, foram cobrados à Autora, respectivamente, a quantia de Esc. 26.000\$00, e a quantia de Esc. 8.700\$00, a quantia de Esc. 10.020\$00;

- A liquidação foi feita ao abrigo dos arts. 4.º e 5.º- 41.º da Tabela de Emolumentos do Notariado;

- Esses acréscimos: 3\$00 por cada 1.000\$00 em fracção sobre o excedente de Esc. 10.000.000\$00, foram aplicados com base, respectivamente, no capital social de Esc. 1.500.000.000\$00.»

Vejam, pois:

A acção para reconhecimento de um direito ou interesse legítimo em matéria tributária, previsto no art. 145.º do CPPT, insere-se na necessidade de tutela judicial efectiva, postulada no art. 268.º, n.º 4 da Constituição da República.

Tais acções, como tem sido acentuado na jurisprudência e na doutrina, assumem um carácter complementar, que não alternativo ou subsidiário, só podendo ser utilizadas quando forem o meio mais adequado para assegurar essa tutela, de modo plenamente eficaz e efectivo.

O que, aliás, logo resulta do disposto no n.º 3 do mesmo art. 145.º: «as acções apenas podem ser propostas sempre que esse meio processual for o mais adequado para assegurar uma tutela plena, eficaz e efectiva do direito» respectivo.

É o que se tem designado por teoria do alcance médio.

Cfr., desenvolvidamente, sobre o ponto, Jorge de Sousa, CPPT Anotado, 3.ª edição, págs. 694 e segts..

Como se refere no Ac. do TC n.º 435/98, de 16/07/1998 in DR, II série, de 10/12/1998, pág. 17.477:

«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 dos mecanismos contenciosos utilizáveis. Com efeito, o que decorre do n.º 5 do art. 268.º da Constituição é que qualquer procedimento da Administração que produza uma ofensa de situações juridicamente reconhecidas tem de poder ser sindicado jurisdicionalmente. É nesta total abrangência da tutela jurisdicional que se traduz a plena efectivação das garantias jurisdicionais dos administrados.»

Cfr., ainda, Vasco Pereira da Silva, Em Busca do Acto Administrativo Perdido, 1996, pág. 666.

Ora, nos autos, está em causa uma liquidação de emolumentos notariais.

Contra o que o contribuinte podia reagir, desde logo, através da impugnação judicial que é o meio contencioso adequado para obter tutela judicial contra actos de liquidação de tributos, no contencioso tributário.

Como podia igualmente fazê-lo através de reclamação graciosa e de pedido de revisão do acto tributário, esta no prazo alargado de quatro anos - *ut* art. 78.º da LGT - com o inerente recurso contencioso em caso de indeferimento, para obter a restituição do tributo alegadamente ilegal.

Não pode, pois, dizer-se que, no caso concreto, a acção proposta seja o meio mais adequado para assegurar ao contribuinte a «tutela plena, eficaz e efectiva» do direito pretendido fazer valer através da presente acção, uma vez que os meios processuais acima referidos permitiam perfeitamente concretizar tais objectivos.

De outro modo, estaria irremediavelmente prejudicado o carácter «complementar» das ditas acções, carácter assegurado pelo vocábulo «apenas» inserto no dito n.º 3 do art. 145.º do CPPT.

Como refere Jorge de Sousa, cit., págs. 700/702: a «possibilidade de utilizar a acção para obter o reconhecimento judicial de um direito não reconhecido, por força da referida regra da complementaridade, estará condicionada à inexistência de outro meio contencioso, que permita assegurar adequadamente a obtenção dos efeitos jurídicos pretendidos».

«Assim, à face do preceituado no 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».

Entende a Autora haver contradição entre os Acórdãos do STA de 10/04/2002 e 30/01/2002 e o que o Ministério Público, recorrente, refere.

Não há, porém, entre eles, qualquer discordância, sendo, até, concordantes: «o pedido de restituição das quantias pagas» pode ser feito em sede de revisão do acto tributário, no prazo de quatro anos, conforme dispõe o art. 78.º da LGT.

Não há, assim, oposição entre os referidos arestos.

O cerne da questão não reside aí mas, como se assinalou, no carácter complementar da acção para reconhecimento de direitos ou interesses legítimos face à globalidade dos restantes meios processuais ao dispor do contribuinte.

Como se disse, as acções para reconhecimento de direitos ou interesses legalmente protegidos só têm cabimento quando os restantes meios contenciosos não assegurem a efectiva tutela jurisdicional dos direitos ou interesses em causa. E o contribuinte dispunha de outros meios para reagir contra a referida liquidação.

O que está em causa, nos presentes autos, não é o prazo para «restituição do indevido» mas a impropriedade do meio utilizado para o efeito, não sendo, este, «convolável» para um de natureza graciosa (revisão) ou contenciosa (recurso contencioso que não cabe directamente de acto de liquidação).

Por outro lado, o art. 35.º do Regime da Administração Financeira do Estado (DL n.º 155/92, de 28 de Julho) não se aplica em processo tributário, como resulta expressamente do art. 6.º do DL n.º 47/95, de 10 de Maio.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida e julgando-se improcedente a presente acção.

Custas pela Autora, na instância e neste STA, fixando-se aqui a procuradoria em 60%.

Lisboa, 2 de Novembro de 2005. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Vítor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 2 de Novembro de 2005.

### Assunto:

*Incompetência do STA em razão da hierarquia. Questão de facto. Concurso de contra-ordenações. Cúmulo jurídico.*

**Sumário:**

- I — *Se nas conclusões das alegações de recurso são vertidos factos é competente para dele conhecer o Tribunal Central Administrativo e não o Supremo Tribunal Administrativo, independentemente do relevo de tais factos na solução jurídica.*
- II — *Na verdade, a competência do Tribunal, em razão da hierarquia, tem a ver com o quid disputatum e não com o quid decusum.*
- III — *Se o recorrente defende que se desconhece se a coima foi ou não paga mas, em sentido contrário, o M.<sup>mo</sup> Juiz afirma que a coima não foi paga, e ainda se o recorrente refere que o M.<sup>mo</sup> Juiz teve conhecimento de várias infracções, antes de ter proferido as respectivas sentenças, o que inviabiliza, na sua óptica, um cúmulo jurídico, mas tal facto não se surpreende da decisão recorrida, há controvérsia sobre a matéria de facto.*

Processo n.º 714/05-30.

Recorrente: Ministério Público.

Recorrido: JOTELTÉCNICA — Assistência e Manutenção de Centrais de Betão Pronto, L.<sup>da</sup>

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. Nos presentes autos de contra-ordenação, em que é arguida **JOTELTÉCNICA – Assistência e Manutenção de Centrais de Betão Pronto, Ld.**, o Mm. Juiz do TAF de Coimbra condenou a dita arguida na coima de 176,68 €

Seguidamente, e após trânsito em julgado da presente decisão, o Exm.<sup>o</sup> Juiz do TAF de Coimbra, considerando que a arguida tinha sido condenada, em outros 4 processos de contra-ordenação, em outras tantas coimas, todas transitada em julgado, proferiu decisão em que operou o cúmulo jurídico de todas as coimas, condenando a arguida na coima única de 1.500,00 €

Inconformado com esta decisão, o **MINISTÉRIO PÚBLICO** interpôs recurso de uma tal decisão para este Supremo Tribunal.

O Exm.<sup>o</sup> Procurador da República terminou as suas alegações com o seguinte quadro conclusivo:

1. Já depois de ter decidido, através da sentença de fls. 31, a 32, em 6/6/03, o recurso contencioso, interposto pela sociedade “JOTELTÉCNICA...”, que originou estes autos, fixando a coima no mínimo legal aplicável, a Mm. Juíza *a quo* decidiu, cerca de 1 ano depois daquela data, isto é, em 3/6/2004, proferir o despacho de fls. 35, onde ordenou a abertura de nova conclusão, “com certidão das sentenças proferidas nos processos onde a recorrente foi condenada”, que foram 4, proferidas também em 6/6/03, em termos idênticos, com ligeiras adaptações, igualmente com a aplicação da coima mínima, legalmente admissível.

2. Todas as referidas sentenças transitaram em julgado em 14/7/2003.

3. Através da decisão ora recorrida, *proferida em 8/11/2004*, a Mm. Juíza recorrida efectuou o cúmulo jurídico de todas as coimas antes aplicadas, fixando a coima única de 1.500 €

4. Sucede, no entanto, que, na óptica do ora recorrente, tal cúmulo se mostra manifestamente ilegal, visto a Mm. Juíza recorrida não ter observado, para o efectuar, quer as regras do art. 77º, quer as do art. 78º, ambos do Código Penal, aplicável *in casu, ex vi* do art. 32º do referido DL 433/82.

5. Efectivamente, a Mm. Juíza teve conhecimento das 5 infracções, antes de ter proferido as supracitadas sentenças, pelo que deveria ter concretizado o cúmulo, nos termos do artº. 77º do C Penal – antes do trânsito em julgado das mesmas – se, de facto, era esse o seu desiderato, na ocasião, o que não fez.

6. Por outro lado, o cúmulo jurídico após o trânsito em julgado de todas as condenações só é permitido, de acordo com o preceituado no afio. 78º do C. Penal, verificando-se os seguintes pressupostos:

a) Conhecimento superveniente (relativamente ao trânsito em julgado das sentenças condenatórias) do concurso, requisito esse que, como atrás se registou, se não verifica, *in casu*, visto que, à data das 5 simultâneas, condenações, já a Mm. Juíza tinha conhecimento de todas as infracções.

b) Concretizar-se o cúmulo antes de a pena estar cumprida, prescrita ou extinta.

Ora, no caso em análise, os autos não contêm qualquer elemento que nos permita, v.g., concluir se as citadas coimas já foram ou não, entretanto, pagas.

7. Em conclusão, é inaplicável, neste caso, a norma do art. 78º do C Penal.

8. E não sendo aplicável tal normativo, é manifesto que o cúmulo ora posto em causa é ilegal, sob pena de, assim se não entendendo, se poder conceber que os cúmulos, em processo de contra-ordenação fiscal, podem operar-se sabe-se lá até quando... e ao sabor de que critério... o que além de, na óptica do ora recorrente, constituir um absurdo, põe, definitivamente, em crise as tão reclamadas segurança e certeza do DIREITO.

9. Assim, a Mm. Juíza *a quo* violou, ao proferir a dita decisão ora recorrida, as normas previstas nos referidos artºs. 77º e 78º, o C. Penal, aplicáveis *ex vi* do art. 32º do DL 433/82 de 27/10.

10. Deve, pois, ser anulada, mantendo-se as condenações antes concretizadas.

11. Em qualquer caso, é manifesto o apontado lapso da Mm. Juíza recorrida, na soma das 5 coimas em causa, que totalizam 2.231,80 € e não 2.055,12 € montante por ela erradamente considerado para o limite máximo da coima única aplicável, nos termos do n. 1 do art. 19º do DL 433/82 - como consta da decisão recorrida, pelo que o limite máximo aplicável, no que concerne à coima única, sempre seria aquele e não este.

12. Violada se mostra, pois, por erro nos pressupostos de facto, também, aquela norma.

13. Daí que sempre o cúmulo devesse ser rectificado, tendo em consideração aquela realidade.

Não houve contra-alegações.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

2. A questão a decidir é esta: é ou não possível, na hipótese dos autos, operar o cúmulo jurídico?

Como logo se mostra dos respectivos termos, estamos perante a apreciação superveniente de um concurso de contra-ordenações, sendo que em todos esses processos foram aplicadas coimas.

Porém, antes de responder à questão posta, convém saber se este Supremo Tribunal é competente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso.

Na verdade, o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria (vide art.ºs. 101º e 102º do C. P. Civil, 16º do CPPT, 5º do anterior ETAF, aqui aplicável, e 2º e 3º da LPTA), prejudicando, se procedente, a apreciação e julgamento de todas as restantes questões suscitadas no recurso.

Vejamos então.

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

“Compete à Secção de Contencioso Tributário conhecer:

“...  
...  
...”

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

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

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

Pois bem.

Para sustentar a bondade das suas posições (ou seja, para sustentar a impossibilidade da efectivação do cúmulo), o recorrente defende que os autos não contêm qualquer elemento que permita concluir que as coimas foram ou não pagas (conclusão 6ª, *in-fine*).

Ora, o Mm. Juiz tomou posição sobre a questão, referindo que as coimas não foram pagas.

É o que se depreende do trecho seguinte da decisão sob censura (folhas 47, verso):

“Ponderando, agora, na determinação da coima a aplicar, em cúmulo, a gravidade das contra-ordenações, aferida pelo *valor não pago* ...”.

Vale isto por dizer que aquela afirmação de facto, vazada nas conclusões das alegações de recurso, contradiz uma afirmação de facto inserta na sentença, relativa à mesma questão.

Logo por aqui se vê que o recurso não contém apenas matéria de direito.

Mas há mais.

O recorrente refere ainda que o Mm. Juiz “teve conhecimento das cinco infracções, antes de ter proferido as supracitadas sentenças” – conclusão 5ª.

Ora, tal facto não se surpreende da decisão recorrida.

Acresce dizer que, quer num caso, quer noutro, o recorrente retira daí conclusões jurídicas que, a seu ver, levam à procedência do recurso.

Há assim efectivamente matéria de facto a apreciar no recurso.

Do exposto, é legítimo pois concluir-se que o recurso versa também matéria de facto.

E como, por outro lado, a competência do Tribunal se afere pelo *quid disputatum* e não pelo *quid decisum* importa apreciar aquela matéria de facto. E isto independentemente dessas questões de facto serem ou não relevantes para a solução jurídica da causa. É que o Tribunal *ad quem* define primeiro a sua competência em face das conclusões das alegações, e, só depois de definida a sua competência é que, se competente, avança para a solução da questão que lhe é posta.

Assim, e porque o recurso versa também matéria de facto, não é este Supremo Tribunal o competente para o apreciar, mas sim o Tribunal Central Administrativo – Norte, face aos normativos legais atrás citados.

Face ao exposto, decide-se julgar este Supremo Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso interposto.

Sem custas.

Lisboa, 2 de Novembro de 2005. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Vítor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 2 de Novembro de 2005.

### Assunto:

*Prazo de caducidade do direito à liquidação dos impostos. Sucessão de leis no tempo. Artigo 297.º do Código Civil.*

### Sumário:

I — *Ao novo prazo de caducidade do direito à liquidação de impostos estatuído no artigo 45.º da Lei Geral Tributária aplica-se o disposto no artigo 297.º do Código Civil.*

II — *Faltando, em 1 de Janeiro de 1999, data de entrada em vigor da Lei Geral Tributária, mais tempo para se completar o prazo de caducidade antigo, de cinco anos, do que o novo, de quatro anos, este contado a partir daquela data, é de aplicar o prazo da lei nova.*

Processo n.º 744/05.

Recorrente: Ministério Público.

Recorrido: P & R Têxteis, S. A.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Baeta de Queiroz.

Acordam no Supremo Tribunal Administrativo (STA):

1.1. O **MINISTÉRIO PÚBLICO** recorre da sentença da Mmª. Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que julgou parcialmente procedente a impugnação judicial do acto de liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) relativo ao exercício do ano de 1998 deduzida por **P & R TÊXTEIS, S.A.**, com sede em Pontes, Tamel S. Veríssimo, Barcelos.

Formula as seguintes conclusões:

«1.

A impugnante, **P & R Têxteis, S.A.**, discute nos presentes autos a liquidação de IRC, respeitante ao ano de 1998, no montante de 14.286,16 €, alegando a caducidade do direito à liquidação e a ilegalidade dos juros compensatórios liquidados;

2.

A M.ma Juiz julgou caduco o direito à liquidação em causa, de acordo com o disposto no art.º 45.º da LGT e n.º 5 do art.º 5º do DL n.º 398/98, de 17/12, considerando que o prazo de caducidade se conta a partir da data em que ocorreu o facto tributário, por se tratar de um imposto de obrigação única, e que esse prazo se completou no ano de 2002 nas datas correspondentes aos pagamentos, com excepção daqueles que foram feitos a 27/11/98 e 2/12/98;

3.

O novo prazo de caducidade do direito de liquidação dos tributos previsto no art.º 45.º da LGT aplica-se também aos factos tributários ocorridos a partir de 1 de Janeiro de 1998, logo ao IRC em discussão nos autos;

4.

Este novo prazo de caducidade do direito à liquidação só poderá contar-se a partir de 1 de Janeiro de 1999, data da entrada em vigor da LGT — art.º 6.º do DL n.º 398/98, de 17 de Dezembro;

5.

Isto porque a lei nova estabelece um prazo mais curto e de acordo com ela esse prazo completar-se-ia mais cedo do que se fosse aplicada a lei antiga, por força do disposto no artigo 297.º, n.º 1 da C. Civil. De acordo com a lei nova o prazo de caducidade completar-se-ia em 31/12/2002 e de acordo com a lei antiga ao longo do ano de 2003, nas datas correspondentes aos pagamentos efectuados pela impugnante.

6.

Esta foi notificada da liquidação a 26/11/02, razão pela qual não se consumou a caducidade do direito à liquidação do IRC aqui em causa.

7.

Decidindo como decidiu, a M.ma Juiz a quo interpretou e aplicou erradamente as normas legais referidas nestas conclusões.

Pelo que, revogando a dita sentença recorrida e julgando improcedente a excepção de caducidade invocada pela impugnante e, consequentemente, julgando improcedente a impugnação judicial (...).

1.2. Não há contra-alegações.

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

2. Vem estabelecida a seguinte matéria de facto:

«1.

A impugnante durante o ano de 1998 efectuou pagamentos de comissões a entidades não residentes em território Português – residentes no Reino Unido e Suécia –, rendimentos não imputáveis a qualquer estabelecimento “sito” em território português, não tendo efectuado a retenção de IRC relativa a essas comissões.

2.

A impugnante procedeu nas datas e pelos valores constantes dos documentos a seguir referenciados, cujos dizeres se dão por reproduzidos ao pagamento das referidas comissões:

Pagamento efectuado em	Fórmula consultants – Reino Unido
	doc.
12-10-98	3
15-10-98	4
20-10-98	5
06-11-98	6
10-11-98	7
17-11-98	8
<b>27-11-1998</b> - valor de £292,38, contravalor 89.946\$00	9
Pagamento efectuado em	Blue Murray – Suécia
	doc.
02-02-1998	10
27-02-1998	11
16-03-1998	12
08-04-1998	13
27-04-1998	14
07-05-1998	15
22-05-1998	16
01-06-1998	17
25-06-1998	18
05-08-1998	19
09-07-1998	20
11-08-1998	21
12-10-1998	22
28-10-1998	23
pagamento efectuado em	Peak e Performance – Suécia
	doc.
09-10-1998	24
<b>02-12-1998</b> - no valor de 44.883,80 SEK, contravalor de 952.120\$00	25

3.

O impugnante foi notificado a 26/11/02 da liquidação n.º 6420003398, efectuada a 22/11/02, no total de €14.286,16, sendo 10313,39 de IRC não retido e 3.972,77 de juros compensatórios. Fls. 8.



4.

O impugnante foi notificado por carta registada com a/r, recepcionada a 5/11/02 (fls. 96-V) para exercer o direito de audição sobre o projecto de correção relativo às retenções, nos termos de fls. 96ss.

5.

A impugnante reclamou, conforme fls. 108, não tendo sido proferida qualquer decisão sobre a mesma».

3.1. A agora recorrida impugnou a liquidação de IRC efectuada na sequência da falta de retenção de imposto relativo a comissões por si pagas a entidades sediadas no Reino Unido e Suécia no decurso do ano de 1998, invocando como fundamento único a caducidade do direito à liquidação, por esta ter sido efectuada mais de quatro anos decorridos após o facto gerador da obrigação de imposto.

A sentença recorrida acolheu a pretensão da impugnante por considerar que, «com excepção dos pagamentos efectuados a 27/11/98 e 2/12/98», se encontrava caducado o direito à liquidação notificada em 26 de Novembro de 2002.

Entendeu, para assim concluir, que «o presente tributo está pois configurado como de obrigação única e como tal deve ser tratado para efeitos de caducidade». E, interpretando o n.º 5 do artigo 5.º do decreto-lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, ponderou:

«Dispõe este normativo que o novo prazo de caducidade do direito à liquidação – o consagrado no artigo 45 da L.G.T. que o diploma aprova –, se aplica aos factos tributários ocorridos a partir de 1/1/98. O Artigo 6 do mesmo decreto refere que “a presente lei entra em vigor no dia 1 de Janeiro de 1999”.

O n.º 5 deve ser interpretado no sentido de o prazo de caducidade consagrado no novo diploma, ter aplicação aos factos tributários ocorridos desde 1/1/98, e iniciando-se a contagem na data em que de acordo com as regras legais devia iniciar. Verifica-se uma aplicação retroagida das novas regras, para os tributos decorrentes de factos tributários ocorridos em 1998. Outro sentido não pode ser dado à norma, pois que, uma interpretação no sentido da sua aplicação apenas a partir de 1/1/99 tornaria tal n.º 5 inútil.

Na verdade aquela solução, – (aplicação a partir de 1/1/99) –, resultaria desde logo da aplicação do artigo 297 do C.C. referida no n.º 1 e já antes considerado aplicável».

Por último, concretizando este entendimento:

«Nos termos do artigo 45 da L.G.T. o direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro. Nos termos do n.º 4 do mesmo artigo o prazo de caducidade conta-se, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu.

A impugnante foi notificada da liquidação 26/11/02. Assim, sendo que o facto gerador se considera verificado na data em que ocorra a obrigação de efectuar a retenção, com excepção dos pagamentos efectuados a 27/11/98 e 2/12/98, encontra-se caducado o direito à liquidação».

3.2. O recorrido converge com a sentença no que concerne à qualificação do tributo como de obrigação única (qualificação esta, aliás, que também a impugnante lhe atribui – artigo 15.º da petição inicial), embora considere que, no caso, tal qualificação é indiferente.

Mas já aparenta divergir dela quando defende que o n.º 5 do artigo 5.º do decreto-lei n.º 398/98 se não refere à caducidade, mas só à prescrição (embora se deva notar que na sentença se não encontra afirmação expressa de sinal contrário); e quando afirma que o prazo de caducidade estabelecido pela Lei Geral Tributária (LGT) só se conta a partir da sua entrada em vigor, de onde resulta, por força do disposto no artigo 297.º n.º 1 do Código Civil (CC), a aplicação ao caso da lei anterior àquela Lei.

Deste modo, a questão decidida no presente recurso está em definir a partir de que momento se conta o prazo estabelecido no artigo 45.º da LGT, e se a este artigo é ou não aplicável a disposição do 297.º n.º 1 do CC.

3.3. O artigo 45.º da LGT dispõe que, nos impostos de obrigação única, o prazo de caducidade do direito de liquidar os tributos se conta a partir da data em que o facto tributário ocorreu, e que esse prazo se completa se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos.

Este (novo) prazo de caducidade aplica-se aos factos tributários ocorridos a partir de 1 de Janeiro de 1998, por obra da expressa estatuição do n.º 5 do artigo 5.º do decreto-lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro. O que quer dizer que vale para todos os factos tributários aqui em causa, pois todos eles ocorreram entre Fevereiro e Novembro de 1998, conforme está estabelecido em sede de matéria de facto.

Já não é absolutamente seguro que ao prazo se aplique o disposto no artigo 297.º do CC, pois o n.º 1 do mesmo artigo refere-se, apenas, ao «novo prazo de prescrição», nada estabelecendo quanto ao «novo prazo de caducidade».

Porém, a aplicação do artigo 297.º do CC aos casos em que se sucedam no tempo leis com prazos diversos não necessitaria de norma expressa na LGT ou no diploma que a aprovou, pois aquele artigo constitui regra geral a aplicar sempre que não seja expressamente afastada, como resulta dos seus termos: a lei que estabelecer para qualquer efeito, um prazo mais curto que o fixado na lei anterior é também aplicável aos prazos que já estiverem em curso, mas o prazo só se conta a partir da entrada em vigor da nova lei, a não ser que, segundo a lei antiga, falte menos tempo para o prazo se completar.

É neste sentido a jurisprudência deste Tribunal, podendo ver-se, como exemplo, o acórdão de 12 de Fevereiro de 2003 proferido no recurso n.º 2003/02, onde se pode ler:

«A tal prazo, aplica-se o disposto no art.º 297 do Cód. Civil, *ut* art.º 5.º n.º 1 do dec-lei 398/98, de 17/Dez –, aliás de acordo com a regra geral – aplicação a todos os prazos judiciais e administrativos cf. Pires de Lima e Antunes Varela, Cód. Civil, Anotado, vol. 1.º

E, nos termos do seu n.º 1, a lei que estabelece prazo mais curto é aplicável aos prazos em curso, contando-se o novo prazo a partir da entrada em vigor da lei nova, “a não ser que, segundo a lei antiga, falte menos tempo para o prazo se completar”».

Ora, no nosso caso, o prazo vigente antes do de quatro anos estabelecido no artigo 45.º da LGT era o de cinco anos consagrado no artigo 33.º do Código de Processo Tributário.

Aquando da entrada em vigor da LGT, 1 de Janeiro de 1999, faltava, para se completar o prazo antigo, de cinco anos, conforme os casos:

- cerca de quatro anos e dois meses para o facto tributário de Fevereiro de 1998;

- cerca de quatro anos e três meses para o facto tributário de Março de 1998;
  - cerca de quatro anos e quatro meses para o facto tributário de Abril de 1998;
  - cerca de quatro anos e cinco meses para o facto tributário de Maio de 1998;
  - cerca de quatro anos e seis meses para o facto tributário de Junho de 1998;
  - cerca de quatro anos e sete meses para o facto tributário de Julho de 1998;
  - cerca de quatro anos e oito meses para o facto tributário de Agosto de 1998;
  - cerca de quatro anos e dez meses para o facto tributário de Outubro de 1998;
  - cerca de quatro anos e onze meses para o facto tributário de Novembro de 1998;
  - cerca de cinco anos para o facto tributário de Dezembro de 1998.
- Ou seja, em qualquer dos casos, faltava mais tempo para se completar o prazo antigo do que o novo, de quatro anos.

Daí que, por força da regra do artigo 279º do CC, seja de usar o prazo novo, de quatro anos, o qual, de acordo com o que se vem afirmando, atingiu o seu termo final em 1 de Janeiro de 2003. Isto é, não estava, ainda, corrido, ao tempo da notificação da liquidação (26 de Novembro de 2002).

Assim postas as coisas, e face à procedência dos fundamentos do recurso, ínsitos nas conclusões das respectivas alegações, não pode secundar-se a conclusão a que chegou a sentença impugnada.

3.4. Uma última nota para observar, aliás, como a sentença, que embora o IRC seja, em regra, um imposto de obrigação periódica – o que, para o nosso caso, poderia ser relevante, já que deixava de colocar-se o problema relativo à sucessão de leis no tempo – pois «a relação jurídica fonte da obrigação de imposto tem na base situações estáveis, situações que se prolongam no tempo, dando origem a obrigações periódicas, a obrigações que se renovam todos os anos», como escreve JOSÉ CA-SALTA NABAIS *in* DIREITO FISCAL, 2ª edição, pág. 46, a situação é de tratar como de imposto de obrigação única.

É que, aqui, o que está em causa é uma retenção na fonte, de natureza definitiva, agindo a recorrente como substituta, mas sem ser ela o sujeito passivo do imposto – cfr. os artigos 69º e 75º do Código do IRC. Deste modo, a sua obrigação tem por fonte factos isolados, sem relação de continuidade, o que caracteriza os impostos de obrigação única.

Assim o considera hoje, a lei, ainda que, em razão da sua aplicação no tempo, inaplicável ao nosso caso. Na verdade, o artigo 45º nº 4 da LGT tem agora a redacção seguinte, dada pelo artigo 40º da lei nº 55-B/2004, de 30 de Dezembro:

«O prazo de caducidade conta-se, nos impostos periódicos, a partir do termo do ano em que se verificou o facto tributário e, nos impostos de obrigação única, a partir da data em que o facto tributário ocorreu, excepto no imposto sobre o valor acrescentado e nos impostos sobre o rendimento quando a tributação seja efectuada por retenção na fonte a título definitivo, caso em que aquele prazo se conta a partir do início do ano civil seguinte àquele em que se verificou, respectivamente, a exigibilidade do imposto ou o facto tributário».

Ou seja, o legislador terá considerado o IRC como um imposto de obrigação periódica, sujeitando-o à regra geral – o prazo de caducidade

inicia-se com o termo do ano em que ocorre o facto tributário –, mas excepcionando os casos em que a tributação se efectua por retenção na fonte a título definitivo, submetendo-os à regra dos impostos de obrigação única – o prazo de caducidade conta-se a partir da data do facto tributário.

De qualquer modo, isto é, mesmo que se devesse contar o prazo de caducidade a partir do termo do ano do facto tributário, nunca ocorreria a caducidade do direito à liquidação – apenas deixava de se colocar a questão da aplicação da lei no tempo, pois só a disciplina da LGT interessaria ao caso.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, em, concedendo provimento ao recurso, revogar a sentença e julgar improcedente a impugnação.

Custas a cargo da recorrida, mas só na 1ª instância.

Lisboa, 2 de Novembro de 2005. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Vitor Meira*.

## Acórdão de 2 de Novembro de 2005.

### Assunto:

*Contribuições à segurança social. Trabalhadores agrícolas por conta de outrem. Decreto-Lei n.º 401/86. Decretos Regulamentares n.ºs 75/86 e 9/88. Explorações agrícolas.*

### Sumário:

*O n.º 2 do artigo 4.º do Decreto-Regulamentar n.º 75/86, aditado pelo artigo único do Decreto-Regulamentar n.º 9/88, é ilegal por emitido ao abrigo e como regulamento de execução do Decreto-Lei n.º 401/86, extrapolar, contrariando a sua normação, excluindo da previsão neste contida determinados trabalhadores agrícolas por conta de outrem, através da exclusão de certas explorações agrícolas, sujeitando-os, por tal via, a um regime contributivo para a segurança social, diverso e mais oneroso do que o previsto naquele diploma legislativo.*

Processo n.º 749/05-30.

Recorrente: Ministério Público e A. A. Ferreira, S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vêm os presentes recursos jurisdicionais, interpostos pelo MINISTÉRIO PÚBLICO e por A. A. FERREIRA, S.A., da sentença do TAF de Mirandela, de 08/05/2005, que julgou improcedente a impugnação judicial, por aquela deduzida, contra a liquidação de contribuições para a Segurança Social, no montante de €5.797,30.

Fundamentou-se a decisão, no que ora interessa, em que o art. 4.º, n.º 2 do Decreto-Regulamentar n.º 9/88, de 03 de Março, não padece de ilegalidade pois não viola o art. 5.º, n.º 2 do DL n.º 401/86, de 02 de Dezembro uma vez que, não definindo este o que deva entender-se por «explorações agrícolas», veio apenas precisar, pela negativa, o respectivo conceito, tratando-se «claramente de norma interpretativa que tem como pressuposto uma incerteza sobre o significado do preceito interpretado ou a possibilidade de interpretações múltiplas que se pretendem uniformizar», conforme resulta do seu preâmbulo donde, aliás, constam as normas habilitantes.

O Ministério Público, recorrente, formulou as seguintes conclusões:

«1 - É ilegal o artigo único do Dec. Reg. n.º 9/88, de 03/03, no segmento em que, acrescentando um n.º 2 ao art. 4.º do Dec. Reg. n.º 75/86, de 30/12, o fez em contrariedade com o estatuído nos arts. 5.º e 6.º do DL n.º 401/86, de 02/12.

2 - Ilegalidade que se traduz na exclusão pela norma regulamentar de algumas entidades patronais e seus trabalhadores do regime legal (de Decreto-Lei) que, sem vazios, estabelecia o regime contributivo aplicável a todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem e respectivas entidades patronais.

3 - A sentença recorrida não perfilhando tal entendimento violou, por erro de aplicação e de interpretação, os normativos citados.

4 - Pelo que deve ser revogada e substituída por outra que julgue procedente a acção, naquela parte; seja, tão só anulando-se o acto tributário na parte em que liquidou contribuições por aplicação de taxas superiores às previstas nos arts. 5.º e 6.º do DL n.º 401/86, de 02/12.

5 - Com o que se julgará procedente, como é de lei e justiça, o nosso recurso aqui interposto.»

A impugnante, ora recorrente, formulou as seguintes conclusões:

«1.ª O n.º 2 do artigo 4.º do Decreto-Regulamentar n.º 75/86, que foi introduzido pelo Decreto-Regulamentar n.º 9/88, é ilegal porque viola o n.º 2 do artigo 5.º do Decreto-Lei n.º 401/86;

2.ª Essa disposição regulamentar é também inconstitucional, por força do actual n.º 6 do artigo 112.º da Constituição (o então n.º 5 do artigo 115.º da Constituição).

3.ª A douta sentença objecto do presente recurso jurisdicional, ao aplicar, in casu, o referido n.º 2 do artigo 4.º do Decreto-Regulamentar n.º 75/86, que foi acrescentado pelo Decreto-Regulamentar n.º 9/88, incorreu em erro de julgamento.

4.ª A douta sentença fez essa aplicação, ao considerar que um acto de liquidação de contribuições para a Segurança Social baseado nesse n.º 2 do artigo 4.º é válido.

5.ª O Supremo Tribunal Administrativo já veio, em dezenas de outros recursos jurisdicionais interpostos de decisões do Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela, reconhecer que a razão está com a ora Recorrente (v. g., Procs. n.º 297/04, n.º 1360/04, n.º 1280/04, n.º 1292/04 - 2.ª Secção).

Nestes termos e nos demais que serão superiormente supridos, deve ser revogada, por erro de julgamento, a douta sentença de que agora se recorre, sendo julgada procedente a impugnação sub judice.»

A Fazenda Pública não contra-alegou.

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

Em sede factual, vem apurado que:

«1. A Impugnante liquidou e pagou contribuições no montante de 27.191,83 euros respeitantes ao mês de Setembro de 2001 - fls. 14.

2. O montante impugnado constitui a diferença entre o montante que resulta da aplicação da taxa de 34,75 % às remunerações declaradas, e o que resulta aplicando a taxa de 29 % ou 32,5 % oportunamente pago pela Impugnante.»

Vejamos, pois:

O DL n.º 401/86, de 02 de Dezembro, procurou, como é intenção confessada no seu preâmbulo, acelerar o processo de integração dos trabalhadores agrícolas no regime geral da Segurança Social, integração já presente, como processo gradual, na Lei n.º 24/84, de 14 de Agosto que definiu os princípios fundamentais da Segurança Social, e no DL n.º 81/85, de 28 de Março.

Para o efeito, o art. 5.º daquele primeiro diploma legal, estabeleceu o «regime contributivo dos trabalhadores agrícolas por conta de outrem» - de 29 %, correspondendo 21 % às entidades patronais e 8 % aos trabalhadores (n.º 1) -, considerando - n.º 2 - como tal os referidos nas al. a) e e) do art. 3.º do DL n.º 81/85 e respectivas entidades patronais.

Tais alíneas abrangem os trabalhadores agrícolas permanentes, independentemente da natureza e dimensão da exploração agrícola - al. a) - e os que, sendo profissionalmente indiferenciados, prestem serviço, embora a título eventual, a empresas individuais ou colectivas com 5 ou mais trabalhadores permanentes - al. e) -, todos «ao serviço da exploração agrícola» - corpo do artigo.

Por sua vez, o seu art. 12.º estabelece que o diploma, entrado em vigor em 01/01/1987, seria objecto de regulamentação por Decreto-Regulamentar.

O que veio a acontecer com o Decreto-Regulamentar n.º 75/86, de 30 de Dezembro.

Trata-se, assim, de um regulamento de execução, consequentemente acessório e executivo da lei, que, pois, não só a não pode contrariar, como tem de se limitar a dar-lhe execução.

Tal diploma foi alterado pelo Decreto-Regulamentar n.º 9/88, de 03 de Março, que, não podendo deixar de ter idêntica natureza, procurou clarificar «alguns pontos de dúvida», «para permitir uma actuação uniforme e consentânea com os princípios subjacentes àquele diploma», nomeadamente o «enquadramento da actividade desenvolvida pelos trabalhadores ao serviço de empresas do sector secundário que, paralelamente, se dedicam à produção agrícola de matérias-primas para fornecimento e manutenção de indústrias transformadoras, ultrapassando o âmbito do sector primário da produção agrícola...».

Efectivamente, o DL n.º 401/86, adoptou medidas tendentes a atenuar perturbações plausíveis relativamente a «sectores economicamente mais débeis» como «uma brusca subida dos encargos sociais».

Cautelas que não teriam razão de ser quanto àquelas indústrias transformadoras e respectivos trabalhadores, que «ultrapassam o âmbito do sector primário da produção agrícola».

Assim, o artigo único do Decreto-Regulamentar n.º 9/88 alterou o art. 4.º do Decreto-Regulamentar n.º 75/86 aditando-lhe o n.º 2 que passou a estabelecer não se considerarem «explorações agrícolas» «as que se destinem essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituam, em si mesmas, objectivos dessas empresas».

De modo que a questão dos autos é a de saber se tal normativo regulamentar contraria o disposto, e atrás referido, no art. 5.º, n.º 2 do DL n.º 401/86.

Como se viu, os arts. 5.º e 6.º do DL n.º 401/86 definem directa e explicitamente os regimes contributivos para a Segurança Social de todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, não deixando lugar, no ponto, a qualquer regulamentação.

Mas, assim sendo, o Decreto-Regulamentar n.º 9/88 veio efectivamente alterar o regime contributivo ali expresso.

Pois, deixando de considerar como explorações agrícolas as constantes daquele art. 4.º, n.º 2, os seus trabalhadores deixaram consequentemente de poder ser considerados trabalhadores agrícolas, nos termos do dito art. 5.º, alterando-se, pois, o respectivo regime contributivo resultante deste normativo.

O que estava vedado ao diploma regulamentar quer porque o ponto não necessitava de regulamentação, antes sendo o decreto-lei exaustivo na matéria quer porque não pode emitir norma para além do mesmo mas, apenas, proceder à sua execução.

Como se refere no Ac'd deste STA de 16/06/2004 rec. 297/04:

«O certo é que o diploma legal aqui regulamentado (dito DL n.º 401/86) não consagra vários regimes contributivos conforme seja principal ou acessória a actividade agrícola desenvolvida pelas entidades patronais dos respectivos trabalhadores.

Não podia, pois, um regulamento intervir neste domínio, alterando o regime contributivo fixado nas normas legais a que era suposto dar mera execução, relativamente a certas entidades patronais e aos seus trabalhadores.

E foi o que aconteceu, pela já apontada via indirecta: sem que se tenham, através do regulamento, alterado as taxas contributivas, excluiu-se do universo dos contribuintes que a elas estavam sujeitos, uma parte deles - os trabalhadores empregues em explorações agrícolas que se destinem essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituam, em si mesmas, objectivos das empresas do sector secundário, e as próprias empresas. E fez-se isso, mediante uma curiosa afirmação: não se consideram explorações agrícolas determinadas explorações agrícolas - só para efeitos do diploma, claro...».

Assim e ao contrário do constante no despacho n.º 84/SESS/89, de 22/08/1989, in DR, II Série, de 14 de Julho seguinte, o Decreto-Regulamentar não se limitou a interpretar a lei; antes efectuou norma ex novo: «ao definir, restritivamente, o conceito de “explorações agrícolas”, introduziu nela uma nova configuração que o texto do Decreto-Lei não comportava, com consequências em relação às taxas aplicáveis aos contribuintes envolvidos nessa inovadora delimitação» - cfr. acórdão citado.

O DL n.º 401/86 - arts. 1.º e 2.º - abrange todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, independentemente do tipo de exploração agrícola em que se ocupem e do destino dado à respectiva produção, e todas as suas entidades patronais.

Pelo que a ressalva do diploma regulamentar só podia constar do Decreto-Lei ou de outro diploma de norma equivalente.

Dir-se-á, todavia, que o texto do Decreto-Lei, ao não incluir a norma regulamentar, estará, ainda assim, a concretizar o dito propósito expresso no diploma e referido: «diminuir o impacte causado a um sector economicamente débil, pela súbita imposição de um regime contributivo mais exigente».

É que, fixando o DL n.º 401/86, como se disse, o regime contributivo de todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem e todas as suas entidades patronais, sem qualquer distinção ou exclusão assente no

destino dado à produção, na respectiva intenção ou no carácter primário ou secundário da exploração agrícola enquanto actividade empresarial, terá entendido que o regime contributivo mais favorável devia beneficiar todos aqueles trabalhadores e entidades patronais, ainda que a respectiva exploração agrícola não constituísse a sua actividade principal, assim concretizando o princípio expresso no preâmbulo do diploma.

É, pois, ilegal o artigo único do Decreto-Regulamentar n.º 9/88 na parte em que aditou o n.º 2 do art. 4.º do Decreto-Regulamentar n.º 75/86, em desconformidade com o disposto nos arts. 5.º e 6.º do DL n.º 401/86, o que torna ilegal, por violação de lei, o acto de liquidação impugnado.

É, aliás, no sentido exposto, a jurisprudência uniforme do STA: cfr., por todos, o cit. Ac'd de 16/06/2004 (que, aliás, aqui se seguiu de perto), de 13/10/2004 recs. 332/04, 311/04 e 374/04 e de 15/12/2004 rec. 0313/04.

Termos em que se acorda conceder provimento aos dois recursos, revogando-se a sentença recorrida e, julgando-se procedente a impugnação judicial, anula-se a liquidação impugnada.

Sem custas.

Lisboa, 02 de Novembro de 2005. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Vítor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 2 de Novembro de 2005.

### Assunto:

*Taxa municipal de salubridade. Taxa municipal de saneamento básico. Sinalagma. Imposto.*

### Sumário:

- I — A taxa municipal de salubridade é uma verdadeira taxa, caracterizada pelo sinalagma, se o município que a estabeleceu disponibiliza, em compensação, o uso de sistemas de saneamento municipais.*
- II — Não se demonstrando que o mesmo município cobra, como contrapartida da utilização dos mesmos sistemas, taxa de saneamento básico, não pode falar-se em dupla tributação.*
- III — A existência do sinalagma referido em I. basta para afastar a qualificação do tributo como imposto, para cuja criação a assembleia municipal não teria competência.*

Processo n.º 860/05.

Recorrente: Goldtur — Hotéis e Turismo, S. A.

Recorrido: Câmara Municipal da Póvoa de Varzim.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Baeta de Queiroz.

Acordam no Supremo Tribunal Administrativo (STA):

1.1. **GOLDTUR – HOTÉIS E TURISMO, S.A.**, com sede em Chãs, S. Pedro da Afurada, Vila Nova de Gaia, recorre da sentença do Mmº. Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que julgou improce-

dente a impugnação da taxa de salubridade atribuída à  
**CÂMARA MUNICIPAL DA PÓVOA DE VARZIM.**

Formula as seguintes conclusões:

«1.

Estando em causa a eventual desconformidade da “taxa de salubridade”, importa proceder à qualificação da aludida figura;

2.

A “taxa de salubridade” tem o seu fundamento legal no art. 20º da Lei das Finanças Locais e no art. 7º n.º 2 do Regulamento de Saneamento Básico;

3.

A questão suscitada perante este Tribunal é a de saber se o dito regulamento apenas concretizou a lei habilitante ou se, pelo contrário, criou um verdadeiro imposto;

4.

Os Municípios têm competência legislativa para a criação de taxas em áreas do seu interesse específico;

5.

As taxas revestem carácter sinalagmático, que deriva funcionalmente da natureza do facto constitutivo das obrigações em que se traduzem e que não consiste na prestação de uma actividade pública especialmente dirigida ao respectivo particular ou na utilização de bens do domínio público ou na remoção de um limite jurídico à actividade dos particulares;

6.

O imposto é uma prestação pecuniária, singular e reiterada, que não apresenta conexão com qualquer contraprestação retributiva;

7.

O critério de diferenciação entre imposto e taxa, segundo a jurisprudência constitucional, consiste na unilateralidade ou bilateralidade dos tributos em causa;

8.

Sendo a ora recorrente utente do sistema público de saneamento básico, não há qualquer outro serviço prestado para além dos serviços de fornecimento de água, da taxa de saneamento relativamente aos esgotos e à recolha de resíduos sólidos, que possa justificar a liquidação da “taxa de salubridade”;

9.

Fica assim precludido o vínculo de reciprocidade que caracteriza as taxas, uma vez que a ora recorrente não recebeu, nem recebe, qualquer contrapartida económica proporcional por parte da Câmara;

10.

O tributo cobrado pela Câmara apresenta-se como uma forma de auto financiamento da autarquia e, como tal, reveste contornos de verdadeiro imposto;

11.

Atenta a sua natureza jurídica, de verdadeiro imposto, só poderia ser criada pela Assembleia da República (já não por deliberação da Assembleia Municipal da Póvoa de Varzim) o que configura uma inconstitucionalidade orgânica e formal das respectivas normas do Regulamento de Saneamento Básico e do Tarifário de Saneamento Básico, nos termos dos arts. 103º n.º 3 e 165º n.º 1 al. i) da Constituição.

Pelo exposto (...), deve ser concedido provimento ao presente recurso, ser a impugnação considerada procedente (...).

1.2. A recorrida conclui deste modo as suas contra-alegações:

«I

A impugnante, ora recorrente, assenta a sua pretensão de anulação dos actos de liquidação em causa nos presentes actos numa pretensa inconstitucionalidade orgânica e formal dos preceitos regulamentares com fundamento nos quais aqueles actos foram praticados, uma vez que, por alegada inexistência de sinalagmaticidade, estaria em causa um tributo com contornos de verdadeiro imposto.

II

A tese sustentada pela recorrente foi arredada pelo M.mo Juiz *a quo* num *iter* lógico-argumentativo formal e substancialmente irrepreensível, que merecerá necessária e integral confirmação.

III

*A tarifa de salubridade* prevista no nº 2 do art 7º do REGULAMENTO DE SANEAMENTO BÁSICO, aprovado pela Assembleia Municipal da Póvoa de Varzim, funda-se no art. 22º *in fine* do Decreto-Lei nº 207/94, de 6 de Agosto, e no art. 20º da Lei nº42/98, de 6 de Agosto – normas habilitantes, expressamente constantes do preâmbulo ou introdução do Regulamento –, não se verificando, pois, a invocada inconstitucionalidade formal da norma regulamentar em questão.

IV

*A tarifa de salubridade* consubstancia “*a comparticipação do utente nos custos de exploração e conservação dos sistemas municipais de distribuição de água e de drenagem de águas residuais, correspondentes aos encargos da sua disponibilidade e utilização*”.

V

Além de pagar os preços correspondentes aos volumes de água e de águas residuais consumidos e drenados, respectivamente, a que se reportam as verbas debitadas nas correspectivas parcelas constantes da factura/recibo mensal, terá o utente dos sistemas de participar nos custos de funcionamento dos serviços e equipamentos necessários à prestação daqueles serviços - conforme expressamente previsto no nº 3 do art 20º da já referida Lei das Finanças Locais, o preço total pago pelo utente dos sistemas públicos de distribuição de água e de drenagem de águas residuais não deverá ser inferior aos custos directa e indirectamente suportados com o fornecimento dos bens e a prestação dos serviços.

## VI

Sendo disso, e apenas disso, que se trata na liquidação e cobrança da *tarifa de salubridade* a conclusão que se impõe é a de que esta tem natureza e estrutura sinalagmática e correspectiva, não se configurando como “imposto”.

## VII

Não estando em causa um imposto, não padece a concreta norma regulamentar posta em crise na presente impugnação judicial, produzida pelo município no exercício do respectivo poder regulamentar, do vício de inconstitucionalidade orgânica que lhe foi assacado pela impugnante.

## VIII

Ao decidir como decidiu, concluindo pela improcedência da impugnação, o M.mo Juiz *a quo* fez, assim, correcta aplicação do direito.

TERMOS EM QUE não deve ser concedido provimento ao presente recurso (...).».

1.3. O Exm<sup>o</sup>. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que a sentença merece ser confirmada, pela bondade dos seus fundamentos.

1.4. O processo tem os vistos dos Exm<sup>os</sup>. Adjuntos.

2. Vêm provados os seguintes factos:

## «a)

Em 31 de Maio de 2002, a CMPV liquidou à impugnante a quantia de 565,38 euros, a título de taxa de salubridade.

## b)

O termo do prazo para o pagamento voluntário de tal quantia ocorreu em 11 de Junho de 2002.

## c)

Em 31 de Junho de 2002, a CMPV liquidou à impugnante a quantia de 565,38 euros, a título de taxa de salubridade.

## d)

O termo do prazo para o pagamento voluntário de tal quantia ocorreu em 10 de Julho de 2002.

## e)

Em 31 de Julho de 2002, a CMPV liquidou à impugnante a quantia global de 4.553,82 euros, a título de taxa de salubridade.

## f)

O termo do prazo para o pagamento voluntário de tal quantia ocorreu em 12 de Agosto de 2002.

## g)

Em 31 de Agosto de 2002, a CMPV liquidou à impugnante a quantia de 565,38 euros, a título de taxa de salubridade.

## h)

O termo do prazo para o pagamento voluntário de tal quantia ocorreu em 10 de Setembro de 2002.

## i)

As quantas liquidadas reportam-se aos estabelecimentos hoteleiros da impugnante sítos no Largo do Passeio Alegre nº 20 e na Rua Alto Martim Vaz, na Póvoa de Varzim.

## j)

A presente impugnação foi apresentada em 9 de Setembro de 2002.».

3.1. Em 1 de Junho de 2005 foi por este Tribunal proferido acórdão no recurso nº 222/05, em que se apreciou a questão que agora de novo se suscita, aliás, perante conclusões das alegações de recurso iguais às do presente, ao que acresce que a sentença impugnada era, também, semelhante à aqui questionada.

Dá que nos limitemos a reproduzir o que então se escreveu:

Os actos de liquidação impugnados respeitam a taxa de salubridade a favor da Câmara Municipal da Póvoa de Varzim, fundamentando-se a impugnação, essencialmente, na inexistência de contrapartida por parte do Município, o que faria da denominada taxa um verdadeiro imposto, ilegal por ter sido instituído por deliberação daquela Câmara (nas alegações de recurso para este Tribunal fala-se, antes, da correspondente Assembleia Municipal).

A sentença recorrida entendeu, ao invés, que a «utilização [dos sistemas de saneamento municipais] determina a necessidade, actual ou futura, da realização de obras de conservação ou o lançamento de novas redes e sistemas de saneamento, residindo aí a contraprestação da autarquia, o serviço prestado pela autarquia conexas com o pagamento da taxa». E por isso julgou a impugnação improcedente.

No recurso jurisdicional que ora se nos apresenta a recorrente usa, para contrariar a sentença, razões que se não afastam das que invocara na petição de impugnação, e que condensa nas conclusões acima transcritas.

Já o Exm<sup>o</sup>. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal assume posição igual à que adoptou a sentença, por isso que propõe a sua confirmação.

3.2. A única questão em debate é a de saber se os tributos liquidados à recorrente devem considerar-se verdadeiras taxas, como são denominados, por haver contrapartida por parte da autarquia, ou se tal contrapartida inexistente, caso em que estaremos perante um imposto, cujo ilegal nascimento implica a ilegalidade das liquidações.

Não se controverte, no processo, por onde passa a linha separadora dos conceitos de taxa e imposto; nem que este só pode ser criado pela Assembleia da República, sob pena de ilegalidade da respectiva liquidação. Desnecessário é, pois, que nos ocupemos do que respeita à distinção entre taxa e imposto, à reserva de lei da Assembleia da República, e às consequências do seu desrespeito. As considerações a tais propósitos feitas no processo, seja pela recorrente, seja pelo Mm<sup>o</sup>. Juiz que proferiu a sentença recorrida, acompanham o que repetida e uniformemente tem afirmado a jurisprudência, designadamente, a do Tribunal Constitucional – na qual, aliás, confessadamente se inspiram – e a deste Supremo Tribunal Administrativo.

Ora, em sede de matéria de facto – ainda que fora do capítulo especialmente dedicado à enunciação dos factos provados e não provados –, estabelece-se na sentença que «do que se trata é de cobrar receitas com vista a assegurar os custos de exploração e conservação dos sistemas de saneamento municipais, implicadas pela utilização dos mesmos por parte dos municípios. Tal utilização determina a necessidade, actual ou futura, da realização de obras de conservação ou o lançamento de novas redes e sistemas de saneamento, residindo aí a contraprestação da autarquia, o serviço prestado pela autarquia conexas com o pagamento da taxa».

Perante tal factualidade, fica de todo desapojada a tese da recorrente, quando afirma que «não recebeu, nem recebe, qualquer contrapartida económica proporcional por parte da Câmara»; e que, assim, a taxa exigida «apresenta-se como uma forma de autofinanciamento da autarquia e, como tal, reveste contornos de verdadeiro imposto» – vejam-se as conclusões n.ºs. 9 e 10.

Diferentemente do que diz a recorrente, a sentença estabeleceu que o município dispõe de sistemas de saneamento municipais, os quais são utilizados pelos municípios, e que «tal utilização determina a necessidade, actual ou futura, da realização de obras de conservação ou o lançamento de novas redes e sistemas de saneamento». Estabelece, ainda, a sentença, que a taxa em discussão se destina a proporcionar «receitas com vista a assegurar os custos de exploração e conservação» daqueles sistemas.

Dá que não possa deixar de se concluir, como na sentença, que, ao proporcionar à recorrente a utilização dos falados sistemas de saneamento, que explora e conserva, o município lhe presta um serviço, «residindo aí a contraprestação da autarquia, o serviço prestado pela autarquia conexas com o pagamento da taxa» liquidada.

Acrescente-se que a recorrente, embora se refira, na conclusão n.º 9, à inexistência de «qualquer contrapartida económica proporcional por parte da Câmara», não quer, como se extrai do conjunto das suas alegações, afirmar que a taxa em causa é contrapartida desproporcional do serviço que lhe é prestado, pretendendo, antes, que não há contraprestação nenhuma, proporcional ou desproporcional, por parte do município, ou seja, que falta, de todo, o sinalagma que caracteriza a taxa e permite distingui-la do imposto.

De todo o modo, e ainda que se entendesse que a recorrente arguiu a desproporção entre a taxa e a contraprestação do município, a questão não poderia aqui apreciar-se, por a recorrente não indicar, e o processo não fornecer, quaisquer elementos que possam servir de parâmetro para aferir dessa (des)proporcionalidade.

3.3. Mas, verdadeiramente, a questão suscitada pela recorrente tem contornos diversos daqueles que balizaram o que até aqui se afirmou.

A recorrente não sustenta que o município lhe não presta quaisquer serviços, --afirmando, pelo contrário, que é «utente do sistema público de saneamento básico» (artigo 12.º das alegações de recurso). Nem contesta que tal sistema foi instituído pelo município, que o explora e conserva, e que tudo isso implica custos. Consequentemente, também não recusa que, como contrapartida dessa sua utilização, lhe possa ser exigida uma verdadeira taxa.

O que diz é que a Câmara Municipal da Póvoa de Varzim cobra, além daquela que nos ocupa, «taxa de saneamento relativamente aos esgotos e à recolha de resíduos sólidos», como a autoriza o artigo 20.º

da Lei das Finanças Locais, e «não há qualquer outro serviço prestado para além dos serviços de fornecimento de água, da taxa de saneamento relativamente aos esgotos e à recolha de resíduos sólidos, que possa justificar a liquidação da “taxa de salubridade”».

Afirma, pois, a recorrente, que já lhe são cobradas taxas (ou tarifas) como contrapartida de todas as prestações que recebe do município: fornecimento de água, esgotos, e recolha de resíduos sólidos. Não havendo outro qualquer serviço, a denominada taxa de salubridade a nenhum corresponde, e outra coisa não é senão um imposto, criado para além da autorização dada pelo artigo 20.º da Lei das Finanças Locais.

A ser verdadeira a afirmação da recorrente, então poderemos estar perante um caso de dupla tributação, isto é, o município está a tributar por duas vezes, com taxas diferentes, e com fundamento em normas diversas, o mesmo facto tributário.

Mas a dupla tributação, que «configura uma situação em que o mesmo facto tributário se integra na hipótese de incidência de duas normas tributárias diferentes, o que implica, de um lado, a identidade do facto tributário e, do outro, a pluralidade de normas tributárias» (JOSÉ CASALTA NABAIS, DIREITO FISCAL, 2.ª edição, pág. 230/231), não integra o elenco dos vícios invalidantes do acto tributário.

E não prejudica a verificação, como acontece no caso, da existência de um sinalagma entre o serviço prestado ao sujeito passivo e a taxa liquidada a esse propósito.

De todo o modo, não vem estabelecido, em sede factual, que à recorrente tenham sido liquidadas, relativamente ao mesmo período temporal, e a pretexto da mesma prestação de serviços, outras taxas além da impugnada. E o modo como foi julgada a matéria de facto não é afrontado pela recorrente, no presente recurso.

Dá a improcedência, também, deste fundamento.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, negando provimento ao recurso, confirmar a sentença impugnada.

Custas a cargo da recorrente, com 50 % de procuradoria.

Lisboa, 2 de Novembro de 2005. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Branhão de Pinho* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 2 de Novembro de 2005.

### Assunto:

*Contra-ordenação fiscal não aduaneira. Código de Processo Tributário. Prazo da prescrição. Artigo 35.º do CPT. Interrupção da prescrição.*

### Sumário:

*I — Na vigência do Código de Processo Tributário o prazo prescricional das contra-ordenações fiscais não aduaneiras era de 5 anos a contar do momento da prática da infracção — artigo 35.º, n.º 1, do CPT.*

- II — *Se a infracção fiscal estava prevista no RJINA era subsidiariamente aplicável às respectivas contra-ordenações o disposto no artigo 121.º, 3, do Código Penal.*
- III — *Assim, a prescrição do procedimento contra-ordenacional, em caso de interrupção da prescrição, tinha sempre lugar quando, desde o seu início, e ressaltado o tempo de suspensão, tivessem decorrido sete anos e meio.*

Processo n.º 25 716-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Sousa Ferreira & Almeida, L.<sup>da</sup>

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **SOSA FERREIRA & ALMEIDA, LD.**, com sede em Atainde, freguesia de Lordelo, concelho de Guimarães, arguida nos presentes autos de contra-ordenação, recorreu judicialmente para o então Tribunal Tributário de 1ª Instância de Braga da coima de Esc. 2.683.400\$00, que lhe foi aplicada pela competente autoridade fiscal.

O Mm. Juiz daquele Tribunal, por sentença de 13/6/2000, julgou extinta a responsabilidade contra-ordenacional da arguida, tendo determinado o arquivamento dos autos.

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

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

a) Está em causa a aplicação de coima à recorrida por esta não ter efectuado o pagamento de IVA e IRC, respeitante aos períodos de Fevereiro a Outubro e Dezembro de 1993 e IRC de 1993 e 1994.

b) O pagamento do imposto só veio a ser feito em prestações com os correspondentes acréscimos legais.

c) Entendeu o Meritíssimo Juiz que, em virtude de o imposto em falta e acréscimos legais estarem pagos, seria de aplicar no caso sub judice o estabelecido no artigo 3º do DL 51-A/96, de 09.12

d) Entendeu o Meritíssimo Juiz que a extinção da responsabilidade criminal em razão do pagamento integral dos impostos e acréscimos legais estabelecida no artigo 3º do DL n. 51-A/96 também se deveria entender como abrangendo a responsabilidade contra-ordenacional.

e) Mas o artigo 3º do DL n. 51-A/86 apenas contempla a extinção da responsabilidade criminal e é insusceptível de interpretação extensiva.

f) Pelo que o mesmo artigo 3º não é aplicável às contra-ordenações.

g) A douta sentença recorrida enferma de erro de direito por errada interpretação do DL n. 51-A/96, de 9 de Dezembro.

h) A douta sentença recorrida violou o disposto nos artigos artigo 3º do DL n. 51/A/96, de 9 de Dezembro.

Contra-alegou a recorrida, defendendo o improvizamento do recurso. Neste Supremo Tribunal, o EPGA defende que o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

2. O Mm. Juiz *a quo* deu razão à arguida.

Para fundamentar a sua decisão, o Mm. Juiz abonou-se no art. 3º da Lei n. 51-A/96, que dispõe o seguinte:

“O pagamento integral dos impostos e acréscimos legais extingue a responsabilidade criminal”.

Isto no pressuposto de que tal preceito integra também a responsabilidade contra-ordenacional, dado que a arguida pagou os impostos em dívida e respectivos acréscimos.

Que dizer?

O texto da Lei n. 51-A/96, de 9/12 é peremptório, como vimos, no sentido de apenas contemplar no seu conteúdo os crimes que não as contravenções. É o que resulta do seu sentido literal.

Por aqui se poderia pois concluir que o mesmo normativo não contempla as contra-ordenações.

Mas decorre também tal conclusão da análise da discussão, tanto na generalidade, como na especialidade, da proposta de lei n. 62/VII, que esteve na génese daquela Lei, como se pode ver do respectivo Diário da Assembleia da República.

E o mesmo se diga do “Relatório e Parecer da Comissão de Assuntos Constitucionais, liberdades e garantias”.

Como é igualmente sabido (sendo jurisprudência e doutrina comuns), as leis de amnistia não são susceptíveis de analogia ou interpretação extensiva.

Vide, a este propósito, Leal Henriques e Simas Santos, C. Penal, 1º Vol., págs. 864 e 874 e segts. E Acórdãos do STJ de 21/7/87, in BMJ 369-381. De 15/3/89, in cit. 385/342, de 21/7/87 in cit. 369-381, e deste STA de 21/3/90, in Acd. 351/396 e o Parecer da PJR de 24/3/88, in BMJ 380/122.

Assim sendo, face à redacção do dito normativo, não abrange o mesmo o ilícito contravençional.

Nem se argumente com o princípio da igualdade.

Como se escreveu no Ac. do TC de 14/7/98, in DR, II Série, de 20/10/98, “... a sua legitimação ou justa causa mede-se em vista da totalidade dos fins do Estado, legítimos num estado de direito, e não se restringe aos fins específicos do aparelho sancionatório do Estado e ainda menos à prevenção dos factos do tipo de infracção visado pela norma amnistiante. Esses fins não se limitam à justiça, no sentido de realização do direito, valem também razões de conveniência pública e a razão de Estado”.

Releva pois aqui “a discricionariedade do legislador na escolha dos demarcadores do campo de aplicação da amnistia”

“... Só há uma violação do princípio da igualdade quando a regulamentação que o legislador deu a certos fins típicos não está manifestamente orientada por princípios de justiça, ou seja, quando não se encontram para ela quaisquer considerações racionais, que derivem da natureza das coisas ou sejam de qualquer outro modo evidentes”.

Pelo que o critério entre infracções amnistiáveis e não amnistiáveis cumpre apenas ao legislador.

Mas mesmo que se entendesse não estar em causa uma norma amnistiadora, ainda assim os cânones interpretativos seriam os mesmos como resulta do RJINA, mais concretamente do seu art. 26º, n. 5.

Temos assim que, e ao contrário do que se decidiu na sentença sob censura, e face aos termos inequívocos do seu art. 1º, que define o seu âmbito de aplicação, a Lei 51-A/96, de 9/12, não se aplica à responsabilidade contra-ordenacional.



É esta uma orientação deste Supremo Tribunal que se crê unânime (vide, por exemplo, o Acórdão deste STA. de 8/11/00 - rec. n. 25.444).

Dito isto, logo se percebe que a estrutura argumentativa, acolhida na sentença recorrida, não colhe.

Porém, isso não quer dizer que o recurso mereça provimento.

Na verdade, e como bem refere o EPGA, o procedimento contra-ordenacional já prescreveu.

É que os factos que constituem o ilícito contra-ordenacional datam de 1993 e 1994 (as datas não podem ser precisadas com mais rigor, dado que, face à reforma dos autos, nem todas as peças documentais foram recuperadas).

O prazo prescricional, no caso, é de 5 anos – art. 35º do CPT. Porém, a acontecerem actos interruptivos de prescrição, é aplicável, subsidiariamente nesta matéria o art. 121º, 3, do CP. Isto por força do disposto no art. 32º do DL n. 433/82, aplicável subsidiariamente (DL n. 20-A/90, de 15/1), face ao seu art. 4º, n. 2. Concretamente àquele prazo de 5 anos, acresce metade, ou seja, mais dois anos e meio.

Não havendo causa de suspensão de execução conhecida, é óbvio que a prescrição do procedimento contra-ordenacional já ocorreu há muito.

Assim, a decisão recorrida é de confirmar, mas com esta fundamentação.

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

Sem custas.

Lisboa, 2 de Novembro de 2005. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Vítor Meira* — *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 9 de Novembro de 2005.

Processo n.º 471/05.

Recorrente: Avícola de Galícia, S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Vítor Meira.

Acordam no Supremo Tribunal Administrativo (STA):

“Avícola de Galícia, S.A.” veio, nos termos dos artigos 667º nº 1 e 669º nº 1 a) do CPC, requerer rectificação do acórdão de fls. 324 a 328 que não tomou conhecimento do recurso que interpusera por o despacho de que deveria ter recorrido haver transitado em julgado.

Invoca a recorrente que tal despacho – a fls. 278 - não transitara porquanto só com o despacho de fls. 283 ficara a saber que a Fazenda Pública não constituíra mandatário, sendo o pedido que este despacho decidiu um pedido de esclarecimento.

Prescrevem os artigos que a recorrente invoca neste seu pedido de esclarecimento:

“- artº 667º nº 1 – Se a sentença omitir o nome das partes, for omissa quanto a custas ou contiver erros de escrita ou de cálculo ou quaisquer inexactidões devidas a outra omissão ou lapso manifesto, pode ser corrigida por simples despacho, a requerimento de qualquer das partes ou por iniciativa do juiz.

- artº 669º nº 1 – Pode qualquer das partes requerer no tribunal que proferiu a sentença:

a) O esclarecimento de alguma obscuridade ou ambiguidade que ela contenha”.

Resulta das transcritas disposições que as partes podem pedir rectificação de erros materiais quanto ao nome das partes, à omissão quanto a custas ou outras omissões ou lapsos manifestos (artº 667). É evidente que a decisão fundamentada do tribunal de que já transitara em julgado o despacho de fls. 278 não se inscreve em qualquer destes erros, pelo que não pode a recorrente obter por esta via o que pretende. Por seu turno o artº 669 na alínea transcrita permite o esclarecimento de alguma obscuridade ou ambiguidade. Ora, como ensinava o Prof. José Alberto dos Reis, a decisão é obscura quando o seu sentido for ininteligível e será ambígua quando o que se disse se prestar a interpretações diferentes ou sentidos opostos, desde que prejudiquem a compreensão da decisão. Como resulta do pedido da recorrente, ela não refere qualquer ininteligibilidade ou ambiguidade do acórdão proferido. Como se vê do seu requerimento a recorrente compreendeu perfeitamente a decisão do acórdão. Só que não concorda com ela. Todavia, os artigos 667º e 669º do CPC, não se destinam a levar o Tribunal a reapreciar os argumentos aduzidos de modo a alterar a decisão. Não pode por isso por esta via obter a recorrente a satisfação do que pretende.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em indeferir o pedido de rectificação.

Custas pela recorrente, fixando em 99€ a taxa de justiça.

Lisboa, 9 de Novembro de 2005. — *Vítor Meira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 9 de Novembro de 2005.

### Assunto:

*Recurso per saltum de decisão de tribunal administrativo e fiscal. Competência dos tribunais superiores.*

### Sumário:

*Afirmando o recorrente, nas conclusões das alegações de recurso de decisão de um tribunal administrativo e fiscal de 1.ª instância, factos que na sentença recorrida não foram dados como provados, não é competente para o recurso o Supremo Tribunal Administrativo, mas o Tribunal Central Administrativo.*

Processo n.º 481/05.

Recorrente: Matos de Carvalho — Administração de Propriedades, S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Baeta de Queiroz.

Acordam no Supremo Tribunal Administrativo (STA):

1.1. **MATOS DE CARVALHO – ADMINISTRAÇÃO DE PROPRIEDADES, S.A.**, com sede em Cascais, recorre da sentença do Mm.º Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa que julgou improcedente a impugnação do acto de indeferimento da reclamação graciosa deduzida contra a liquidação se sisa relativa ao ano de 1999.

Formula as seguintes conclusões:

«A)

A decisão sob recurso é nula por omissão do dever de pronúncia sobre actos essenciais à defesa do ora recorrente e, em consequência foi violado o art. 32º, nº 10 da Constituição da República;

B)

A decisão recorrida ao reconhecer que o ora recorrente pagou sisa relativamente à aquisição de imóvel que caso tivesse sido pedida a sua isenção seria reconhecida violou o art. 58 da LGT, na medida em que não cuidou do apuramento da verdade material, mas tão só da verdade formal;

C)

O entendimento perfilhada na douda decisão recorrida, no que concerne ao art. 59º da LGT, sob o título “Princípio da Colaboração” quando reflecte uma concepção de uma administração tributária toda poderosa perante um contribuinte em posição de mera sujeição, a qual através do silêncio pode cobrar um imposto que não é devido e obter um enriquecimento sem causa.

D)

O princípio da Colaboração, consignado no art. 59º da LGT, impõe que a administração tributária aja segundo o princípio da boa fé de modo a que se desenvolva uma estrita e constante cooperação entre o contribuinte e a administração tributária visando o apuramento da verdade material;

E)

No caso concreto a administração fiscal não desenvolveu, como era sua obrigação, qualquer cooperação com o ora impugnante de modo a apurar a verdade material;

F)

Através da omissão e do silêncio a administração fiscal violou directa e frontalmente o disposto no art. 59º da LGT e bem assim os preceitos legais que isentavam ora impugnante do pagamento do imposto de sisa;

G)

Em consequência deve ser declarada a anulabilidade do acto tributário que à revelia da Lei recebeu do ora impugnante o imposto de sisa que não era devido;

H)

A conduta omissiva por parte da administração tributária que enganou o ora impugnante constitui uma violação flagrante do princípio da boa-fé e do dever de colaboração, constantes no CPA.

I)

Violou ainda o princípio da legalidade e da boa fé a receber um imposto que não era devido e obteve um enriquecimento sem causa.

J)

Uma vez que, no caso concreto a administração fiscal agiu no exercício de poderes vinculados o acto tributário de recebimento do imposto de sisa quando não era devido constitui acto ilegal em desconformidade com a lei e como tal anulável;

K)

O dever de colaboração impõe que a administração tributária uma assistência concreta ao contribuinte de modo a que este não cometa quer um acto tributário não exigível por lei quer uma infracção tributária.

L)

O Estado como pessoa de bem, encontra-se vinculado a agir na prossecução do interesse público, no respeito pelos direitos e interesses legalmente protegidos. (art 266º da Constituição da República)

M)

O Estado na sua acção de administração pública encontra-se vinculado, por força do mesmo artigo da Constituição, a agir segundo as regras da boa-fé;

N)

A administração tributária ao receber do ora impugnante o pagamento da sisa que não era devido, violou de forma expressa os princípios Constitucionais referidos;

O)

Uma coisa é certa, a administração tributária não pode através do silêncio obter um enriquecimento sem causa, e receber dinheiro que a nenhuma luzes lhe é devido

Nestes termos e nos mais de direito, devem as excepções levantadas serem julgadas procedentes e, em consequência a decisão recorrida ser declarada nula por violação do dever de pronúncia sobre acto essencial à defesa – nº 10 do art. 32 da Constituição da República e se assim não for entendido ser dado provimento ao presente recurso por violação frontal e directa dos artºs 55º e 59º da LGT. dos artºs 4º, 5º, 6º, 6ºA e 7º do CPA e ainda dos artºs 266º e 268º da Constituição da República Portuguesa e, em consequência o acto ser anulado e, por via disso o ora recorrente ser reembolsado do valor da sisa que indevidamente pagou (...).».

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Mm.º Juiz proferiu despacho no qual entendeu não ter incorrido em nulidade por omissão de pronúncia.

1.4. O Exm.º Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o Tribunal não é competente para conhecer do recurso, por este não versar, exclusivamente, matéria de direito, pois nas «conclusões B, E e H das alegações de recurso, a Recorrente não se basta com o probatório estabelecido na sentença recorrida e, por outro lado, afirma factos que o Mm.º Juiz “a quo” não fixou».

### 1.5. Notificação deste parecer, diz a recorrente:

«na referida conclusão o que se pretende dizer é que na própria sentença recorrida, pela “voz” do Ministério Público, afirma-se que “A impugnante procedeu ao pagamento da sisa relativamente a aquisição de imóvel, que, caso tivesse sido pedida a sua isenção seria reconhecida.” (a fls. 2 da sentença de que ora se recorre, 2º parágrafo), e daí a ilação constante da al. b) das conclusões de que se cuidou não do apuramento da verdade material, mas apenas se tomou em conta a verdade formal, tendo esta prevalecido. Por outro lado, a sentença de que ora se recorre, ao citar o parecer do Ministério Público, da forma como o faz ao dizer “Como refere o Digno Magistrado do Ministério Público, no seu parecer final (...)” integra tal parecer na própria sentença, pelo que em consequência os referidos factos foram fixados pelo juiz “a quo”.

É contra esta situação, de que se não aceita, e por isso se recorre, de se reconhecer que apenas por não ter sido pedida previamente a isenção a recorrente não tem razão. Tal entendimento pressupõe que a verdade formal deve prevalecer sobre a verdade material, que se não aceita, e, é isto, que se pretende exprimir na referida conclusão.

Relativamente à conclusão e), quando se diz que a administração fiscal não desenvolveu, como era sua obrigação, qualquer cooperação com o recorrente é claramente uma questão de direito, ou seja, como é que na prática, do dia a dia, tal princípio deve ser levado à prática por parte da administração na relação que estabelece com os contribuintes. E o entendimento perfilhado quer nos pareceres na fase graciosa subscritos pela administração fiscal, quer depois pelo Ministério Público, reflectem um entendimento, de que só a instâncias do contribuinte haverá cooperação. Fora destes casos, a administração deve calar-se, e mesmo vendo que o contribuinte está a pagar um imposto que não é devido, desde que não seja interpelada directamente, deve, calmamente, assistir a que um cidadão pague um imposto que não é devido. Trata-se apenas de duas concepções, de dois entendimentos de como é que o princípio da colaboração deve ser aplicado, com total transparência e cooperação ou não.

A conclusão expressa na al. h) das alegações constitui, tão só, aquilo que a recorrente entende que não se pode passar na relação que se estabelece entre o contribuinte e a administração fiscal. O entendimento da recorrente é que quando se dirigiu à administração fiscal para pagar um imposto que não era devido, esta de acordo com os princípios da boa fé e do dever de colaboração, não deveria ter tido um comportamento omissivo, comportamento, este, que se concretizou em remeter-se ao silêncio, não informando o recorrente da isenção constante da lei, e bem assim os passos necessários a obter tal isenção e finalmente ter recebido um imposto que conscientemente sabia que não era devido.

E sendo assim a recorrente entende que o princípio da boa fé que deve reger as relações entre a administração fiscal e os contribuintes, no caso concreto, foi violado. E o mesmo se dirá sobre o dever de colaboração a que se encontra vinculada a administração fiscal nas relações que estabelece com os contribuintes.

É que se não houve violação do princípio da boa fé e do dever de colaboração quando se recebe algo que não é devido, não se imagina o que se poderá ser a violação de tais dispositivos legais

Assim sendo, deve o presente recurso prosseguir na medida em que todas as questões suscitadas são claramente de direito, na medida em que o que se pretende no presente recurso é aquilatar da boa e correcta

interpretação à luz do nosso ordenamento jurídico dos princípios gerais, designadamente os citados, que enfermam a nossa lei tributária».

1.6. O processo tem os vistos dos Exm<sup>os</sup>. Adjuntos.

2. Vem provada a seguinte factualidade:

«1)

A ora impugnante pagou sisa relativo a imóvel, em 16/4/1999 — o qual é parte do conjunto denominado “Baixa Pombalina”, classificado como imóvel de interesse público e património cultural (vd. fls. 8/9 do processo apenso aos autos).

2)

A ora impugnante não realizou qualquer pedido prévio de isenção (vd. fls. 2 e 11 do processo apenso).

3)

A ora impugnante apresentou reclamação graciosa em 21/2/2000 (vd. fls. 2 do processo apenso), a qual foi indeferida por despacho datado de 31/10/2000 (vd. fls. 17 a 20 do processo apenso). O despacho foi notificado à ora impugnante em 6/11/2000 (vd. fls. 21 dos presentes autos).

4)

A ora impugnante deduziu a presente impugnação em 20/11/2000»

3. Importa começar por decidir a questão suscitada pelo Exm<sup>o</sup>. Procurador-Geral Adjunto, que contesta a competência do Tribunal para apreciar o recurso, por este se não fundar, exclusivamente, em matéria de direito.

A questão deve apreciar-se prioritariamente face ao disposto nos artigos 16º nº 2 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e 13º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) aprovado pela lei nº 15/2002, de 22 de Fevereiro (anteriormente, artigo 3º da Lei de Processo nos Tribunais Administrativos (LPTA).

Na verdade, o Supremo Tribunal Administrativo (STA) só é competente para conhecer dos recursos jurisdicionais interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância se em causa estiver, apenas matéria de direito. Versando o recurso, também, matéria de facto, competente é, não já o STA, mas o Tribunal Central Administrativo (TCA). É o que dispõem os artigos 26º alínea b) e 38º alínea a) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF), aprovado pela lei nº 107-D/2003, de 31 de Dezembro, e já antes estabeleciam os artigos 32º nº 1 alínea b) e 41º nº 1 alínea a) do anterior ETAF, aprovado pelo decreto-lei nº 129/84, de 21 de Março, na redacção dada pelo decreto-lei nº 229/96, de 29 de Novembro.

Diz o Exm<sup>o</sup>. Procurador-Geral Adjunto que o recorrente invoca, nas conclusões B), E) e H) que retira das suas alegações, factos que a sentença recorrida não estabeleceu como provados.

Na verdade, a recorrente alega, além do mais, que, se o tivesse requerido, lhe teria sido concedida isenção de sisa; que a Administração Fiscal não desenvolveu cooperação consigo, de modo a apurar a verdade material; e que a mesma Administração a enganou.

Ao dizer que a isenção lhe teria sido concedida, caso a requeresse, a recorrente formula um juízo de prognose relativo a factos, que a sentença

não fez, ainda que tenha referido asserção nesse sentido do Ministério Público. Ao afirmar que a Administração Fiscal não só não cooperou consigo tendo em vista alcançar a verdade material; mas enganou-a, a recorrente afirma factos que a sentença não teve por provados.

Procede, pelo exposto, a questão suscitada pelo Exm<sup>o</sup>. Procurador-Geral Adjunto.

4. Termos em que se julga esta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso, por competente ser o Tribunal Central Administrativo Sul.

Custas a cargo da recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 120 € (cento e vinte EUR) e a procuradoria em 40%.

Lisboa, 9 de Novembro de 2005. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 9 de Novembro de 2005.

### Assunto:

*Imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas. Reporte de prejuízos apurados por métodos indirectos.*

### Sumário:

*O artigo 46.º, n.º 2, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas não proíbe que, num exercício em que o lucro tributável é apurado a partir da contabilidade do sujeito passivo, sejam deduzidas perdas de anos anteriores, ainda que apuradas por métodos indirectos.*

Processo n.º 495/05.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Sociedade de Empreendimentos Turísticos Piscinas de Lourosa, S. A.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Baeta de Queiroz.

Acordam no Supremo Tribunal Administrativo (STA):

1.1. A **FAZENDA PÚBLICA** recorre da sentença da Mm<sup>a</sup>. Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu que julgou procedente a impugnação judicial da liquidação adicional de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) relativo ao exercício do ano de 1999 deduzida por **SOCIEDADE DE INVESTIMENTOS TURÍSTICOS PISCINAS DE LOUROSA, S. A.**, com sede em Vendas Novas, Lourosa, Santa Maria da Feira.

Formula as seguintes conclusões:

«A.

A Ilustre Julgadora, anulou a liquidação de IRC, referente ao ano de **1999**, por entender que os prejuízos fiscais fixados pelos Serviços de Inspeção Tributária em exercícios anteriores com recurso à aplicação

dos métodos indirectos podiam ser deduzidos ao lucro tributável apurado com suporte na contabilidade, nos termos do disposto no n.º 1, do art.º 46º, do CIRC.

B.

Na esteira do mesmo entendimento, a Excelentíssima Juíza “*a quo*” considerou que o n.º 2, do art.º 46º, do CIRC, não é susceptível **interpretação extensiva**, e assim, pelo facto de aí se estabelecer que os prejuízos fiscais não são dedutíveis nos exercícios em que tiver lugar o apuramento do lucro tributável com base em métodos indirectos, não permite retirar a solução para a situação inversa, isto é, não admitir que os prejuízos fiscais, fixados mediante aplicação do método presuntivo, também não possam ser deduzidos ao lucro apurado no exercício seguinte com base na contabilidade.

C.

Concomitantemente, a douda peça decisória, para além de fixar que a situação em apreço configurava “*(...) uma lacuna da lei que necessita de ser integrada e, na dúvida, a lei fiscal deve ser interpretada a favor do contribuinte*”, acabou também por afastar a interpretação que suportou as correcções introduzidas pela Administração Tributária, por considerar que esta materializava um regime de excepção e sancionatório e, assim, não só colidir com o disposto no art.º 11º, do Código Civil, art.º 1º n.º 3, do Código Penal e art.º 29º, n.º 1, da Constituição da República Portuguesa, como também violar os princípios constitucionais da capacidade contributiva e da tributação das empresas pelo rendimento real, plasmados nos art.ºs 103º e 104º da Lei Fundamental.

D.

O art.º 46º, n.º 2, do CIRC, norma que, segundo o entendimento da Ilustre Julgadora, não veda ao contribuinte a faculdade de poder deduzir, ao lucro tributável determinado com base na contabilidade, os prejuízos fiscais fixados mediante aplicação de métodos indirectos, limita-se a acolher a regra já consagrada no art.º 17º, n.º 1, do mesmo diploma legal, que determina que o resultado fiscal tem de estar sempre apoiado na contabilidade.

E.

No caso do reporte dos prejuízos, aquela mesma regra adquire especial acuidade face ao disposto no n.º 2, do art.º 46º, do CIRC, uma vez que se proíbe a dedução de um prejuízo fiscal, apurado com base na contabilidade, a um lucro tributável determinado com base em métodos indirectos, e por conseguinte, onde a contabilidade não desempenhou o seu papel fundamental de suporte da base tributável.

F.

Mas a razão de ser desta norma estende-se necessariamente à situação inversa, isto é, um prejuízo fixado pela aplicação de métodos indirectos não poder ser deduzido a lucro tributável determinado com base na contabilidade, e isso deriva do proémio do n.º 1, do art.º 46º, do CIRC, quando se estabelece que a dedução de prejuízos se reporta aos apurados nos termos das disposições anteriores e estas só podem ser as respeitantes à determinação de um resultado com suporte integral na contabilidade e não com base em métodos indirectos, matéria que apenas é tratada nos art.ºs 51º e seguintes do mesmo diploma legal.

## G.

O princípio da solidariedade dos exercícios, subjacente ao reporte de perdas, só faz verdadeiramente sentido quando as perdas e lucros são determinados pelo mesmo método e este só pode ser o do lucro real efectivo.

## H.

A Ilustre Julgadora, ao decidir como decidiu, descortinando na situação em concreto uma lacuna de lei, diagnosticou mal a situação, já que a impossibilidade de deduzir ao lucro tributável determinado com base na contabilidade os prejuízos fiscais fixados mediante aplicação de métodos Indirectos, mesmo que se considere não estar especificada na letra do artº 46º do CIRC, encontra-se presente no espírito e vontade da lei, tomando desnecessário o recurso à analogia.

## I.

A solução preconizada pelos competentes serviços da Administração Tributária, consubstanciada na negação da dedução dos prejuízos em questão, não traduz qualquer tipo de pena ou medida de segurança.

## J.

Assim, e sempre com o devido e merecido respeito, também não podemos concordar com a Excelentíssima Juíza “*a quo*”, quando veda o acesso à **interpretação extensiva**, analisando a solução preconizada pela Administração Tributária, à luz do direito sancionatório, convocando para o efeito normas como o artº 1º, nº 3, do Código Penal e artº 29º, nº 1, da CRP.

## K.

O Direito Tributário não tem a natureza sancionatória do Direito Penal, o que se manifesta, designadamente, no facto do ónus de prova da Administração Tributária dos factos tributários, consagrado no artº 74º, da LGT, estar invertido em caso de incumprimento dos deveres de cooperação do contribuinte, revelando-se absolutamente incompatível com os princípios basilares do Direito Penal.

## L.

A tributação do rendimento real efectivo pressupõe que o sujeito passivo disponha de um sistema fiável de confirmação dos seus resultados, pelo que, em caso contrário, justifica-se a tributação por meio de indícios ou presunções, solução que continua a ter pleno acolhimento no actual texto constitucional — artº 104º, nº2, da CRP.

## M.

Com o devido e merecido respeito, a douda sentença foi proferida ao arrepio dos critérios plasmados no artº 90, do Código Civil e no artº 110 da LGT, fazendo uma incorrecta interpretação e aplicação do artº 46º, do CIRC.

Nos termos vindos de expor (...), deve ser dado provimento ao presente recurso e, em consequência, substituir a decisão por outra que julgue a impugnação de todo improcedente (...).

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento, pelas razões que adiante se abordarão.

1.4. O processo tem os vistos dos Exmºs. Adjuntos.

2. São os seguintes os factos provados:

## «A)

A impugnante dedica-se à actividade de restaurantes com local de dança;

## B)

Do relatório da Inspecção Tributária extracta-se: *foi apurado lucro tributável de PTE 12.915.270\$00, e deduzidos prejuízos fiscais de PTE 12 915.270\$00 [pela impugnante], apurando matéria colectável nula; de facto em 1999, seriam dedutíveis prejuízos fiscais gerados de 1994 a 1998, nos termos do artigo 46.º CIRC; contudo os resultados fiscais apurados nesses exercícios foram os seguintes: em 1992 e 1993, respectivamente de PTE 21.361.644\$00 e 43.807.025\$00, mas por recurso a métodos indirectos, e tais prejuízos não poderiam vir a ser deduzidos; em 1994, 1995 e 1996 apresentou resultados fiscais negativos no valor de PTE 37.612.786\$00, PTE 10.306.375\$00 e PTE 4.387.798\$00, respectivamente, os quais foram deduzidos na sua totalidade ao lucro tributário apurado em 1997; em 1997 declarou um resultado fiscal positivo de PTE 66.648.683\$00; em 1998 apurou prejuízo fiscal no montante de PTE 943.625\$00; assim, o montante do saldo de prejuízos dedutíveis ao lucro tributável de 1999 era de 943.625\$00, pelo que a matéria tributável apurada deveria ter sido apurada como segue:*

• Lucro tributável.....	12.915.270\$00
• Prejuízos Fiscais Dedutíveis.....	943.625\$00
• Matéria Colectável.....	11.971.645\$00
• Valor da correcção à matéria colectável: PTE	11.971.645\$00;

## C)

Em 2001.09.01, a petição de impugnação deu entrada na 2.ª Repartição de Finanças da Feira».

3.1. A recorrida foi objecto de uma inspecção de fiscalização que entendeu que ao lucro tributável apurado no exercício do ano de 1999, no montante de 12.915.270\$00, não era possível deduzir prejuízos fiscais de igual montante, como fizera a recorrida que, deste modo, chegara a uma matéria colectável nula.

Tal entendimento baseou-se em que os prejuízos dos exercícios dos anos de 1992 (21.361.644\$00) e 1993 (43.807.025\$00) tinham sido apurados com recurso a métodos indirectos, pelo que não eram dedutíveis, só o sendo o prejuízo do exercício do ano de 1998 (943.625\$00). Limitando a este último montante a dedução aceite, a Administração chegou a uma matéria colectável de 11.971.645\$00 (12.915.270\$00 – 943.625\$00), originando a liquidação adicional impugnada.

A actuação da Administração Fiscal estribou-se no disposto no artigo 46º do Código do IRC (CIRC), designadamente, no seu nº 2, cuja redacção era, ao tempo, a seguinte:

«1. Os prejuízos fiscais apurados em determinado exercício, nos termos das disposições anteriores, serão deduzidos aos lucros tributáveis, havendo-os, de um ou mais dos seis exercícios posteriores.

2. Nos exercícios em que tiver lugar o apuramento do lucro tributável com base em métodos indiciários, os prejuízos fiscais não são dedutíveis, ainda que se encontrem dentro do período referido no número anterior, não ficando, porém, prejudicada a dedução, dentro daquele período, dos prejuízos que não tenham sido anteriormente deduzidos».

A regra do número 1 tem antecedente no artigo 43º do Código da Contribuição Industrial: «os prejuízos verificados em determinado exercício serão deduzidos aos lucros tributáveis, havendo-os, de um ou mais dos cinco anos posteriores».

A previsão do nº 2 tem paralelo no § 3º acrescentado ao artigo 54º do mesmo Código pelo artigo 1º do decreto-lei nº 187/81, de 29 de Maio: «Sendo a matéria colectável determinada de harmonia com as disposições aplicáveis ao Grupo B, não serão de efectuar as deduções estabelecidas nos artigos 43º e 44º, não ficando prejudicada, porém, a dedução, dentro do período legalmente estabelecido, dos prejuízos que não tenham sido anteriormente deduzidos».

A Administração Fiscal entende que quando se chegue, por métodos indiciários, a um resultado fiscal negativo, deve aplicar-se a regra do transcrito nº 2, pois a situação é a inversa da ali prevista. Argumenta, ainda, com a referência que no nº 1 é feita às «disposições anteriores», que não respeitam à fixação do lucro tributável por métodos indirectos.

Em consequência, os prejuízos apurados por métodos indirectos não são dedutíveis aos lucros de exercícios posteriores, quer aqueles tenham sido apurados a partir da contabilidade, quer com recurso a métodos indirectos.

3.2. O IRC é, como se sabe, um imposto periódico, ou seja, surpreende não um facto tributário isolado, ocasional, mas um conjunto deles, inseridos numa actividade continuada que, para efeitos contabilísticos e, também, fiscais, se convencionou sectionar em períodos de tempo coincidentes com o ano civil, denominados «exercícios» – cfr. o artigo 7º nº 1 do CIRC.

No final de cada um desses períodos é apurado o resultado da actividade desenvolvida, e daí são retiradas as consequências que couberem, designadamente, fiscais.

Todavia, a periodização dos resultados por exercícios não pode ser absoluta, antes implica alguma permeabilidade. Os exercícios não são estanques entre si, mas cada um está com o outro numa relação de continuidade. Numa perspectiva não estática, os lucros de um exercício acumulam-se com os anteriores, o mesmo acontecendo com sucessivos prejuízos; os lucros de um dado exercício compensam os prejuízos de outro ou outros, anteriores; e os prejuízos de um exercício anulam, parcial ou totalmente, lucros pretéritos.

Figure-se uma empresa que exerce, durante vários anos, a sua actividade, sempre com resultados positivos, até que, no último ano, o resultado é de tal modo negativo que não só excede todos os lucros anteriormente havidos como consome o próprio capital. Os titulares desta empresa, em vez de proveitos, só dela tiveram, a final, prejuízos; e se o princípio da tributação segundo a capacidade contributiva revelada vigorasse plenamente (e não por segmentos temporais), o Estado não cobraria qualquer imposto sobre o rendimento da empresa, posto que o seu rendimento foi, globalmente, negativo.

O reporte de prejuízos contribui, além do mais, para assegurar a igualdade entre os sujeitos passivos. Tome-se o exemplo que dão JOÃO JOSÉ GARCIA DE FREITAS e JOAQUIM SOARES TELES no CÓDIGO

DA CONTRIBUIÇÃO INDUSTRIAL ANOTADO, 5ª edição, volume I, pág. 481: «uma empresa teve em cada um dos anos de 1964, 1965 e 1966 um lucro de 200.000\$00; outra empresa, naqueles mesmos anos teve, respectivamente, o lucro de 700.000\$00, o de 200.000\$00, e o prejuízo de 300.000\$00; cada uma das empresas, considerados os resultados do aludido triénio, obteve, praticamente, um lucro de 600.000\$00 que (se fosse o tributável) produziria a contribuição de 90.000\$00; ora, se a lei não permitisse que à segunda empresa, que teve prejuízos em um dos anos, estes fossem reportados, ela pagaria 135.000\$00 (90.000\$00x15%) mais, portanto, 45.000\$00 que a primeira».

De todo o modo, a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real, como se lê no artigo 104º nº 2 da Constituição. A expressão «rendimento real» não se contrapõe a rendimento presumido, mas a «rendimento normal», englobando quer o rendimento efectivo, quer o presumido. Em ambos os casos se trata de um rendimento líquido; na definição do artigo 3º nº 2 do CIRC, «o lucro consiste na diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação».

O rendimento real alcança-se, em regra, a partir da contabilidade do sujeito passivo. Mas, mesmo quando isso acontece, convém acautelar que não se trata, necessariamente, de um resultado rigorosamente exacto, podendo não coincidir integralmente com o real: basta pensar que o critério mais ou menos prudente como são avaliadas as existências e/ou o património imobiliário da empresa é susceptível de influenciar o resultado. Deste modo, e desde que sejam respeitados os princípios contabilísticos aceites, «é sempre de admitir um erro tolerável, um desvio em relação à situação real que, dentro dos esforços que podem ser considerados exigíveis para obter a exactidão dos dados compilados, possa ser considerado como devendo estar isento de qualquer censura» (JOSÉ LUÍS SALDANHA SANCHES, A QUANTIFICAÇÃO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA DEVERES DE COOPERAÇÃO, AUTOAVALIAÇÃO E AVALIAÇÃO ADMINISTRATIVA, pág. 237).

3.3. O transcrito número 1 do artigo 46º do CIRC contém a regra geral sobre o reporte de prejuízos: os apurados em exercícios anteriores são dedutíveis aos lucros tributáveis apurados em um ou mais dos exercícios posteriores, até ao limite de seis.

Ou seja, se uma empresa obtém, num determinado exercício, um resultado fiscal positivo, esse resultado pode ser diminuído ou, até, eliminado pela consideração dos prejuízos que tenham ocorrido nos (hoje) seis exercícios anteriores.

Porém, para a Administração Fiscal, só há reporte quando os prejuízos tiverem sido apurados a partir da contabilidade da empresa. Se resultaram da aplicação de métodos indiciários, já não são dedutíveis.

É que, diz a Administração Fiscal, o número 1 do artigo 46º do CIRC fala de «(...) prejuízos apurados (...) nos termos das disposições anteriores». Ora, como as disposições anteriores não se referem ao apuramento de resultados por métodos indirectos, de que só adiante o Código se ocupa, o legislador só admite a dedutibilidade dos prejuízos apurados a partir da contabilidade, e só deles. E, sendo esta a única norma que se ocupa da dedutibilidade de prejuízos, os apurados por métodos indiciários não são, nunca, dedutíveis.

Há várias razões que impossibilitam esta leitura da norma.

Desde logo, a sua letra:

Não é verdade que as normas anteriores ao artigo 46º se refiram, exclusivamente, ao apuramento da matéria colectável pelo método directo. O

artigo 16º enuncia os métodos para a determinação da matéria colectável, referindo, expressamente, a possibilidade de o ser por via indiciária.

Por outro lado, se o legislador quisesse obstar ao reporte dos prejuízos apurados por métodos indirectos diria isso mesmo, de modo afirmativo. Mas não só o não fez, claramente, no nº 1, como no número 2 do artigo 46º, voltando a referir-se aos prejuízos anteriormente apurados, para dizer quando podem e quando não podem ser deduzidos, não distingue o modo do seu apuramento.

Por último, a impossibilidade de reporte de prejuízos apurados por métodos indirectos seria incompatível com a regra da solidariedade dos exercícios e com a da tributação conforme a capacidade contributiva e de acordo com o rendimento real.

A capacidade contributiva de um sujeito passivo de IRC não se revela, só, pelo benefício obtido num determinado período de tempo, artificialmente autonomizado: essa capacidade, assim patenteada, está inflacionada se ele suportou anteriormente perdas, uma vez que o resultado positivo vai ser aplicado na compensação do anterior prejuízo. E as perdas não deixam de o ser só porque não foram apuradas a partir dos seus elementos contabilísticos, mas a partir de índices de que a Administração fez uso. Por detrás do resultado fiscal não deixa nunca de estar o facto tributário, independentemente do método por que se chegou ao seu apuramento e quantificação. [Significativo é que a fundada dúvida de que falava o artigo 121º do Código de Processo Tributário (CPT) e é hoje tratada no artigo 100º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) conduza à anulação do acto de liquidação, quer tenham sido utilizados métodos indirectos, quer o não tenham sido, apenas com a ressalva do nº 2 de ambos os apontados artigos]. É que não há tributação sem facto tributário, seja qual for o modo como este se patenteie – por acção do contribuinte, declarando-o ou evidenciando-o na sua contabilidade, ou por acção da Administração, pelo conhecimento que lhe chegou por qualquer meio, ou extraindo-o de elementos seus conhecidos.

Assim, o facto tributário, e a respectiva quantificação, a que a Administração chega mediante métodos indirectos, não deixa de ser um verdadeiro facto tributário, tão verdadeiro como o que é revelado pelas contas do sujeito passivo. A Administração age utilizando índices, partindo de factos que conhece para aceder a outros, desconhecidos, mediante métodos indiciários, socorrendo-se de regras da experiência, assim desembocando na quantificação do facto tributário.

Num caso, os factos são evidenciados pela contabilidade; no outro, são apurados pela Administração Fiscal – mas sempre o apuramento da situação contributiva se funda em factos, e a tributação incide sobre o rendimento real.

É verdade que a matéria colectável apurada por métodos indirectos não goza de um grau de certeza tão elevado quanto a que tem a resultante da contabilidade. Mas a diferença não está na substância, mas só no grau, sendo certo que, como já se notou, mesmo uma contabilidade esborçada pode revelar um resultado do exercício discutível. E se, apurada matéria colectável positiva, ainda que por métodos indiciários, se segue a tributação, do mesmo modo que acontece quando aquela matéria resulta da contabilidade, então, também o apuramento de uma matéria colectável negativa através de métodos indirectos não pode ter consequências diferentes das que tem o apuramento contabilístico de um resultado fiscal negativo: o reporte dos prejuízos.

Em súmula, a expressão do número 1 do artigo 46º do CIRC «(...) prejuízos apurados (...) nos termos das disposições anteriores», não significa que só os prejuízos apurados na base da contabilidade do sujeito passivo são dedutíveis. Deve ser entendida como referência global ao conjunto normativo que o Código dedica à incidência do imposto (artigos 1º a 7º), isenções (artigos 8º a 14º) e determinação da matéria colectável, sendo certo que, antes do artigo 46º citado, o artigo 16º aponta a existência de dois métodos de determinação da matéria colectável: com base na declaração do contribuinte e por obra da Administração. Ou seja, o uso da expressão «nos termos das disposições anteriores» não é sinal excludente do apuramento da matéria colectável por métodos indiciários.

3.4. Importa voltar aos dizeres do artigo 46º do CIRC:

O seu número 1 enuncia a regra geral: os prejuízos fiscais apurados em exercícios anteriores são dedutíveis aos lucros tributáveis apurados em um ou mais dos exercícios posteriores, até ao limite de seis.

O número dois estabelece um limite à aplicação desta regra: a dedutibilidade dos prejuízos não é permitida nos exercícios em que o lucro tributável seja apurado com base em métodos indiciários. Ainda assim, os prejuízos fiscais pretéritos não deixam de poder ser deduzidos, dentro do referido limite de seis anos, em qualquer exercício em que o lucro tributável seja apurado sem recurso a métodos indiciários.

Ora, este número dois não contém uma previsão que interesse ao nosso caso, uma vez que no exercício de 1999 o lucro tributável da recorrida não foi determinado por métodos indirectos.

Porém, diz a Administração Fiscal, a situação sobre que dispõe o número dois é a inversa da que, no caso, se verifica, pelo que deve aplicar-se a mesma regra.

Mas não há qualquer razão para que assim seja.

Desde logo, e como já se disse, o número dois não contém uma regra, mas uma restrição à aplicação da regra do número 1. Tanto basta para que o intérprete não deva alargar a restrição a hipóteses diversas das contempladas pelo legislador.

Nem estamos perante uma lacuna da lei. O que a Administração fez da norma do artigo 46º nº 2 do CIRC foi uma interpretação analógica, «para contemplar factualidade diversa, assim criando uma verdadeira norma tributária», como bem aponta o Exmº Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal. Esta actuação não é conforme aos princípios da legalidade e à proibição da analogia consagrados nos artigos 8º e 11º nº 4 da Lei Geral Tributária (LGT), como também aponta o mesmo Magistrado do Ministério Público. Não pode olvidar-se que as normas que regulam o modo como é apurada a matéria colectável são de direito substantivo, influido na medida da tributação e que, consequentemente, são abrangidas pelo princípio da legalidade, e as lacunas pela proibição da analogia ditada pelo citado nº 4 do artigo 11º da LGT.

Improcedem, pelo exposto, os fundamentos do recurso.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, negando provimento ao recurso, confirmar a sentença impugnada, ainda que com fundamentação diversa.

Sem custas.

Lisboa, 9 de Novembro de 2005. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 9 de Novembro de 2005.

### Assunto:

*Impugnação judicial. Petição inicial. Constituição obrigatória de advogado. Artigo 33.º do CPC. Notificação do impugnante. Artigo 255.º do CPC. Absolvição de instância.*

### Sumário:

- I — Não tendo o impugnante constituído mandatário em processo em que é obrigatória a constituição de advogado, deve o mesmo ser notificado para constituir mandatário, sob cominação de absolvição da instância da Fazenda Pública — artigo 33.º do CPC.*
- II — No tocante à notificação respectiva, não tem aplicação ao caso o disposto nos artigos 38.º e 39.º do CPPT, mas antes o disposto nos artigos 254.º e 255.º do CPC.*
- III — Assim, sendo devolvida a carta de notificação, por o impugnante não a ter levantado, deve o mesmo considerar-se notificado, de acordo com o preceituado no citado artigo 254.º, 3, do CPC.*

Processo n.º 539/03-30.

Recorrente: Bruno Ricardo Rodrigues da Costa Figueiredo Almeida.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Lúcio Barbosa.

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

**1. BRUNO RICARDO RODRIGUES DA COSTA FIGUEIREDO ALMEIDA**, identificado nos autos, impugnou judicialmente, junto do então Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viseu, o despacho do Director de Finanças de Viseu, que lhe indeferiu o pedido de suspensão do procedimento e prazo de apresentação da reclamação prevista no art. 84º do CPC

Com o fundamento de que era obrigatória a constituição de advogado, face ao disposto no art. 6º do CPPT, o Mm. Juiz daquele Tribunal ordenou a notificação do impugnante para constituir advogado, “sob pena de a FP ser absolvida da instância – art. 33º do CPC”.

Remetida carta registada para o impugnante, com a pertinente notificação, foi a mesma devolvida, por não ter sido reclamada.

Considerando que o impugnante se encontrava validamente notificado, e porque não deu cumprimento à respectiva estatuição, o Mm. Juiz absolveu a Fazenda Pública da instância.

Inconformado com esta decisão, dela recorreu o impugnante para este Supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. A notificação para os termos do artigo 33º do CPC, por ser desfavorável ao notificante e afectar a sua situação tributária, nomeadamente com a eventual extinção do direito de impugnação, deve ser efectuada

por carta registada com aviso de recepção, de acordo com o disposto no artigo 38º, n. 1, do CPPT.

2. No caso de ser devolvida a carta enviada ao notificante, nomeadamente por não ter sido levantada no prazo previsto no regulamento dos serviços postais, deverá ser efectuada nova notificação, nos 15 dias seguintes a tal devolução e, só em tal caso, perante nova devolução, é que se pode presumir a notificação.

3. Não foi observado o disposto nos artigos 38º n.1 e 39º n. 3 e 5 do CPPT.

4. O disposto no artigo 255º do CPC é apenas aplicável aos casos em que a parte não tenha constituído mandatário judicial e a sua constituição não seja obrigatória, só então, é que a parte é notificada nos mesmos termos estabelecidos para as notificações aos mandatários.

5. Não se aplica tal forma de notificação para o caso em que se pretende que a parte constitua advogado, sob pena da absolvição da instância.

6. Perante a devolução da carta enviada ao recorrente e antes de ser proferido qualquer despacho de absolvição da instância devia o mesmo ter sido notificado pessoalmente para os efeitos do artigo 33º do CPC.

7. Uma vez que, o recorrente já constituiu mandatário judicial deverá ser ordenado o prosseguimento dos autos.

8. Não se tendo procedido da forma como ora se alega, foram violadas, entre outras, as seguintes disposições legais:

- Artigos 38º, 39º do CPPT.
- Artigos 33º, 255º do CPC.
- Constituição da República Portuguesa.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o EPGA defende que o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

2. São duas as questões postas à consideração deste Supremo Tribunal:

A primeira tem a ver com a notificação do recorrente, a qual, segundo ele, deve ocorrer nos termos do CPPT.

A segunda (ao que se crê, na hipótese de improcedência da primeira) tem a ver com a interpretação do art. 255º do CPC, que segundo o entendimento do recorrente só se aplica nos casos em que a parte não tenha constituído mandatário judicial e a sua constituição não seja obrigatória.

Vejamos cada questão de per si.

Quanto à primeira questão, é óbvio que o recorrente não tem qualquer razão.

Na verdade, apresentada uma petição de impugnação, estamos já numa fase judicial (processual embora), pelo que não há que trazer à colação os arts. 38º n.1 e 39º n.s. 3 e 5 do CPPT.

A previsão do art. 38º, n. 1, reporta-se aos “actos ou decisões susceptíveis de alterarem a situação tributária dos contribuintes”, devendo aqui entender-se como tais, os actos tributários e as decisões finais dos processos gratuitos, susceptíveis de reclamação, recurso ou impugnação judicial (1). São pois actos ou decisões, que se inserem ainda no “procedimento administrativo”, que nada tem a ver com o processo judicial.

E a convocação para que os contribuintes assistam ou participem em actos ou diligências (parte final do citado normativo) situa-se ainda no domínio do mesmo “procedimento administrativo”.



Daqui decorre que o art. 38º, n. 1, do CPPT (e por decorrência o art. 39º, n.ºs. 3 e 5 do CPPT) não tem aplicação na hipótese dos autos (notificação do contribuinte, agora impugnante, para constituir mandatário em processo judicial). Aplicáveis são sim as pertinentes normas do CPC, como decorre do art. 2º, e) do CPPT

Resta-nos então apreciar a segunda questão.

Pois bem.

A constituição de advogado é obrigatória, atento o valor da causa (Esc. 2.902.491\$00) – vide artºs. 6º, 1, e 280º, 4, do CPPT e art.24º, 1, da Lei n. 3/99, de 13/1.

Vejamos então.

Dos autos resulta que, face à constatação de que o impugnante não tinha constituído advogado, o Mm. Juiz ordenou a sua notificação para o constituir, no prazo de 10 dias, sob pena de, não o fazendo, ser a Fazenda Pública absolvida da instância.

E este despacho encontra previsão legal no art. 33º do CPC.

Até aqui não há qualquer dissensão.

O problema começa depois.

O recorrente foi notificado por carta registada, remetida comprovadamente para o domicílio do recorrente, por este aliás indicado na petição inicial.

A carta registada foi devolvida por não ter sido reclamada, como consta expressamente da informação dos CTT.

Como o recorrente não constituiu mandatário no prazo que lhe foi cominado (atendeu-se, na contagem do prazo, ao disposto no art.254º, 2, do CPC), o Mm. Juiz absolveu da instância a Fazenda Pública. Isto porque considerou o recorrente notificado, já que lhe considerou aplicável o n. 1 do art. 255º do CPC, com remissão, no caso, para o n. 3 do art. 254º do CPC (“a notificação não deixa de produzir efeito pelo facto de o expediente ser devolvido, desde que a remessa seja feita para o escritório do mandatário ou para o domicílio por ele escolhido; nesse caso, ou no de a carta *não ter sido entregue por ausência do destinatário*, juntar-se-á ao processo o sobrescrito, *presumindo-se a notificação feita no dia a que se refere o número anterior*”).

É esta interpretação que o recorrente questiona, pois entende, como vimos, que o citado artigo 255º do CPC só se aplica às hipóteses em que a parte não tenha constituído mandatário judicial e a sua constituição não seja obrigatória, pelo que, no caso, face à devolução da carta, se impunha a notificação pessoal do impugnante, ora recorrente.

Mas, a nosso ver, não tem razão.

Primeiro porque a lei não faz qualquer distinção da obrigatoriedade ou não da constituição de advogado. E, como sabemos, “*ubi lex non distinguet, nec nos distinguere debemus*”.

Depois porque o artigo respectivo está inserido sistematicamente na Divisão III, que abrange as “notificações em processos pendentes”, sendo este um processo pendente.

E nem se diga que o recorrente ficaria desprotegido.

Na verdade, o recorrente bem podia ilidir a presunção da sua notificação, nos termos do n. 4 do art. 254º do citado Código.

Não se vê assim aqui a desprotecção do recorrente em termos constitucionais, nomeadamente por ofensa, como alega, ao art. 268º da CRP. Isto porque não lhe está coarctada a tutela jurisdicional efectiva dos seus direitos.

Não foram pois violadas as normas indicadas pelo recorrente.

3. Face ao exposto, acorda-se em negar provimento ao recurso. Custas pelo recorrente, fixando-se a procuradoria em 40%.

Lisboa, 9 de Novembro de 2005. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Vítor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

(<sup>1</sup>) Alfredo Sousa e José Paixão – Código de Procedimento e Processo Tributário, comentado e anotado, pág. 113

## Acórdão de 9 de Novembro de 2005.

### Assunto:

*Recurso judicial. Ampliação da matéria de facto.*

### Sumário:

*Entendendo o STA que a decisão de facto deve ser ampliada, em ordem a constituir base suficiente para a decisão de direito, deve o processo baixar ao tribunal recorrido, para o efeito.*

Processo n.º 556/05-30.

Recorrente: João Luís Pereira Gonçalves.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por JOÃO LUÍS PEREIRA GONÇALVES, da sentença do TAF de Braga que julgou improcedente a impugnação judicial que o mesmo deduzira contra a liquidação de IRS de 1997.

Fundamentou-se a decisão, em que os novos prazos de caducidade estabelecidos no art. 45.º da LGT, designadamente o do seu n.º 5, não se aplica à liquidação dos autos, referente a 1997.

O recorrente formulou as seguintes conclusões:

«1. A liquidação que a Impugnante, ora Recorrente veio pôr em crise é uma liquidação adicional de IRS relativa ao ano de 1997, que a AF processou com base nos fundamentos alegadamente colhidos num procedimento de inspecção tributária.

2. O referido procedimento de inspecção terminou antes de 27 de Setembro de 2001 e a subsequente liquidação foi efectuada em 17 de Outubro de 2002 e notificada posteriormente ao sujeito passivo.

3. A Impugnante pediu a anulação da liquidação alegando que, por a mesma ter sido efectuada depois de decorridos mais de seis meses sobre a data da fixação da matéria tributável por métodos indirectos, já tinha caducado o direito da AF ao seu processamento, em razão do que então estabeleciam os arts. 45.º, n.º 5 e 46.º, n.º 3 da LGT, com redacção que lhes foi dada pela Lei 15/2001, de 05/06.

4. Na douta sentença, o Juiz *a quo* entendeu que não se teria verificado a caducidade alegada por alegadamente não ser de atender ao

prazo decorrente das normas invocadas pela ora Recorrente (arts. 45.º, n.º 5 e 46.º, n.º 3, da LGT), mas antes ao prazo de cinco anos previsto no n.º 1 do art. 33.º do CPT, por força do que disporia o art. 5.º, n.º 5, do Dec. Lei n.º 398/98, de 27/12.

5. Todavia, o referido art. 5.º, n.º 5 do Dec. Lei 398/98 apenas teve em vista regular a passagem do prazo de cinco anos anteriormente estabelecido no n.º 1 do art. 33.º do CPT para o prazo de quatro anos que passou a estar previsto no art. 45.º da LGT, com o objectivo claro de conseguir que os efeitos da aplicação do novo prazo se produzissem mais cedo do que se produziram no silêncio da lei, e isto em benefício do contribuinte.

6. A norma transitória em causa teve em vista um prazo definido, concreto, singular, o único prazo de caducidade que passava a estar estabelecido na LGT, ou seja, o prazo geral de caducidade de quatro anos contado da verificação dos factos tributários.

7. O prazo de caducidade de seis meses que veio a ser criado pela Lei 15/2001 é um prazo novo sobre o qual o legislador do art. 5.º, n.º 5, do Dec. Lei 398/98 não se podia pronunciar e que efectivamente não tem nada a ver com o regime transitório que então se quis acautelar.

8. E trata-se de um prazo cuja razão de ser e cujo facto determinante do início da contagem são totalmente diversos dos do prazo geral de caducidade cujo regime transitório o legislador efectivamente acautelou.

9. Para o prazo de caducidade previsto no n.º 5 do art. 45.º da LGT não houve que criar nenhum regime transitório porque o mesmo não sucedeu a qualquer prazo anterior.

10. Mesmo que o legislador de 1998 pudesse (e eventualmente quisesse) pronunciar-se sobre o prazo de caducidade que haveria de vir a ser criado em 2001 nunca se pronunciará no sentido de limitar a sua aplicação, em prejuízo do sujeito passivo, uma vez que o sentido do n.º 5 do art. 5.º do Dec. Lei 398/98 é exactamente o contrário, ou seja, alargar, em benefício do sujeito passivo, a aplicação do prazo de quatro anos quanto aos factos tributários ocorridos em 1998, antes da entrada em vigor das restantes normas da LGT.

11. O Tribunal *a quo* errou ao decidir que o prazo de caducidade resultante dos art. 45.º, n.º 5, e 46.º, n.º 3 da LGT não se aplicava ao caso em apreciação, violando o referido art. 45.º, n.º 5.

Termos em que deve dar-se provimento ao presente recurso, revogando-se a sentença recorrida, por erro quanto à decisão e determinando a anulação integral da liquidação de IRS que a ora recorrente veio pôr em crise.»

Não houve contra-alegações.

O Ex.mo magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido da incompetência do STA, em razão da hierarquia, por o recurso não ter por fundamento exclusivo matéria de direito, uma vez que o recorrente afirma que «o procedimento de inspecção terminou antes de Setembro de 2001».

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

Em sede factual, vem apurado que:

«FACTOS PROVADOS:

1 - Em 17/08/2001, foram os impugnantes notificados de que lhes foi fixado por métodos indirectos os rendimentos sujeitos a IRS respeitantes ao ano de 1997 no valor de Esc: 7.563.311\$00, cfr. doc. de fls. 26/27 do PA.

2- O valor acima referido tem por base uma acção de inspecção, cfr. relatório de fls.18/25 do PA.

3- Face ao conteúdo do citado officio os ora impugnantes apresentaram relativamente à fixação do rendimento tributável um pedido de revisão, cfr. doc. de fls. 29/33 do PA.

4- Este pedido de revisão foi apreciado conforme acta n.º 19 da Direcção de Finanças de Viana do Castelo, doc. de fls. 42/54 do PA.

5- A decisão que recaiu sobre o pedido de revisão data de 02 de Setembro de 2002 e foi notificado aos ora impugnantes pelo officio datado de 12/09/2002.

6- Os ora impugnantes foram notificados para pagar o IRS, cfr. nota de liquidação datada de 17/10/2002 junta aos autos a fls. 5 e cujo prazo de pagamento voluntário terminou em 04/12/2002 (ACTO IMPUGNADO).

Alicerçou-se a convicção do Tribunal na consideração dos factos provados na análise dos documentos acima identificados.

FACTOS NÃO PROVADOS:

Inexistem.»

Vejamos, pois:

Assim, quanto à incompetência do tribunal:

O probatório - n.º 4 - remete para a acta n.º 19 do processo apenso, referente à apreciação do pedido de revisão da matéria colectável, efectuada em 27/09/2001, situando-a temporalmente na sequência de uma «acção de inspecção» - n.º 2 - pelo que a respectiva anterioridade constitui mera operação aritmética de calendário, que não, sequer, mera ilação de facto.

Não estando, assim, rigorosamente, em causa, matéria de facto pelo que o STA é hierarquicamente competente para o conhecimento do recurso.

O recorrente, face àquela anterioridade, pretende a aplicação, nos autos, do n.º 5 do art. 45.º da LGT, aditado pela Lei n.º 15/01, de 05 de Junho, que veio consagrar um novo fundamento de caducidade da liquidação dos tributos incluídos no âmbito do procedimento de inspecção tributária: «no prazo de seis meses após o termo do prazo fixado para a sua conclusão, sem prejuízo das prorrogações previstas na lei reguladora daquele procedimento».

Todavia, o probatório não contém factos capazes, sequer, de fundamentar a sua aplicabilidade.

Pois que apenas se sabe que o termo da inspecção é anterior a 27/09/2001, desconhecendo-se se se situa já no âmbito de vigência da mesma lei, iniciada em 05/07/2001, ou até anteriormente.

Desconhece-se igualmente o prazo - se o houve - fixado para a sua conclusão e o mesmo se diga de eventuais prorrogações.

Factos que há que apurar - em sede de ampliação da matéria de facto (arts. 729.º e 730.º do CPC) - para determinar, desde logo, a própria aplicabilidade, nos autos, do predito n.º 5.

Pois só no caso afirmativo, isto é, se os respectivos pressupostos tiveram lugar no domínio de vigência da nova lei, esta será aplicável.

Pelo que só então terá relevância a questão de saber se, não obstante o disposto no art. 5.º, n.º 5 do DL n.º 398/98, de 17 de Dezembro, que aprovou a LGT, o n.º 5 do art. 45.º desta se aplica ao IRS do exercício de 1997.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, anulando-se a sentença recorrida, para ampliação da matéria de facto referida e nova decisão de direito em conformidade.

Sem custas.

Lisboa, 9 de Novembro de 2005. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Vítor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 9 de Novembro de 2005.

### Assunto:

*Recurso jurisdicional. Omissão de julgamento em matéria de facto. Nulidade de sentença.*

### Sumário:

- I — Nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1.ª instância, o Supremo Tribunal Administrativo apenas conhece de matéria de direito.*
- II — A sentença deverá ser elaborada de acordo com o artigo 123.º do CPPT.*
- III — Se a sentença apenas dá como provados os factos alegados pelo oponente, há clara violação daquele comando legal.*
- IV — A referência a certidões juntas aos autos não constitui julgamento em matéria de facto.*
- V — Em tal caso, estamos perante omissão absoluta de julgamento em matéria de facto.*
- VI — Tal nulidade está sujeita ao regime do artigo 729.º, n.º 3, do C. P. Civil, sendo de conhecimento oficioso.*
- VII — Em tal caso, impõe-se a anulação da decisão e a remessa dos autos ao tribunal “a quo” para julgamento da matéria de facto.*

Processo n.º 654/05-30.

Recorrente: Apolo — Urbanismo e Imobiliária, L.ª

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **APOLO – URBANISMO E IMOBILIÁRIA, LD.**, com sede na Rua 25 de Abril, Lote 1, Tavira, opôs-se, junto do então Tribunal Tributário de 1ª Instância de Faro, a uma execução fiscal que lhe foi instaurada.

O Mm. Juiz do TAF de Loulé julgou a oposição improcedente.

Inconformada, a oponente interpôs recurso para este Supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

♦ A ora Recorrente garantiu a dívida a que se reportam os presentes autos mediante penhora no montante de 4.237.198\$00;

♦ Nos termos do art. 286º, n. 2 do CPPT, os recursos deverão ter efeito suspensivo quando for, ou tenha sido, prestada garantia;

♦ Deverá ser fixado efeito suspensivo ao presente recurso;

♦ O caso em apreço não se resume a uma mera correcção, para mais, à matéria colectável do contribuinte, resultando, efectivamente, numa duplicação de colecta;

♦ O Serviço de Finanças não considerou que:

1) A Recorrente, por conta da compra e venda em apreço, não recebera a quantia de 6.500.000\$00., mas tão só 3.000.000\$00;

2) A Recorrente já havia contabilizado estes 3.000.000\$00 na sua declaração de rendimentos de 1996 tendo inclusivamente sido liquidado e pago o respectivo imposto;

♦ A não consideração das circunstâncias acima referidas, deu origem à duplicação da colecta;

♦ O Serviço de Finanças respectivo decidiu-se pela correcção aritmética da matéria colectável da recorrente, adicionando à matéria colectável o valor (artificial) atribuído na escritura de compra e venda (6.500.000\$00);

♦ Nestes 6.500.000\$00 englobam-se, necessariamente, os 3.000.000\$00, efectivamente recebidos pela ora Recorrente pela compra e venda;

♦ A quantia de 3.000.000\$00 já havia sido declarada e contabilizada na declaração de rendimentos de 1996 da Recorrente;

♦ Esta declaração deu origem ao pagamento do imposto apurado por autoliquidação;

♦ A nova colecta foi exigida à ora Recorrente, em sede de IRC reporta-se igualmente ao ano de 1996;

♦ Ambas as colectas têm origem na compra e venda da fracção a que os autos se referem;

♦ É forçoso reconduzir o caso sub judice a uma Duplicação de Colecta, circunstância que implicará a extinção da execução que lhe serviu de base.

Contra-alegou o representante da Fazenda Pública que finalizou as suas contra-alegações no seguinte quadro conclusivo:

1. Assente na matéria de facto provada que a liquidação questionada resultou da diferença entre a matéria colectável declarada e a corrigida, pelo que o imposto exigido é o que a menos foi autoliquidado.

2. É claro e manifesto que o caso sub judice está fora do conceito legal de duplicação de colecta, pois,

3. Esta exige, o art. 287 do CPT faz consistir na existência da identidade do facto tributário um dos seus elementos essenciais.

4. E, há-de reconhecer-se, que quando a realidade subjacente às liquidações não é a mesma não há identidade do facto tributário.

5. Pelo que, a douta sentença agravada fez correcta aplicação do direito.

Neste STA, o EPGA defende que a sentença deve ser anulada.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

2. No tocante aos factos provados, o Mm. Juiz *a quo* escreveu expressamente o seguinte.

## 1. Factos provados:

*Com relevo para a decisão, mostram-se provados os factos alegados pelas partes.*

## 2. Factos não provados:

*Dos alegados e com relevância para a decisão, todos se provaram.*

## 3. Fundamentação do julgamento:

*A decisão da matéria de facto fundou-se nas certidões juntas aos autos.*

3. Como vimos atrás, o EPGA sustenta que a sentença deve ser anulada. E isto, segundo o distinto magistrado, “para fixação discriminada da matéria de facto necessária à solução jurídica da causa”.

Que dizer?

Já vimos os termos em que o Mm. Juiz fixou a matéria de facto.

Vejam agora a lei.

Dispõe o art. 123º do CPPT:

“1. A sentença identificará os interessados e os facto objectos de litígio, sintetizará a pretensão do impugnante e respectivos fundamentos, bem como a posição do representante da Fazenda Pública e do Ministério Público, e fixará as questões que ao tribunal cumpre solucionar.

“2. O juiz discriminará também a matéria provada da não provada, fundamentando as suas decisões”.

Fácil é constatar, face ao exposto, que patentemente o Mm. Juiz *a quo* não deu cumprimento ao disposto no n. 2 deste artigo.

Mais. O Mm. Juiz não fez qualquer julgamento em matéria de facto.

É certo que faz referência expressa às certidões juntas aos autos.

Mas isso não altera os dados do problema.

Na verdade, mesmo aí se dirá que, como é óbvio, estamos perante um meio de prova de determinado facto. Facto que a decisão recorrida omite integralmente.

Há pois patentemente uma nulidade de sentença.

Como é sabido, este Supremo Tribunal só conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª Instância – art. 21º, 4, do anterior ETAF, aqui aplicável.

Mas para aplicar o direito o tribunal de recurso tem que se socorrer dos factos que lhe servem de suporte.

Ou seja, não é possível aplicar qualquer norma jurídica a uma dada questão submetida à apreciação deste Supremo Tribunal, se a decisão recorrida não contiver os factos necessários à explicitação e aplicação das respectivas regras jurídicas.

Não se está, no caso, perante a nulidade de sentença, com previsão legal no art. 125º, n. 1, do CPPT, nulidade dependente de arguição das partes. Estamos, isso sim, perante uma omissão de julgamento em matéria de facto.

Que pode ser conhecida oficiosamente, face ao disposto no art. 729º, n. 3, do C. P. Civil, aplicável “ex-vi” do art. 2º, e), do CPPT.

Impõe-se pois a anulação da decisão recorrida, e a remessa dos autos ao tribunal “a quo”, a fim de que este proceda ao necessário julgamento da matéria de facto, cumprindo-se integralmente o disposto no art. 123º do CPPT, como acima se deixa exposto.

4. Face ao exposto, acorda-se em anular a sentença recorrida.

Sem custas.

Lisboa, 9 de Novembro de 2005. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 9 de Novembro de 2005.

**Assunto:**

*Reclamação graciosa. Acto tácito de indeferimento. Impugnação judicial. Prazo. Acto de liquidação fundado em norma inexistente. Nulidade. Anulabilidade. Direito constitucional de resistência. Ilegalidade abstracta da liquidação. Princípio da legalidade.*

**Sumário:**

*I — Nos termos do artigo 125.º do CPT, o indeferimento tácito forma-se no nonagésimo dia contado a partir da apresentação da respectiva reclamação graciosa.*

*II — Sendo o prazo impugnatório de 90 dias contados do mesmo indeferimento que constitui o evento cujo dia não entra no cômputo do prazo — artigos 123.º, n.º 1, alínea d), do CPT e 279.º, alínea b), do CC.*

*III — O acto de liquidação baseado em norma inexistente não padece, só por isso, de nulidade pelo que não pode o vício ser invocado a todo o tempo, constituindo, todavia, fundamento de oposição à execução fiscal até ao termo do respectivo prazo.*

*IV — A violação do princípio da legalidade não conduz à nulidade do acto mas apenas à sua anulabilidade.*

*V — O direito de resistência consagrado no artigo 103.º, n.º 3 (anterior artigo 106.º), da CRP, reportando-se à proibição de imposição coerciva do pagamento de impostos, apenas reclama a admissibilidade da invocação da ilegalidade abstracta na pendência do processo de execução fiscal mas não torna nulos os respectivos actos de liquidação, não impondo a sua impugnabilidade contenciosa a todo o tempo.*

Processo n.º 669/05-30.

Recorrente: Maria Henriqueta Xavier Amado Infante da Câmara.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por MARIA HENRIQUETA XAVIER AMADO INFANTE DA CÂMARA E OUTROS, da sentença do TAF de Leiria, que absolveu a Fazenda Pública da instância na impugnação judicial que aqueles haviam deduzido contra a liquidação de imposto sucessório e respectivo adicional de 10 %.

Fundamentou-se a decisão na extemporaneidade da petição impugnatória, já que, sequente de reclamação graciosa apresentada em 14/09/1994 e formando-se acto tácito, por falta de decisão expressa, em 13 de Dezembro seguinte, o prazo da impugnação judicial de 90 dias contados do mesmo indeferimento, expirou em 13/03/1995, tendo esta sido interposta em 14 seguinte.

Os recorrentes formularam as seguintes conclusões:

«1) A presente impugnação foi antecedida de reclamação graciosa com o mesmo objecto, a qual nunca foi decidida, e, ao invés, contra o disposto, à época nos números 6 e 7 do artigo 130.º do CPT, foi apensada ao presente processo pela AF.

2) Em vez de se pronunciar sobre o acto impugnado, nos termos do n.º 1 do artigo 130.º do CPT, e de decidir a reclamação graciosa o Senhor DDF de Santarém, resolveu divagar sobre a tempestividade da presente impugnação, questão que só ao Tribunal compete apreciar.

3) O instituto da caducidade do direito de impugnar, tem por fundamento os valores da certeza e da segurança jurídicas. Todavia, no caso sob apreciação, a expectativa da AF, expressa no despacho de fls. 67vº, traduz-se no indecoroso propósito de “consolidar na ordem jurídico tributária”, um acto tributário nulo ou anulável, mediante a violação de seu dever funcional de decisão (artigo 9.º do CPA, aplicável à época).

4) Por força do disposto no n.º 3 do artigo 111.º do CPPT - de aplicação imediata aos processos pendentes (artigo 7.º da Lei 15/2001 de 5/6) - transferiu-se para o Juiz Tributário de 1.ª Instância a competência para a apreciação do mérito da reclamação graciosa apresentada anteriormente à interposição da presente impugnação, e indevidamente apensada ao presente processo.

5) Tanto na presente impugnação como na reclamação graciosa, com o mesmo objecto e não decidida, que a antecedeu, acumulam-se duas causas de pedir, sendo uma delas respeitante a ter o facto tributário (óbito do autor da herança) ocorrido em 11/02/1984, antes da entrada em vigor do adicional previsto no artigo 32.º do DL 69/84, de 27/12 para as transmissões operadas a partir de 28/02/1984.

6) Em relação a tal matéria, está a liquidação impugnada inquinada de ilegalidade abstracta decorrente da inexistência do referido adicional nas leis em vigor à data dos factos a que respeita a pretensa obrigação liquidada - não se verificando qualquer efeito preclusivo da impugnação por eventual intempestividade aferida termos do artigo 123.º do CPT.

7) Em relação à matéria de tal causa de pedir, o vício da liquidação impugnada, que não é o da anulabilidade, radica na violação directa dos artigos 103.º, n.º 2 (com referência aos artigos 165.º, n.º 1, i) e 3.º, n.º 3 todos da CRP - em termos próximos da figura da usurpação de poder (artigo 133.º, n.º 1, a) do CPA).

8) Com efeito não se trata de erro sobre pressupostos de direito decorrentes de lei ordinária, porque, pura e simplesmente, tais pressupostos não existem.

9) Faltando à liquidação impugnada - enquanto acto administrativo - um elemento essencial, qual seja: o de constituir a aplicação de uma norma material de direito tributário a um caso concreto (artigo 120.º do CPA).

10) Ao criar-se um direito de resistência (artigo 103.º, n.º 3 da CRP) relativamente a actos inconstitucionais da administração em matéria tributária, equiparou-se o direito de não pagar impostos que não tenham sido criados nos termos da Constituição, aos direitos fundamentais a que se refere o Título II do diploma fundamental.

11) A invalidade correspondente à liquidação impugnada - na parte em que aplica um adicional inexistente na ordem jurídica à data da abertura da sucessão - é a nulidade, sendo inconstitucional qualquer interpretação do artigo 133.º do CPA que conduza a conclusão diversa, por violação dos artigos 103.º, n.ºs 2 e 3, 165.º, n.º 1, i) e 3.º, n.º 3 todos da CRP.

12) No âmbito de vigência do artigo 125.º do CPT, o facto base da presunção de indeferimento tácito seria o advento do nonagésimo primeiro dia, após a data da entrada da reclamação no serviço competente, sem que a administração se tivesse pronunciado sobre ela.

13) E isto porque não é concebível o decurso completo de um dia (incluído no prazo legal de decisão), sem que lhe sobrevenha o seguinte.

14) Ou - dito de outro modo - porque parece um contra-senso pretender-se que, no mesmo dia (o último do prazo legal), seja possível, simultaneamente, que se forme e que se obste a que se forme (por prolação de decisão expressa) o indeferimento tácito.

15) Sendo o facto base da presunção o advento do nonagésimo primeiro dia sem que tenha sido proferida decisão expressa - por força do disposto na alínea b) do artigo 279.º do Código Civil, tal dia (o 91.º), não se inclui no prazo para impugnar.

Nestes termos - e nos mais de direito aplicáveis que V. Ex.as doutamente suprirão - deverá ser revogada a decisão recorrida, ordenando-se a remessa dos autos ao Tribunal recorrido, para que conheça do mérito da impugnação e/ou da reclamação graciosa que a antecedeu.»

Não houve contra-alegações.

O Ex.mo magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do provimento do recurso já que o indeferimento tácito se formou em 14/12/1994, nonagésimo dia do prazo previsto no art. 125.º do CPT, iniciado em 15/09/1994, dia seguinte ao da entrada da reclamação, pois, na contagem de qualquer prazo não se inclui o dia em que ocorre o evento a partir do qual ele começa a correr (art. 297.º, al. b) do CC) pelo que, começando o prazo impugnatório a correr em 15/12/1994, terminou em 14/03/1995, data em que a petição foi deduzida, pelo que é tempestiva.

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

Em sede factual, vem apurado que:

«1. Com data de 14 de Setembro de 1994, a ora impugnante apresentou reclamação graciosa do imposto sobre Sucessões e Doações, e adicional, que lhes foi liquidado no processo que, por óbito de Fernando Centeno Infante da Câmara, correu termos na Repartição de Finanças de Santarém sob o n.º 31610 como consta de fls. 2 e segs. do apenso cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido.

2. Sobre tal reclamação recaiu proposta de indeferimento como consta de fls. 53 e segs. dos autos apenso e cujo conteúdo se dá por integralmente reproduzido.

3. Não foi proferido qualquer despacho de mérito sobre a reclamação.

4. A petição inicial deu entrada em juízo no dia 14 de Março de 1995.»

Vejam, pois:

Nos termos do art. 125.º do CPT, «a reclamação graciosa presume-se indeferida para efeito de impugnação judicial se os órgãos competentes da administração fiscal sobre ela não se pronunciarem no prazo de 90 dias a partir da data da entrada no serviço competente, salvo disposição especial que estabeleça outro prazo.»

Assim, o indeferimento tácito forma-se no nonagésimo dia contado a partir de 14/09/1994, data da apresentação da reclamação graciosa, ou seja, em 13/12/1994.

Sendo o prazo impugnatório de 90 dias contados do mesmo indeferimento - art. 123.º, n.º 1, al. d) -, isto é, daquele dia 13.

Certo que na contagem do prazo não se inclui o dia em que ocorrer o evento a partir do qual o prazo começa a correr - art. 279.º, al. b) do CC.

Ora, o evento em causa é o dito indeferimento tácito formado, como se disse, no termo daquele prazo de 90 dias pelo que se não conta o dito dia 13.

Mas, assim sendo, o termo do prazo impugnatório ocorreu efectivamente, como vem sentenciado, em 13/03/1995 pelo que a petição apresentada em 14 seguinte é intempestiva.

Cfr., no sentido exposto, Alfredo Sousa e J. Paixão, CPT Anotado, 4.ª edição, págs. 290, nota 7 e, no caso paralelo do CPTA, Jorge de Sousa, 3.ª edição, págs. 456/7, notas 2 e 6.

Pretendem, todavia, ora, os recorrentes que o acto impugnado é nulo, quanto ao adicional previsto no art. 32.º do DL n.º 69/84, de 27 de Dezembro pois que só seria aplicável para as transmissões operadas a partir de 28/02/1984 quando o óbito do autor da herança ocorreu anteriormente, em 11/02/1984.

«Em relação a tal matéria (concluem - cfr. n.º 6) está a liquidação impugnada inquinada de ilegalidade abstracta decorrente da inexistência do referido adicional nas leis em vigor à data dos factos a que respeita a pretensa obrigação liquidada - não se verificando qualquer efeito preclusivo da impugnação por eventual intempestividade aferida termos do artigo 123.º do CPT.»

Mas a asserção não é correcta.

A invocada ilegalidade abstracta, mesmo que determinasse a nulidade do acto, não o pode ser a todo o tempo.

(Segue-se aqui, de perto, o Ac. do STA - 2.ª Secção - de 25/05/2004 rec. 208/04).

Trata-se de uma invalidade mista - art. 206.º, n.º 1, al. a) do CPT.

O regime de invocação de vício do acto de liquidação que se baseia em norma inexistente consubstancia-se em tal vício poder ser invocado como fundamento de oposição à execução fiscal até ao termo do prazo respectivo, mesmo depois do da impugnação judicial mas não a todo o tempo; assim se concretizando o direito de resistência constitucionalmente previsto - art. 103.º da CRP.

Invalidez mista pois que o regime de invocação do vício não é o próprio da nulidade (já que não é possível invocá-lo após o termo do prazo de oposição) nem o próprio dos actos anuláveis pois pode ser invocado depois do prazo previsto para a impugnação do acto de liquidação.

Regime com «justificação na divergência de situações jurídicas que são geradas num caso e noutro»: «o pagamento voluntário com a entrada da quantia liquidada nos cofres do credor tributário (o Estado), cria uma maior expectativa deste credor quanto à disponibilidade dessa quantia para satisfação das necessidades públicas a que se destina», o que se não verifica, com igual intensidade, nos casos em que as respectivas quantias estão em dívida «pois, não dispondo ainda o credor tributário da quantia liquidada, não se lhe coloca a questão da sua aplicação».

Tal distinção - entre as situações de tributo pago e não pago - encontra, aliás, sensível apoio no art. 94.º, n.º 1, al. b) do CPT, prevendo a possibilidade de revisão oficiosa do acto tributário durante o «decorso do processo de execução fiscal».

Aliás, no puro rigor dos termos, não se trata da inexistência do referido adicional nas leis em vigor mas, antes e porventura, da errada aplicação temporal de lei existente - o falado DL n.º 69/84.

Pelo que, também por aí, não há nulidade do acto impugnado, alegadamente decorrente da falta de um seu elemento essencial: «a aplicação de uma norma material de direito tributário a um caso concreto (art. 120.º do CPA).»

A asserção será, até, contraditória pois parece levar, em linha recta, à negação da própria existência do acto tributário e, logo, à sua inimugnabilidade.

De qualquer modo, a alegadamente errada aplicação da lei - o que, em rigor, concretizaria um erro sobre os pressupostos de direito - nada tem a ver com os elementos essenciais do acto administrativo ou tributário.

Como refere Freitas do Amaral, Curso de Direito Administrativo, vol. II, pág. 411 «actos a que falta qualquer dos elementos essenciais são, nomeadamente, os que não têm autor, objecto, conteúdo, forma ou fim público», devendo assumir-se como essenciais os elementos absolutamente indispensáveis para que se possa constituir um acto administrativo, incluindo os que caracterizam cada espécie concreta».

Cfr., ainda, Esteves de Oliveira e outros, CPA Comentado, 2.ª edição, págs. 641/2, nota V, nomeadamente com referência ao dito art. 120.º e à referida inexistência do acto.

Por outro lado e como já acima se deixou antever, o direito de resistência consagrado no art. 103.º, n.º 3 da CRP (anterior art. 106.º, n.º 3), reportando-se à proibição de imposição coerciva do pagamento de impostos apenas reclama a admissibilidade da invocação da ilegalidade abstracta na pendência do processo de execução fiscal mas não torna nulos os respectivos actos de liquidação, não impondo a sua impugnabilidade contenciosa a todo o tempo, designadamente nos casos em que, por ter havido pagamento voluntário, nem chegou a ocorrer uma situação de obrigação de pagamento coercivo de imposto.

Ainda, é jurisprudência uniforme do STA, que a violação do princípio da legalidade - arts. 103.º e 165.º, n.º 1 da CRP - não determina a nulidade do acto mas a sua anulabilidade.

Cfr., por todos, os Ac' ds de 22/06/2005 rec. 1259/04 (Pleno), 28/01/2004 rec. 1079/93 in Ac' Dout' 515-1648, 14/01/2004 rec. 1698/03, 28/05/2003 rec. 742/02 e 15/01/2003 rec. 1629/02.

Finalmente, a conformidade à Constituição, nomeadamente, dos actos administrativos do Estado e quaisquer outras entidades públicas, a que se refere o seu art. 3.º, n.º 3 implica, pelo seu próprio teor literal, com a respectiva validade mas não impõe a sua nulidade.

Não se mostra, pois, a existência de qualquer ofensa ao diploma fundamental.

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso.

Custas pelos recorrentes solidariamente com procuradoria de 70%.

Lisboa, 9 de Novembro de 2005. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 9 de Novembro de 2005.

### Assunto:

*IRS — rendimentos da categoria G. Terreno destinado a construção escolar.*

**Sumário:**

- I — *Não estão sujeitos a tributação pela categoria G do IRS os terrenos adquiridos antes da entrada em vigor do CIRS se o não estavam a imposto de mais-valias.*
- II — *Não estava sujeito a imposto de mais-valias a transmissão de um terreno destinado à construção de uma escola, atenta a filosofia subjacente à criação de tal tributo.*

Processo n.º 733/05-30.

Recorrente: Manuel Figueiredo Carvalho e mulher.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Vítor Meira.

Acordam no Supremo Tribunal Administrativo (STA):

Manuel Figueiredo de Carvalho e mulher impugnaram no Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto a liquidação de IRS do ano de 1995, respeitante a rendimentos da categoria G, invocando caducidade do direito à liquidação, inexistência do facto tributário e errónea quantificação dos rendimentos.

Por sentença do Mº Juiz daquele Tribunal foi julgada improcedente a impugnação e mantida a liquidação impugnada.

Não se conformando com tal decisão recorreram os impugnantes para este Supremo Tribunal Administrativo, pedindo a sua revogação, tendo formulado as seguintes conclusões:

I - Não resulta da matéria provada que se tenha verificado qualquer ganho ou rendimento para os recorrentes em virtude da referida transmissão da parcela de terreno a favor da Câmara Municipal.

II - Pelo que, decorre desde logo do supra exposto a inexistência do facto tributário gerador da sujeição da referida transmissão à previsão legal tipificada da obrigação de pagamento do imposto em questão (quer em termos de IMV quer de IRS).

III - Quer dizer, não se tendo provado a existência de qualquer quantia ou valor que tenha advindo para os recorrentes em virtude da alienação da dita parcela de terreno a favor da Câmara Municipal não se verifica a ocorrência da situação concreta (o tal ganho), precisamente definida na norma de incidência real (quer do extinto CIMV quer do CIRS, na redacção em vigor à data da transmissão), donde resulte a sujeição de tal acto de transmissão a imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, na categoria de mais valias.

IV - Resulta, portanto, do supra exposto que a sentença sub iudice violou o disposto no art. 10º, no 1, alínea a) do CIRS.

V - Acresce ainda que a parcela de terreno alienada à referida Câmara não pode ser qualificada como terreno para construção, para efeitos de incidência do imposto de mais valias.

VI - Dentre a construção urbana que o § 2º do art. 1º do CIMV visava sem dúvida abarcar apenas se incluíam as construções destinadas à expansão habitacional ou comercial, por virtude de um mais feroz funcionamento da economia de mercado, mais frequentemente se descortinavam situações especulativas, sendo, pois, nessa área que os preços subiam consideravelmente com rapidez.

VII - Entende-se, pois, que o termo “construção” mencionado na norma de incidência do CIMV não abrange toda e qualquer construção

mas apenas aquela que se traduz na construção de prédios destinados à habitação, ao comércio ou à indústria.

VIII - A possibilidade de o terreno rústico ser aplicado à construção urbana é a razão de ser da aplicação do art. 1º, nº 1 e § 2º do CIMV.

IX - Daí que a declaração feita no título aquisitivo de que o terreno se destinava a ser integrado no domínio público de circulação municipal e à construção de uma escola não é juridicamente relevante para efeitos de incidência do imposto de mais valias, uma vez que tal terreno não se destinava à edificação urbana com fins habitacionais, comerciais ou industriais.

X - Quer dizer, o terreno em causa não pode considerar-se como terreno para construção, na economia e no espírito do Imposto de Mais Valias, dado o seu destino e a sua situação.

XI - Ora, vindo assente do quadro de facto que a parcela de terreno transmitida pelos impugnantes se destinou a ser integrada no domínio público de circulação municipal e à construção de uma escola [al. A) do probatório], não podem restar dúvidas de que tal parcela de terreno não se pode qualificar como destinada à construção urbana.

XII - Sendo assim, não pode deixar de concluir-se que os ganhos advindos da referida transmissão não estão sujeitos a imposto de mais valias.

XIII - E, não estando sujeitos a tal imposto (entretanto abolido pela entrada em vigor do CIRS), estão igualmente excluídos de tributação como rendimentos da categoria G (mais valias) em sede de IRS, em virtude do disposto no regime especial que excluiu da tributação os ganhos decorrentes da alienação onerosa de bens ou direitos sobre imóveis, não sujeitos ao extinto Imposto de Mais Valias, cuja aquisição tivesse ocorrido antes da entrada em vigor do Código do IRS, conforme prescreve, a *contrario*, o art. 5º do Dec.-Lei nº 442- A/88, de 30 de Novembro (diploma que aprovou o Código do IRS).

XIV - Resulta do supra exposto que a sentença recorrida violou o disposto no § 2º do art. 1º do CIMV e no art. 5º do Dec.-Lei nº 442-A/88, de 30 de Novembro.

Não houve contra-alegações.

Pelo Ex.<sup>mo</sup> Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do provimento do recurso em conformidade com jurisprudência antiga e reiterada deste Supremo Tribunal Administrativo.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

1 - Os impugnantes em 6 de Fevereiro de 1995 celebraram um contrato promessa de doação com a Câmara Municipal da Póvoa de Varzim junto a fls. 15, pelo qual prometeram doar a esta uma parcela de terreno, com área de 14 613 m2, destinada a integração no domínio público de circulação municipal e à construção de uma escola, a desanexar de três prédios rústicos de que eram proprietários no Lugar de Margarida da freguesia de Beiriz, inscritos na matriz sob o artº 297º, 423º e 431º;

2 - Os prédios rústicos inscritos na matriz sob o art 423º e 431º, foram adquiridos pelos impugnantes, por contrato de compra e venda celebrado por escritura pública outorgada em 14 de Julho de 1970;

3 - O prédio rústico inscrito na matriz sob o art 297º, foi adquirido por usucapião, conforme escritura pública de justificação notarial outorgada em 23 de Julho de 1993;

4 - Na sequência de inspecção tributária incidente também sobre o imposto sobre o rendimento de pessoas singulares de 1995 a administração

tributária alterou o conjunto dos rendimentos líquidos dos impugnantes por haver considerado que existiam mais valias a tributar resultantes da alienação da anteriormente referida parcela de terreno

5 - Em consequência, elaborou acto de liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares de 1995, nº 5 320 091 713, de 31 de Maio de 2000, no valor global de 70946,25;

6 - O prazo de pagamento voluntário desse montante terminava no dia 19 de Julho de 2000;

7 - Os impugnantes procederam ao pagamento de 10 673 201\$00, relativos ao acto de liquidação impugnado em 11 de Julho de 2001;

8 - O presente processo foi instaurado em 17 de Outubro de 2000.

Assentes tais factos apreciemos o recurso.

O artº 9º nº1 al. a) do CIRS prescreve que constituem incrementos patrimoniais, desde que não considerados rendimentos de outras categorias, as mais-valias, constituindo estas, nos termos do nº1 al. a) do artº 10º, os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais resultem de alienação onerosa de direitos reais sobre bens imóveis. Por outro lado o artº 5º do DL 442-A/88 que aprovou o CIRS prescreve no seu nº1: “Os ganhos que não eram sujeitos ao imposto de mais-valias, criado pelo código aprovado pelo Decreto-Lei nº 46673, de 9 de Junho de 1965, bem como os derivados da alienação a título oneroso de prédios rústicos afectos ao exercício de uma actividade agrícola ou da afectação destes a uma actividade comercial ou industrial, exercida pelo respectivo proprietário, só ficam sujeitos ao IRS se a aquisição dos bens ou direitos a que respeitam tiver sido efectuada depois da entrada em vigor deste Código”.

A sentença recorrida considerou que, tendo em atenção o probatório que fixou e que antes se transcreveu, quando entrou em vigor o CIRS, os prédios em questão não estavam, em caso de transmissão, sujeitos a imposto, no tocante a mais-valias, caso mantivessem a sua natureza de rústicos. Entendeu porém que a transmissão da parcela de terreno destinada à construção de uma escola levava à classificação do terreno como sendo para construção. É pois esta a questão que vem discutida no presente recurso.

O art. 1º do CIMV determinava a incidência do imposto de mais-valias sobre os ganhos realizados pela transmissão onerosa de terrenos para construção, considerando como tal os situados em zonas urbanizadas ou abrangidas por planos de urbanização já aprovados, bem como os assim declarados no título aquisitivo. O que se pretendia tributar com tal imposto, no dizer do preâmbulo do código, eram só “as valorizações ocasionais”, os “ganhos trazidos pelo vento”, isto é, os anormais ganhos que a transmissão dos terrenos para construção traziam para o beneficiário e que eram exteriores à sua actividade. Como referia Galhardo Simões, citado no acórdão nº 21702 deste Supremo Tribunal Administrativo, este tipo de imposto elege, como capacidade contributiva economicamente relevante, os ganhos de capital realizados através dos factos taxativamente eleitos no artigo, deixando de fora outros casos de ganhos de capital. O que o legislador pretendeu tributar foram os ganhos resultantes da construção urbana que, pela sua grande expansão, subiam consideravelmente e com grande rapidez. Por isso se tem entendido em variados acórdãos que o termo “construção” sobre que o imposto incide só abrange as destinadas a fins habitacionais, comerciais ou industriais. E que por isso os ganhos obtidos pela transmissão do terreno destinado à construção de edifícios escolares não estava sujeito ao imposto de

mais-valias pois não seria o facto de o terreno estar situado em zona urbanizada ou com plano de urbanização já aprovado que majoraria o seu preço e determinaria tal tributação. Neste sentido podem ver-se nomeadamente os acórdãos deste Supremo Tribunal Administrativo nºs 13045 de 8 de Fevereiro de 1995 (do Pleno) e 21702 de 18 de Junho de 1997 (da Secção de Contencioso Tributário).

Não estando pois sujeitos a imposto de mais-valias os ganhos obtidos pela transmissão dos terrenos, não estavam igualmente sujeitos a tributação pela categoria G do IRS, salvo se a respectiva aquisição tivesse sido efectuada depois da entrada em vigor do CIRS, tal como prescreve o art. 5º nº1 deste diploma legal. Ora, como refere a sentença recorrida, “quando entrou em vigor o Código de Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares os prédios em questão não estavam, em caso de transmissão, sujeitos a imposto, no tocante a mais-valias, caso mantivessem a sua natureza de rústicos”. Considerou porém tal sentença que já estariam sujeitos porque do contrato se referia que a transmissão se destinava à construção de uma escola. Não é porém este o entendimento que se nos afigura correcto no que concerne à incidência do imposto de mais-valias como atrás referimos. Por isso se não poderá manter a sentença recorrida.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogando a sentença recorrida e julgando procedente a impugnação.

Sem custas.

Lisboa, 9 de Novembro de 2005. — Vítor Meira (relator) — Baeta de Queiroz — Pimenta do Vale.

## Acórdão de 9 de Novembro de 2005.

### Assunto:

*Questão de facto. Incompetência hierárquica.*

### Sumário:

*Se no recurso interposto de decisão do tribunal tributário de 1.ª instância se incluírem questões de facto de que aquele não 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).*

Processo n.º 847/05-30.

Recorrente: Imprensa Nacional-Casa da Moeda, S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Vítor Meira.

Acordam no Supremo Tribunal Administrativo (STA):

“Imprensa Nacional – Casa da Moeda, E.P.” impugnou judicialmente no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa a liquidação adicional de IRC relativa ao exercício de 1994.



Por sentença do M<sup>o</sup> Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa foi a impugnação julgada improcedente.

Não se conformando com tal decisão recorreu a impugnante para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a sua revogação.

Pelo Exmo. Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido da incompetência em razão da hierarquia deste Tribunal para conhecer do recurso por o mesmo não versar exclusivamente matéria de direito.

Ouvida a recorrente sobre tal questão prévia veio dizer que a alusão nas alegações a matéria factual se destinava a evidenciar os vícios da decisão, não pretendendo ver apreciada tal matéria de facto.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos.

1. Na sequência de acção inspectiva à escrita da impugnante, relativamente ao exercício de 1994, foram efectuadas correcções, alterando-se o lucro fiscal de 1.835.977.333\$00 para 2.323.183.767\$00, nos seguintes termos:

O contribuinte constituiu uma provisão no valor de 1.028.720.295\$00, tendo a empresa acrescido ao Q 17 LIO da Declaração Modelo 22 o montante de 545.165.709\$00. Como esta provisão não é aceite como custo fiscal nos termos do art<sup>o</sup> 33<sup>o</sup> n<sup>o</sup> 1 do CIRC deverá a diferença de 483.554.586\$00 ser acrescido ao Q 17.

O contribuinte constituiu provisão tendo por base produtos acabados e intermédios para os quais foram considerados preços de mercado nulos, pelo facto da empresa considerar que as referidas existências não tinham qualquer valor de mercado.

Atendendo, contudo, ao disposto no n<sup>o</sup> 3 do art<sup>o</sup> 17<sup>o</sup> do CIRC e ainda ao disposto no POC, nomeadamente no ponto 2.9 do capítulo II, bem como os princípios contabilísticos da prudência, não será de aceitar a constituição da referida provisão dado não se estar em presença de qualquer situação a que estejam associados riscos ou incertezas. (fls. 216 do PAT e 35 a 37 dos autos).

2. Em 27/2/97 foi efectuada a liquidação adicional n<sup>o</sup> 8310005795 com data limite de pagamento em 2/6/97 (idem).

3. Em 29/8/97 foi deduzida a presente impugnação judicial (fls. 2). Logra prioridade de apreciação a questão prévia suscitada.

Nos termos dos artigos 167<sup>o</sup> do Código de Processo Tributário e 32 n<sup>o</sup>1 alínea b) do ETAF este Supremo Tribunal apenas conhece dos recursos dos tribunais tributários de 1<sup>a</sup> 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 decism”, 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 conclusões das suas alegações de recurso refere a recorrente, entre outros, os seguintes factos:

1 – aquando da aprovação dos Estatutos da INCM, em 1981, não existiam fundos de pensões; por isso fixou-se estatutariamente a obrigatoriedade de constituir a aludida provisão (conclusão 19<sup>a</sup>);

2 – a DGCI emitiu parecer, datado de 29.09.1987, sobre o qual recaiu o despacho de concordância e deferimento do Secretário de Estado para os Assuntos Fiscais (SEAF) (conclusão 20<sup>a</sup>);

3 - o despacho do SEAF foi proferido na sequência de requerimento apresentado pela INCM (conclusão 22<sup>a</sup>);

4 – ficou cabalmente demonstrado que os bens em causa estão sujeitos a um perecimento muito específico ... passando a existir nos seus armazéns um stock de produtos que nunca virão a ser utilizados (conclusão 35<sup>a</sup>);

5 – os valores já distribuídos às Tesourarias da Fazenda Pública, para venda ao público que deixaram de ter curso legal serão devolvidos à INCM (conclusão 36<sup>a</sup>).

Ora tais factos, como se vê do probatório da sentença que se transcreveu, não estão nele dados como provados. Donde ser mister concluir que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, o que determina a incompetência em razão da hierarquia deste Supremo Tribunal Administrativo para dele conhecer.

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

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

Lisboa, 9 de Novembro de 2005. — *Vítor Meira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Brandão de Pinho*.

## Acórdão de 9 de Novembro de 2005.

### Assunto:

*IVA. Artigo 23.º, n.º 4, do CIVA. Incompatibilidade com o direito comunitário.*

### Sumário:

*I — A inclusão no denominador da fracção que permite o cálculo do pro rata de dedução do valor de obras em curso efectuadas por um sujeito passivo no exercício de uma actividade de construção civil, quando esse valor não corresponda a transmissões de bens ou a prestações de serviços que já tenha efectuado, que tenham sido inscritas na conta-corrente dos trabalhos e ou que tenham dado lugar à cobrança de valores por conta, viola o artigo 19.º, n.º 1, da Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977.*

*II — Pelo que o acto respectivo enferma de vício de violação de lei.*

Processo n.º 1090/03-30.

Recorrente: António Jorge, L.<sup>da</sup>

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – António Jorge, Lda, com sede em Santarém, não se conformando com a sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Santarém que julgou parcialmente procedente a impugnação judicial do acto de liquidação adicional de IVA e juros compensatórios relativos aos anos de 1994 a 1997, vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

a) A administração Fiscal errou, tecnicamente, ao aplicar o PRO RATA;

b) Negando à Impugnante o direito à dedução de IVA, parcialmente, ao incluir no denominador da fracção, a que se refere o nº 4 do artigo 23º do CIVA, o valor da Variação de Produção ou Obras em Curso;

c) A variação de produção ou obras em curso, corresponde a custos suportados por uma empresa num certo exercício, não integram o conceito de Volume de Negócios.

d) Com tal critério, a administração fiscal utilizou custos em duplicado que restringiram a percentagem de dedução de IVA a que o Sujeito Passivo tinha direito;

e) Violou a lei, nomeadamente o artigo 23º do CIVA e a Sexta Directiva do Conselho, no seu artigo 19º;

f) As liquidações de Imposto são ilegais por violação de lei e, ainda, porque, com o critério utilizado, o Estado incorreu em Dupla Tributação.

g) A douta sentença recorrida, ao confirmar o critério utilizado pela administração fiscal como sendo conforme ao disposto no artigo 23º do CIVA e ao artº 19º da sexta directiva do Conselho, interpretou mal e violou os citados preceitos legais.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

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

Por acórdão de 26 de Novembro de 2003, foi decidida a suspensão da instância até pronúncia do TJCE sobre questões de direito comunitário suscitadas no processo.

Por despacho de 26/5/05, o TJCE pronunciou-se sobre estas questões da seguinte forma, na parte decisória:

“O artigo 19.º, n.º 1, da Directiva 77/388/CEE do Conselho, 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, opõe-se a que, no denominador da fracção que permite o cálculo do pro rata de dedução, seja incluído o valor de obras em curso efectuadas por um sujeito passivo no exercício de uma actividade de construção civil, quando esse valor não corresponda a transmissões de bens ou a prestações de serviços que já tenha efectuado, que tenham sido inscritas na conta-corrente dos trabalhos e/ou que tenham dado lugar à cobrança de valores por conta”.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto teve vista do processo e não emitiu parecer, remetendo-se para o de fls. 286/287.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. A Ite encontrava-se, nos anos de 1994 a 1997, colectada em IRC (regime geral) e enquadrada, para efeitos de IVA, no regime normal,

com periodicidade mensal, pelo exercício da actividade de construção civil e obras públicas – CAE 45212, tendo por objecto empreitadas de obras públicas, construção civil, compra e venda de prédios e terrenos para construção e urbanizações.

2. Ao abrigo da ordem de serviço nº 9097 de 5. 9.1996, a Ite foi sujeita a visita de fiscalização, diligência no fim da qual e com data de 26.6.1997, se produziu o relatório de exame à escrita junto a fls. 193 segs. destes autos e *que aqui se tem por integralmente reproduzido*.

3. Os serviços de Fiscalização Tributária do Distrito de Santarém, após tal exame à escrita da Ite, concluíram, *em sede de IVA*:

- pela existência de dificuldades para a detecção exacta do imposto indevidamente deduzido em matéria de “custos gerais”, porquanto a Ite procedia a dedução na totalidade, quando as suas aquisições se destinavam a um sector isento e a outro tributável;

- na aquisição de imobilizado, este é considerado afecto ao sector sujeito a IVA (dedutível), sendo que no final dos exercícios parte do valor das amortizações desse imobilizado era distribuído ou considerado em sector de actividade isento;

- existiam documentos (*os identificados nos quadros de fls. 204 e 205*) que não preenchiam os requisitos do art. 35º CIVA.

4. Em face do apurado e descrito no ponto 3., o perito interveniente na indicada fiscalização procedeu à determinação do IVA que considerou a Ite haver deduzido indevidamente, por infracção ao disposto no art. 23º do CIVA e com base em “documentos sem forma legal”, bem como o imposto que não foi liquidado, tendo, para tanto, procedido aos cálculos e operações que se mostram desenvolvidas a fls. 208/210 dos autos, *cujos termos aqui se dão por integralmente reproduzidos*.

5. No seguimento, com base no conteúdo das respectivas notas de apuramento mod. 382, durante o ano de 1997, os competentes serviços da AF/AT efectuaram as liquidações adicionais de IVA e juros compensatórios, relativas aos anos de 1994 a 1997, identificadas nos documentos de cobrança de fls. 132 a 168 dos autos (*que aqui se têm por totalmente reproduzidos*), nos montantes de 9.456.794\$00 (IVA) e de 2.239.105\$00 (JC), num total de 11.695.899\$00, com termo do prazo de cobrança voluntária em 30.11.1997.

6. Em todas as notas de cobrança aludidas em 5. consta um carimbo relativo ao respectivo pagamento.

7. Notificada das liquidações identificadas em 5., a Ite apresentou, em 28.1.1998, reclamação graciosa que, até à data, 21.7.1998, da apresentação da p.i. deste processo de impugnação judicial não foi decidida.

8. Nos anos de 1994 a 1997, a Ite efectuou prestações de serviços (empreitadas) que lhe conferiam direito à dedução do IVA suportado nas aquisições e operações sujeitas a sisa (construção para venda), que não permitiam tal dedução.

9. Nesses mesmos anos, cerca de 50 % do volume de negócios da Ite foram empreitadas de construção de imóveis para cooperativas de habitação e para autarquias, liquidando IVA a 5 % e deduzindo a 17 % (16 % em 1994), enquanto em cerca de 20 % do volume de negócios liquidou imposto a 17 % (16 % em 1994) e no restante tratou-se de operações sujeitas a sisa, isentas e sem direito a dedução de imposto.

10. A fim de instruir e informar a reclamação graciosa apresentada pela Ite, os serviços de fiscalização da DF de Santarém procederam a “análise detalhada” e concluíram que, com relação às correcções efectuadas

no âmbito da 1ª fiscalização, em matéria de “imobilizado”, são certos os valores indicados pela lte nos arts. 20º e 21º da p.i. deste processo (*correspondentes aos arts. 17º e 18º da petição de reclamação*).

11. A lte não deduziu o montante de 69.700\$00, corrigido pela fiscalização, a título de IVA, referente à factura nº 16 de 26.4.1995.

3 – Nas conclusões da sua motivação do recurso, a recorrente suscita a questão de interpretação da 6ª Directiva do Conselho de 17/5/77 (77/388/CEE), concretamente do seu artº 19º.

Sendo assim, a questão que é suscitada nos autos e que constitui o mérito do recurso da impugnante é a de saber se, sendo o sujeito passivo uma empresa que se dedica à actividade imobiliária, efectuando obras em dois sectores de actividade, sendo um a construção de edifícios para venda (isento de IVA) e outro o de empreitadas (sujeito a esse imposto), para calcular a percentagem de dedução de IVA ou pro rata suportado por aquele sujeito passivo na aquisição de bens e serviços afectos a ambas as actividades, deve ou não considerar-se no denominador da fracção para o seu cálculo, para além do volume anual de negócios, o valor de obras em curso no final de cada ano e ainda não comercializadas e cujo valor não foi recebido total ou parcialmente.

Ora, segundo o acórdão do TJCE, transcrito acima, “no sistema da Sexta Directiva, o factor gerador do imposto, a sua exigibilidade e a possibilidade de dedução estão ligados à realização efectiva da entrega ou da prestação de serviços, a não ser nos casos de pagamento por conta, em que o imposto se torna exigível no momento da cobrança. O artigo 19.º, n.º 1, não contém qualquer menção que exclua a aplicação desta regra geral no cálculo do pro rata de dedução, e nada na redacção desta disposição leva a pensar que o sistema contém uma derrogação no que respeita ao facto de se tomarem em consideração, no denominador da fracção que permite o cálculo do pro rata, operações ainda não realizadas, além das que deram lugar a pagamentos por conta ou a facturação parcial dos trabalhos realizados.

Nesta perspectiva, é contrário a este sistema admitir que a determinação do domínio da dedução possa ter em conta operações ainda não efectuadas e cuja realização futura pode não se concretizar, quando o facto gerador do imposto e, conseqüentemente, o direito a uma dedução dependem da realização efectiva de uma operação. Ora, na medida em que não foram objecto de facturação pelo sujeito passivo, de facturação parcial ou de qualquer pagamento por conta, as obras em curso não constituem transmissões de bens ou prestações de serviços já efectuadas por este último, nem qualquer outra situação que consubstancie o facto gerador da exigibilidade do imposto. Não devem, portanto, ser incluídas no denominador da fracção referida no artigo 19.º, n.º 1, da Sexta Directiva, no cálculo do pro rata de dedução”.

E esta decisão, ao concluir que o artigo 19.º, n.º 1, da Directiva 77/388/CEE do Conselho, de 17 de Maio de 1977, relativa à harmonização das legislações dos Estados-Membros respeitantes aos impostos sobre o volume de negócios – Sistema comum do imposto sobre o valor acrescentado: matéria colectável uniforme, opõe-se a que, no denominador da fracção que permite o cálculo do pro rata de dedução, seja incluído o valor de obras em curso efectuadas por um sujeito passivo no exercício de uma actividade de construção civil, quando esse valor não corresponda a transmissões de bens ou a prestações de serviços que já tenha efectuado, que tenham sido inscritas na conta-corrente dos

trabalhos e/ou que tenham dado lugar à cobrança de valores por conta, esclareceu definitivamente a questão de fundo que aqui se discutia e esclareceu no sentido defendido pela impugnante.

A jurisprudência do TJCE tem carácter vinculativo para os tribunais nacionais, em matéria de direito comunitário, como tem vindo a ser pacificamente aceite e é corolário da obrigatoriedade de reenvio imposta pelo artº 234º do Tratado de Roma (artº 177º na redacção inicial).

Pelo exposto e sendo assim, como é, o acto de liquidação que aqui se syndica não se pode manter, na medida em que enferma de vício de violação de lei.

4 – Nestes termos, acorda-se em conceder provimento ao recurso, em revogar, nesta parte, a sentença recorrida e julgar totalmente procedente a impugnação.

Sem custas.

Lisboa, 9 de Novembro de 2005. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Vitor Meira*.

## Acórdão de 9 de Novembro de 2005.

### Assunto:

*Impugnação judicial. Recurso jurisdicional de acórdão do TCA. Matéria de facto. Poderes de cognição do STA. Fundada dúvida (artigo 121.º do CPT).*

### Sumário:

- I — *Nos processos inicialmente julgados pelos TT de 1.ª instância o STA apenas conhece de matéria de direito — artigo 21.º, n.º 4, do ETAF e 722.º, n.º 2, do CPC.*
- II — *Porque assim, se nas alegações e conclusões de recurso de decisão proferida pelo Tribunal Central Administrativo, prolatado já sobre decisão de TT de 1.ª Instância, o recorrente se limita a questionar apenas aquela matéria de facto e os juízos que, na mesma sede, o tribunal recorrido formulou, não afrontando ou controvertendo o decidido quanto ao direito aplicável e aplicado, o recurso jurisdicional não pode proceder.*
- III — *A fundada dúvida a que se refere o artigo 121.º do CPT é a que há-de de resultar da consideração de toda a prova levada ao processo, quer pela administração fiscal, quer pelo contribuinte, quer ainda a que porventura se recolha ao abrigo do disposto no artigo 40.º, n.º 1, do mesmo diploma legal.*
- IV — *E o juízo que sobre ela se produzir integra ainda matéria de facto insindicável pelo STA, enquanto tribunal de revista.*

Processo n.º1470/03.

Recorrente: FOZCONTA — Material de Escritório e Contabilidade, L.da

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.º Sr. Cons.º Dr. Alfredo Madureira.

Em conferência, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

Inconformada com o aliás douto acórdão do Tribunal Central Administrativo que lhe negou provimento ao recurso que antes interpusera da decisão do TT de 1ª Instância de Coimbra que, por sua vez, julgou improcedente a impugnação judicial deduzida contra a liquidação adicional de IRC relativo ao exercício de 1992, efectuada pelos métodos indiciários, nos termos do artº 51º do CIRC, dele interpôs o presente recurso jurisdicional para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo, a Impugnante Fozconta – Material de Escritório e Contabilidade, Lda., nos autos convenientemente identificada.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso e, pugnando pela revogação do julgado, formulou, a final, as seguintes conclusões:

A) *O recurso aos métodos indiciários está previsto no art.º 51º do CIRC e só pode ocorrer se se verificarem algumas das situações nele previstas, o que não acontece nos presentes autos, pois, para além do relatório declarar expressamente que “a contabilidade não tem irregularidades”, não apresenta quaisquer factos demonstrativos de preenchimento das diversas alíneas do art.º 51º, n.º 1 do CIRC.*

B) *Por isso e pela não verificação de qualquer dos fundamentos previstos no art.º 51º, n.º 1 do CIRC é ilegal o recurso aos métodos indiciários.*

C) *Segundo a jurisprudência e a doutrina citadas, o recurso aos métodos indiciários apenas é possível se se verificarem em concreto um ou vários dos fundamentos legalmente previstos.*

D) *O acórdão recorrido aceitou como relevantes os pagamentos por caixa por não admitirem qualquer controlo interno, quando não existe qualquer norma legal que imponha procedimentos de pagamentos por cheques ou outros semelhantes e aceitou ainda como sendo implicitamente ilegais os empréstimos dos sócios, quando a remuneração é baixa, fundamento que também não consta do CIRC para justificar o recurso a métodos indiciários, sendo certo que os suprimentos e os empréstimos dos sócios são legalmente admitidos pelo Cod. Comercial.*

E) *Os serviços prestados e não facturados são serviços não remunerados, como se alcança dos depoimentos prestados e sobretudo das vantagens comerciais que resultam de não remunerar esses pequenos serviços prestados a pessoas singulares, face aos rendimentos que advêm das empresas com maior volume de serviços a que essas pessoas estão ligadas.*

F) *Por fim, o facto de outra empresa utilizar o mesmo espaço da recorrida só era fundamento de recurso a métodos indiciários se ela pagasse qualquer quantia e a mesma não fosse levada à contabilidade, e está provado que a recorrente utiliza essas instalações e também permite que outrém as utilize gratuitamente, pelo que não há aqui qualquer alteração patrimonial ou qualquer fuga que justifique à luz das normas legais, o recurso aos métodos indiciários.*

G) *Sobre a segurança e a credibilidade com que deve ser visto o relatório dos TVT, está o facto de, logo em sede de reclamação para a Comissão de Revisão, foi reconhecido que muitos dos valores “apurados” não correspondiam à verdade, bem como não foi reconhecida a utilização por terceiros de arrendados com custos suportados pela ora impugnante.*

H) *Merece aqui especial destaque o relevo dado pelo acórdão à informação constante do relatório do Técnico Fiscal de que “.. se lhe (ao sócio maioritário) não conhecem rendimentos..”, dado que em circunstância alguma, pode a situação patrimonial do sócio, ser fundamento de recurso a métodos indiciários. Estamos perante uma devassa da vida privada, absolutamente inaceitável.*

I) *O acórdão recorrido tem uma contradição flagrante, pois, na pág. 13, afirma que “...cabia à Fazenda Pública... o ónus de provar os pressupostos da tributação por métodos indiciários...” e, na pág. 15, escreve-se que “cabia à impugnante, no âmbito do ónus probatório que sobre si impende... ter vindo trazer aos autos prova certa e segura, tendo em vista os indícios seguros em que a AF se fundou para a passagem aos métodos indiciários...”, ou seja, nesta parte do acórdão, a AF JÁ ESTÁ DISPENSADA DA PROVA DESSES FUNDAMENTOS, os quais são havidos como certos e seguros....Por provirem da FP.*

J) *Por não verificação de qualquer dos fundamentos previstos no art.º 51º, n.º 1 do CIRC é ilegal o recurso aos métodos indiciários, pelo que, pela procedência da questão prévia suscitada, deve a presente impugnação ser já julgada procedente.*

K) *Quanto aos factos provados, o acórdão foi seguidista quanto à decisão da 1ª Instância e refugiou-se na remissão para os lucros indicados pelo relatório dos TVT e não teve em conta que os rendimentos que são indicados como omitidos se trata de situações não remuneradas, ponto este em que é manifestamente omissa a decisão recorrida.*

L) *O acórdão recorrido afirma o ónus da prova da recorrente, quando atentas as presunções legais do direito tributário, esse ónus cabe à Fazenda Pública, dado que, após a entrada em vigor do Código de Processo Tributário vigora o princípio da verdade dos actos do cidadão - contribuinte, como se alcança do preâmbulo do Dec. Lei n.º 154/91, de 23 de Abril que o aprovou.*

M) *Além disso e nos termos do art.º 121º. do mesmo diploma legal - mesmo na redacção que lhe é dada pelo Dec. Lei no. 165/95, de 15 de Julho - a dúvida fundada sobre a existência e qualificação do facto tributário determina a anulação do acto impugnado, ou seja, a ora impugnante goza da presunção de anulabilidade do acto, pelo que, ao menos, por aplicação do disposto no art.º 121º. do Cod. Proc. Tributário, há dúvida sobre a existência do facto tributário, pelo que a ora impugnante goza da presunção de anulabilidade do acto, por a manifesta insuficiência dos elementos que lhe foram notificados, como se alcança do doc. 1 que ora se junta.*

N) *Ora, nos termos do art.º 350º. do Cod. Civil e sobre presunções legais, determina-se que “quem tem a seu favor a presunção legal escusa de provar o facto que ela conduz” e que “as presunções legais podem, todavia, ser ilididos mediante prova em contrário, excepto nos casos em que a lei o proibir”.*

O) *Mas o acórdão recorrido fez fazer tábua rasa desses princípios, segundo os quais a regra é a da verdade das declarações dos contribuintes e é a Fazenda Pública que tem de ilidir essa presunção e não o contrário.*

P) Além disso, o acórdão recorrido **negou à recorrente a hipótese de demonstrar a inverdade dos factos constantes do relatório fiscal**, como se demonstrou **não procedendo minimamente à reapreciação da prova produzida**, como resultava das conclusões formuladas, pelo que com decisões como a que consta do acórdão recorrido é difícil conseguir-se esse desiderato, **senão mesmo impossível**.

Q) O acórdão recorrido é assim ilegal, pois viola o legalmente disposto no **art.º 51.º do CIRC**, sendo inaceitáveis os argumentos que levaram ao seu afastamento, violando as normas legais que se deixam referidas nas conclusões supra enunciadas.

R) Além disso, o acórdão recorrido é **NULO**, por não conhecer das questões suscitadas nas alegações de recurso quanto à alteração da matéria de facto

S) Por fim, o mesmo acórdão é ilegal, por violar as normas sobre presunções, em especial o **art.º 121.º do CPT** aplicável ao caso e o **art.º 350.º do Cod. Civil**, pelo que deve ser revogado, como é de lei e de **JUSTIÇA**:

Não foram apresentadas quaisquer contra alegações.

O Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal emitiu, depois, mui douto parecer, evidenciando bem proficientemente o infundado do presente recurso jurisdicional, opinando antes e consequentemente pela integral confirmação do impugnando julgado.

Sustenta para tanto que, por um lado, “*Não se verifica a arguida nulidade por omissão de pronuncia sobre as questões suscitadas...*” uma vez que “*...elas foram apreciadas de forma discriminada e exaustiva na fundamentação do aresto impugnado(n.º 4 de fls. 328/329)*”;- **conclusão R** -;

Por outro que, ao contrario do alegado pela Recorrente – **conclusões A/LP e Q** - , no caso *sub judicio*, não só o recurso aos métodos indiciários na determinação da matéria colectável, previsto no **art.º 51 do CIRC**, estão *plasmados no probatório do acórdão a fls. 327 v.º a 328*, como a controvérsia proposta sobre o alegado erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa não pode ser sindicada por este Supremo Tribunal que, enquanto tribunal de revista, tem os seus poderes de cognição limitados à matéria de direito, nos termos do **art.º 21 n.º 4 do ETAF** e do **art.º 722.º n.º 2 do CPC**; e;

Por fim, quanto **às conclusões M/O**, em virtude de, sustenta, ao tribunal recorrido já em face da prova produzida não se ter colocado a questão da interpretação e aplicação do disposto no artigo 121.º do CPT pois se lhe não suscitou qualquer fundada dúvida sobre a existência ou quantificação do facto tributário.

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:

a) O acto impugnado teve por base o relatório elaborado em 93.09.03, constante de fotocópias de fls. juntas aos autos;

b) Não existem na impugnante procedimentos de controlo interno impeditivos do confronto entre verbas que transitam por caixa e a efectivação das operações, bem como a sua relevação em proveitos;

c) As instalações comportam 6 a 7 terminais computador, estando a gerar custos mais de três dezenas;

d) Foi verificada a existência de clientes com trabalho feito pela Fozconta, mas sem qualquer facturação;

e) Também de arrendamento em que a Fozconta é inquilino, com custos de rendas suportadas, mas cuja utilização é efectuada pela Imofigueira, empresa do Grupo, sem a respectiva contrapartida em proveitos a título de renda ou outro;

f) Há, assim, omissões de proveitos, provenientes de prestações de serviços de contabilidade não facturadas a clientes, 75, 132 e 144 meses em 1990, 1991 e 1992, respectivamente;

g) Custos com pessoal, da esposa do sócio gerente, quando esta não executa qualquer trabalho para a empresa;

h) Computadores e viaturas que não estão nem estiveram ao serviço da actividade;

i) Apesar de prestar serviços de formação profissional, e por isso percebendo, em 1991 e 1992, os respectivos subsídios, operações que não dão direito a dedução, não utilizou qualquer dos métodos previstos no **art.º 23.º do CIVA**;

j) Não reteve IRS, nem declarou rendimentos pagos, sujeitos a este imposto;

l) O Ford Fiesta (93-89-AE) é conduzido e utilizado pela esposa do gerente na sua vida particular;

m) O BMW 316 NQ-64-67 é conduzido e utilizado pelo Sr. António Moreira Fonseca, na sua vida particular e nas diversas actividades caracterizadas (Imofigueira - Construção Civil, Seguros, Assuntos Desportivos);

n) A afectação destas duas viaturas nada tem a actividade da Fozconta.;

p) As despesas com rendas, reparações e seguros referentes a estas viaturas, ascendem a:

1990 456.280\$00

1991 1.269.991\$00

1992 3.218.649\$00;

q) A conta 62.22.03 - F.S.E. - Seguros, foram imputados os custos -elencados a fls. 43 dos autos;

r) Assinalando-se um seguro de acidentes pessoais em 1992 no valor de **485.519\$00** e os seguros de vida - “Plano poupança, Reforma”, nos montantes de 289.488\$00, em 1990, 301.488\$00, em 1991, e 267.428\$00 em 1992;

s) Sobre o valor de aquisição das duas fracções autónomas adquiridas em 1988 por 12.000 contos, tem sido praticada a reintegração, à taxa de 2%, de 240 contos.

A que, nos termos da alínea a) do n.º 1 do **art.º 712.º do CPC**, se acrescenta mais a seguinte alínea em ordem a constar do probatório os exactos fundamentos em que se fundou a AF para lançar mão dos métodos indiciários:

t) A impugnante possuía contabilidade regularmente organizada, apresentando porém:

Inexistência de controlo interno, que inviabiliza qualquer conclusão a tirar, nomeadamente o confronto entre verbas avultadas que transitam por caixa e a efectivação das operações, bem como a sua relevação em proveitos.

Contabilmente, (apesar de se emitirem facturas a clientes e estes pagarem normalmente a trinta dias), a empresa tem apenas a conta global de clientes. Assim não se sabe como determinado cliente pagou nem qual o destino do meio de pagamento;

*Elevados montantes de empréstimos de sócios, que transitam por caixa nas mesmas condições, quando é sabido que o sócio maioritário (ou único) apenas retira como remuneração cerca de 600 a 800 contos por ano e que não distribui lucros nem se lhe conhecem outros rendimentos, já que as actividades conhecidas onde participa ou têm resultado negativo ou poucos lucros.*

*Assim e em contos 1992*

*Rendimentos declarados individualmente (categoria C) negativo*

*Saldo dos suprimentos em 31.12 15.892*

*Varição dos suprimentos + 8.968*

*- As situações descritas, espelham bem como esta contabilidade não atinge o objectivo principal das demonstrações financeiras, preconizado no n.º 3.1 do Plano Oficial de Contabilidade, aprovado Dec. - Lei n.º 410/89, de 21 de Novembro, de que aqui faremos uma curta citação: “A informação deve ser compreensível aos que a desejem analisar e avaliar (Administração Pública incluída), ajudando-os a distinguir os utentes dos recursos económicos...”;*

*- Prestações de serviços a clientes, com custos suportados pela Fozconta, que não constam - de qualquer facturação nos respectivos meses, ou mesmo sem qualquer facturação;*

*- Arrendamento em que a Fozconta é inquilina, com custos de rendas suportadas, mas cuja utilização é efectuada pela Imofigueira e pela Fozvenda, empresas do grupo sem a respectiva contrapartida em proveitos a título de renda ou outro;*

*propomos, porque existem indícios fundados de que a contabilidade não reflecte a exacta situação patrimonial e o resultado efectivamente obtido, a determinação do lucro tributável por métodos indiciários, nos termos do art.º 51º do CIRC, nomeadamente as suas alíneas a) e d) do n.º1 e n.º2.*

E, com base na transcrita factualidade, houve por bem negar provimento ao recurso jurisdicional que apreciava, pois sufragou entendimento de que o controvertido recurso a métodos indiciários para determinação da matéria colectável do referido exercício de 1992 encontrava suporte nos *indícios de facto* que enunciou e que considerou como *fundados e seguros* para concluir que a Administração Fiscal *carreou elementos certos e determinados donde se pode extrair que a contabilidade da impugnante não reflectia a totalidade das operações realizadas,*

Pois considerou além do mais que *“... Pela matéria constante das alíneas b), d), f) e t) apurada pela fiscalização tributária constante do relatório do exame à escrita da impugnante e não contrariada por qualquer outra prova, e também não tendo no presente julgamento a mesma sido infirmada, designadamente a falta de procedimentos de controlo entre as verbas que transitam por caixa e a efectivação das operações e consequente relevação em proveitos, trabalho prestado a clientes sem facturação emitida, elevados montantes de suprimentos inclusive do sócio maioritário, que no entanto não se lhe reconhecem rendimentos, e nas actividades conhecidas, não apresentam resultados positivos, custos de rendas de edifício onde outra empresa se encontra instalada...”.*

Mais concluindo que *“... Face a tais anomalias, não permitindo através da contabilidade da impugnante apurar a verdadeira situação patrimonial da empresa e nem o resultado efectivamente obtido, não restava outro caminho à AF senão lançar mão de tais métodos indiciários...”*,

Pois, *“... no caso ... o que se encontra em causa é uma falta generalizada de credibilidade da sua escrita comercial ...”.*

E, *“... apesar de a contribuinte ter posto em causa os pressupostos em que se fundou a AF para lançar mão dos métodos indiciários, ... , a verdade é que não veio produzir pertinente prova ...”*, não tendo assim *“... logrado provar que esses pressupostos são errados ou desajustados ...”.*

Para, a final, confirmar a sentença do TT de 1ª instância de Coimbra e, consequentemente, a também decretada improcedência da impugnação judicial.

É contra o assim decidido que continua a insurgir-se a Impugnante, nos termos das transcritas conclusões do presente recurso jurisdicional.

A sindicância agora proposta envolve, em síntese e fundamentalmente, a afronta à factualidade estabelecida pelo impugnado acórdão do Tribunal Central Administrativo – cfr. conclusões A) a L) e P) e Q) -, a invocada omissão de pronúncia quanto ao julgamento da matéria de facto – conclusão R) – e ainda a alegada ocorrência/verificação de dúvida fundada sobre a existência e qualificação do facto tributário, nos termos do convocado art.º 121º do CPT – conclusões M) a O) -.

Não lhe assiste porém razão e, tal como vem motivado e concluído, o presente recurso está antes e irremediavelmente condenado ao insucesso.

Isso mesmo anotava já o Excelentíssimo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal – cfr. parecer de fls. 353 -.

É, com efeito, sabido e reiteradamente afirmado pela jurisprudência deste Tribunal Superior que, este, enquanto tribunal de revista, nos processos inicialmente julgados pelos TT de 1ª Instância e salvo matéria do conhecimento oficioso, têm os seus poderes de cognição circunscritos exclusivamente à matéria de direito - cfr. art.º 21º n.º 4 do ETAF e art.º 722º n.º 1 e 2 do CPC -, fixando-se o objecto e alcance impugnatório dos recursos jurisdicionais pelas conclusões das respectivas alegações, já em cumprimento do ónus legalmente imposto ao recorrente – arts. 684º e 690º do CPC -.

Ora, compulsadas estas e as alegações que as suportam, importa concluir que, com elas, designadamente com as conclusões A) a L) e P) e Q) a Recorrente mais não faz do que reequacionar questões que se prendem ou têm com a fixação dos factos materiais da causa e com os juízos que, ainda nesta sede, deles importava retirar e que, por não demandarem a interpretação de qualquer norma jurídica, haverão de qualificar-se como verdadeiros juízos de facto também.

Porque assim, importa antes reter como definitivamente assente e inquestionável a matéria de facto fixada pela impugnada decisão, bem assim como os juízos que, nesta sede, se formularam,

Uma vez que o eventual erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais da causa, para relevar efeito útil, haveria de emergir de *“... disposição expressa da lei que exija certa espécie de prova para a existência do facto ou que fixe a força de determinado meio de prova.”* - cfr. art.º 722º n.º 2 do CPC -, erro que, aliás, não só não vêm sequer alegado e muito menos demonstrado,

Designadamente no que concerne à também *requerida aplicação ao caso do disposto no art.121º do CPT.*

Nesta sede e como clara e inequivocamente emerge do sentido decisório do impugnado aresto, ao Tribunal Recorrido não se suscitaram

quaisquer dúvidas acerca da existência e qualificação dos factos tributários, pelo que se lhe não impunha aplicar ou interpretar o convocado preceito do direito adjectivo tributário.

A *fundada dúvida* a que se refere o art.º 121º do CPT é a que há-de resultar da consideração de toda a prova levada ao processo, quer pela administração fiscal, quer pelo contribuinte, quer ainda a que porventura se recolha ao abrigo do disposto no art.º 40º n.º 1 do mesmo diploma legal.

E o juízo que sobre ela se produzir integra ainda matéria de facto insindicável pelo STA, enquanto tribunal de revista.

Pois saber se, perante a prova produzida, há dúvidas sobre a existência de um facto tributário é ainda questão essencialmente de facto que, para ser resolvida, não envolve a aplicação de qualquer norma jurídica e não cabe, por isso mesmo, nos poderes de cognição deste Supremo Tribunal Administrativo. - cfr. art.º 21º n.º 4 do ETAF, na redacção anterior à reforma e aqui aplicável -.

No mesmo sentido decidiu este Supremo Tribunal, entre outros, no acórdão de 13.11.2002, processo n.º 1015/02, nele se tendo sumariado:

*I - O STA, actuando como tribunal de revista, não conhece de matéria de facto - art.º 21 n.º 4 do ETAF e 722º do CPC.*

*II - Pelo que não pode apreciar a existência de “fundada dúvida”, para efeitos contemplados no art.º 121º do CPT, quanto à existência dos factos tributários e respectiva quantificação.*

*III - Tendo a Administração tributada com recurso a métodos indicatórios, cabe-lhe o ónus da prova da verificação dos pressupostos legais que legitimam a sua actuação e ao contribuinte o da existência de erro na quantificação do facto tributário.*

Por último, e quanto à alegada omissão de pronúncia sobre o julgamento da matéria de facto pelo tribunal *a quo* - conclusão R) das alegações do presente recurso jurisdicional, nos termos dos arts.º 668º, n.º 1, al. d) do CPC e art.º 125º do actual CPPT -, é antes bem manifesto que se não verifica ocorrer a apontada nulidade;

Atente-se, por suficientemente elucidativo, no teor do extenso texto levado ao ponto 4 do sindicado aresto, que ora consta de fls. 328, 328 v.º, 329 e 329 v.º, e onde discriminada e exaustivamente se emite pronúncia e decisão sobre o questionado julgamento da matéria de facto.

Ora, é sabido que, o juiz deve conhecer e resolver todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão resulte prejudicada pela solução dada a outras - cfr. arts. 668º n.º 1 al d) e 660º n.º 2 do CPC -.

E que mesmo a eventual não consideração de algum dos argumentos invocados demanda antes erro de julgamento e não nulidade da decisão.

Improcedem assim todas as conclusões do presente recurso jurisdicional.

Termos em que acordam os Juízes desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar-lhe provimento ao recurso e em confirmar a decisão recorrida.

Custas pelo Recorrente, fixando a procuradoria em 50%.

Lisboa, 9 de Novembro de 2005. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 9 de Novembro de 2005.

Processo n.º 1838/03.

Recorrente: Cristóvão Augusto Belfo e Esposa.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Alfredo Madureira.

Em conferência, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

Requerimento de fls. 300 e 301.

Cristóvão Augusto Belfo e mulher, notificados do acórdão desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo que lhes negou provimento ao recurso jurisdicional que haviam interposto do acórdão do TCA, vieram agora requerer a esclarecimento daquele aresto.

Para tanto sustentam dever esclarecer-se porque:

1º - “*este acórdão não se pronunciou sobre a ilegalidade invocada pelos recorrentes na conclusão 2ª do seu recurso...*”;

2º - “*... se este Supremo Tribunal pode ou não apreciar se o TCA fez ou não bom uso das disposições legais nas quais fundamentou a sua decisão de alterar a matéria de facto vinda da 1ª instância.*”;

3º - “*... na parte em que diz respeito aos motivos porque não se debruçou sobre a interpretação jurídica da escritura de fls. 114 e ss através da qual se formalizou o acto de transferência subjectiva da unidade hoteleira em causa...*”; e

4ª - “*... esclarecer se o acórdão aclarando baseou a sua decisão no facto de ser matéria para ele não sindicável a fixação dos seguintes elementos, considerados como elementos de facto (ou juízo de facto?).*”.

Não invocam qualquer norma ou preceito legal que viabilize, permitindo, a requerida esclarecimento.

O Ex.º Sr. Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal teve vista nos autos - cfr. fls 303 -.

E a Requerida Fazenda Pública pronunciou-se pelo indeferimento do pedido com base no sustentado entendimento de que se não verificam os necessários pressupostos legais - cfr. art.º 669º, n.º 1 al. a) do CPC - uma vez que, ao contrário do alegado, “*... o douto Acórdão não enferma de qualquer obscuridade ou ambiguidade, sendo perfeitamente claro em toda a sua extensão, designadamente, quando se pronuncia sobre a conclusão 2 das alegações dos recorrentes, no sentido de que nada obstava a que o tribunal ora recorrido efectuasse a reapreciação crítica das provas produzidas e operasse as alterações que, em seu prudente critério os elementos de prova determinaram, em cumprimento do artigo 712º do CPC.*”.

Tomados os vistos legais, cumpre decidir.

Tal como emerge dos termos em que se mostra formulado o pedido apenas pode lograr subsunção ao disposto no art.º 669º n.º 1 al. a) do CPC, aqui aplicável ex vi do disposto nos artigos 716º, 749º e 762º do mesmo diploma legal e artigos 2º al. f) e 281º do CPPT e 169º do CPT.

Ora, assim e como sucinta mas proficientemente evidencia a Requerida Fazenda Pública o pedido formulado não pode lograr qualquer provimento ou deferimento.

Com efeito e tal como a doutrina vem ensinando, para poder lograr deferimento pedido de esclarecimento formulado ao abrigo do convocado preceito da lei adjectiva imperioso seria que o Requerente invocasse e

demonstrasse alguma obscuridade ou ambiguidade que a questionada decisão porventura contivesse.

Obscuridade e ambiguidade que, como já ensinava Alberto dos Reis, só se verificam quando ela, a decisão, *contém algum passo cujo sentido seja ininteligível ou quando alguma passagem se preste a interpretações diferentes*.

E a jurisprudência vêm precisando, com absoluta uniformidade de entendimento, que *obscuridade* consiste em ininteligibilidade, no sentido de não ser entendível ou compreensível pelo seu destinatário, e que a *ambiguidade* relevante se traduz na susceptibilidade de determinada passagem do texto ser passível de duas ou mais interpretações diferentes.

Ora nada disso ocorre na situação ajuizada, nem o Requerente o alega sequer.

Ao contrário, é antes bem claro, quiçá manifesto, que o Requerente entendeu perfeitamente todo o sentido do questionado acórdão e o interpretou precisamente no sentido que este Supremo Tribunal e Secção lhe conferiu.

E isso mesmo decorre do próprio texto do requerimento que se aprecia.

Dele emerge antes e sem margem para quaisquer dúvidas não só que os Requerentes e o seu Mandatário Judicial entenderam bem perfeitamente o sentido dos questionados excertos, como apreenderam convenientemente o único e verdadeiro sentido que lhes foi emprestado pelo acórdão questionado.

É certo que com o sentido do decidido se não conforma ainda, porventura reclamando díspar decisão. Este meio processual não viabiliza, porém, tal desiderato. Esta discordância e não conformação não logram, nesta sede, qualquer efeito processual útil, como é sobejamente sabido.

Nada há pois a esclarecer ou aclarar.

Termos em que acordam os Juízes desta Secção em indeferir o requerido.

Custas pelo Requerente, fixando a taxa de justiça em 99 Euros.

Lisboa, 09 de Novembro de 2005. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 9 de Novembro de 2005.

### Assunto:

*Contribuições para a segurança social. Impugnação judicial. Erro na forma de processo. Inviabilidade de convalidação. Nulidade de todo o processo.*

### Sumário:

*I — Na impugnação judicial são apreciados vícios que afectem a validade do acto impugnado, admitindo-se no artigo 99.º do CPPT que seja fundamento de impugnação qualquer ilegalidade.*

*II — Estas ilegalidades são apenas as que afectem a validade ou existência do acto, pelo que as circunstâncias posteriores à sua prática, que não afectam a sua validade, mas que possam afectar a exigibilidade da obrigação tributária liquidada, como acontece com o pagamento da dívida exequenda, são fundamento da oposição à execução fiscal, nos termos do disposto no artigo 204.º do CPPT, não podendo, em regra, ser apreciadas em processo de impugnação judicial.*

*III — Encontrando-se pendente processo de oposição à execução fiscal, em que a petição inicial é perfeitamente igual à da impugnação judicial interposta pelo mesmo contribuinte, quer quanto à causa de pedir e ao pedido, a convalidação é um acto inútil.*

*IV — Pelo que, ocorrendo erro na forma de processo e sendo a convalidação inútil, está-se perante uma situação de nulidade de todo o processo que conduz à absolvição da instância (cfr. artigos 288.º, alínea b), e 494.º, alínea b), do CPC).*

Processo n.º 1908/03-30.

Recorrente: Solimpa II — Empresa de Limpezas, L.ª

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Solimpa II – Empresa de Limpezas, Lda. -, com sede na rua de Francos, 400, Porto, não se conformando com a sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, que julgou improcedente a impugnação judicial que deduziu contra a liquidação e contra a execução fiscal nº 3387-01/101607.5, referente a dívidas à Caixa de Previdência/CRSS, no valor de 1.123.807\$00, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1. O art. 102 do CPPT nunca fala em extracção de certidão executiva para contagem da fixação do prazo de 90 dias.

2. Os factos tributários ali referidos exigem sempre a prévia notificação, citação, formação de presunção ou conhecimento dos actos lesivos por parte do contribuinte.

3. Só após a sua notificação, a sua citação, a formação de presunção ou o conhecimento de que fala a alínea f) do nº 1 do art. 102 é que se começam a contar os 90 dias,

4. A impugnação é atempada.

5. Também o art. 99 do CPPT não permite a interpretação que lhe foi dada pela sentença.

6. A impugnação judicial abrange qualquer ilegalidade.

7. As quatro alíneas insertas no art. 99 são exemplificativas.

8. Constituem objecto da impugnação judicial inclusivamente os actos da administração tributária expressamente referidos no texto destas alegações.

9. A presente impugnação judicial não violou a sua natureza jurídica nem existe erro na forma de processo que devesse conduzir à sua convalidação.



10. Foi violada a legislação citada nestas alegações e suas conclusões. A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser negado provimento ao recurso, uma vez que e por um lado, a “convolação em oposição está prejudicada pela sua oportuna dedução e, por outro, “a impugnação judicial deve ser rejeitada por falta de pressuposto procedimental”.

Por despacho do Relator foi ordenada a notificação das partes para que se pronunciassem sobre a possibilidade de absolver a Fazenda Pública da instância, por se poder estar perante uma situação de litispendência.

Apenas a recorrente se pronunciou sobre esta questão, defendendo que “os artºs 99º e 204º do CPPT têm fundamentos diversos com aplicação exemplificativa ou taxativa para deduzir qualquer contrariedade ao tributo que deu origem à execução.

Consequentemente, os mesmos factos invocados em impugnação judicial ou em oposição à execução terão que ser apreciados por um prisma diferente.

De qualquer forma, não se repete um procedimento judicial, cuja tramitação é diferente” (vide fls. 121).

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1- O 7º Serviço de Finanças do Porto instaurou o processo de execução nº 3387-01/101607.5 contra a impugnante por dívidas de Contribuições ao CRSS da Guarda dos meses de Julho de 2000 a Janeiro de 2001, no montante global de 1.123.807\$00, as quais foram apuradas face às correspondentes folhas de remunerações e deveriam ter sido pagas até ao dia 15 do mês seguinte àquele a que respeitavam - cfr. fls. 29 e segs;

1.1 - a certidão executiva foi extraída em 18/05/01;

2- A impugnante deduziu oposição à execução acima referida - pr. nº 01/900012.7-;

3 - Esta impugnação deu entrada no SF em 19/12/01 – fls. 02-.

3 – Importa, em primeiro lugar apreciar a questão da adequação do meio processual utilizado, questão esta que foi apreciada na sentença e que a recorrente censura nas conclusões da sua motivação do recurso, por que prejudicial.

Como decorre com evidência da petição inicial, a factualidade ali invocada não constitui fundamento de impugnação judicial, nomeadamente, os previstos no artº 99º do CPPT, como bem se anota na decisão recorrida.

Com efeito e como nos ensina o Conselheiro Jorge Sousa, in CPPT anotada, 4ª ed. pág. 441, “na impugnação judicial são apreciados vícios que afectem a validade do acto impugnado, admitindo-se neste art. 99.º que seja fundamento de impugnação qualquer ilegalidade.

Estas ilegalidades são apenas as que afectem a validade ou existência do acto, como se deduz da finalidade do processo de impugnação judicial, definida no art. 124.º deste Código.

As circunstâncias posteriores à prática do acto, que não afectam a sua validade, mas que possam afectar a exigibilidade da obrigação tributária liquidada são fundamento da oposição à execução fiscal, nos termos do art. 204.º deste Código, não podendo, em regra, ser apreciadas em processo de impugnação judicial”.

Voltando ao caso dos autos, o fundamento invocado pela recorrente, na sua p.i., como causa de pedir, prende-se com o eventual pagamento à exequente da dívida exequenda.

Ora, o pagamento da dívida exequenda tem a ver não com a validade ou existência do acto impugnado, mas com a sua inexigibilidade, que só pode ser conhecida em processo de oposição à execução fiscal, mas que não pode ser objecto autónomo de apreciação em processo de impugnação judicial.

Aliás e como também se refere na decisão recorrida, o pedido formulado na p.i. - “que se reduza o pedido exequendo aos seus justos limites e que se julgue irregular a liquidação de juros de mora...extinguindo-se a execução na parte correspondente” - também não é o próprio do processo de impugnação judicial - que visa a declaração da inexistência ou nulidade do acto de liquidação -, mas sim do processo de oposição à execução fiscal - que visa a sua extinção.

Por outro lado e a propósito do acto de liquidação nas contribuições para a Segurança Social, escreve ainda aquele Ilustre Conselheiro que, “nestes casos, não pode ser utilizado o processo de impugnação judicial ou a reclamação graciosa, pois os prazos para o seu exercício começam a correr na sequência de um prazo de pagamento voluntário, subsequente ao acto de liquidação (art. 102.º deste Código) não podendo correr um prazo de impugnação judicial ou reclamação graciosa antes do acto a impugnar, que é o objecto da impugnação, ser praticado.

Mesmo que se entenda que o acto de liquidação tem natureza declarativa e não constitutiva, que a obrigação tributária já existe antes do acto e que a lei, no caso das contribuições referidas, atribui ao contribuinte o dever de calcular o imposto devido, a situação não se altera para este efeito, pois o que está em causa na impugnação é saber se a declaração dessa obrigação preexistente foi ou não correctamente efectuada e esta correcção ou incorrecção só pode ser apreciada, obviamente, depois de ser feita tal declaração.

Assim, a certidão para fins executivos que constitui o acto de liquidação, apenas é extraída caso o contribuinte não efectue o pagamento das contribuições no prazo legal, e, por isso, o acto a impugnar será sempre, forçosamente, posterior ao termos do prazo de pagamento voluntário da dívida, não prevendo a lei qualquer meio para a sua impugnação contenciosa.

Por igual razão, terá de reconhecer-se que é a oposição fiscal o meio adequado para impugnar a liquidação de juros de mora contida no título executivo, já que se trata de um único acto de liquidação e em relação a essa dívida não é assegurada qualquer via autónoma de impugnação do acto da entidade emitente do título executivo” (ob. cit. pág. 908).

Sendo assim, o meio adequado para reagir contra o acto tributário em causa não era a impugnação judicial, mas sim a oposição à execução fiscal.

Pelo que improcede, assim, o recurso nesta parte.

4 – E existindo erro na forma de processo, este deveria ser convalidado para a forma adequada, anulando-se todos os actos que não possam ser aproveitados (cfr. artº 97º, nº 3 da LGT, 98º, nº 4 do CPPT e 199º, nº 1 do CPC).

No entanto, sendo a convolação ditada por razões de economia processual, ela não poderá ser efectuada quando elas não existem.

Ora e como resulta de fls. 91 e segs., encontra-se pendente, no Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, um processo de oposição à execução fiscal interposto pela agora recorrente, em que a petição inicial é perfeitamente igual à destes autos, quer quanto à causa de pedir e quer quanto ao pedido, mudando apenas a forma do processo utilizado.

Sendo assim, a convolação é um acto inútil.

Pelo que, ocorrendo erro na forma de processo e sendo a convolação inútil, está-se perante uma situação de nulidade de todo o processo que conduz à absolvição da instância (cfr. artºs 288º, al. b) e 494º, al. b) do CPC) (neste sentido, vide Acórdão do STA de 6/10/05, in rec. nº 1.166/04).

5 – Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao presente recurso, anular o processo e, em consequência, absolver a Fazenda Pública da instância, ficando, assim, prejudicada a apreciação do mérito das restantes questões.

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

Lisboa, 9 de Novembro de 2005. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Vítor Meira*.

### Acórdão de 16 de Novembro de 2005.

#### Assunto:

*Anulação de venda. Processo de execução fiscal. Falta de apensação a processo de falência. Nulidade processual.*

#### Sumário:

- I — *Constitui nulidade processual, à face do artigo 201.º, n.º 1, do C. P. C., por ser susceptível de ter influência na decisão do processo de execução fiscal, a falta da sua apensação a processo de falência, nos termos do artigo 180.º do C. P. P. T.*
- II — *É a relevância dessa omissão para a decisão do processo de execução fiscal a que importa considerar para aferir da existência de tal nulidade.*
- III — *Tal nulidade pode servir de suporte a anulação da venda, nos termos dos artigos 257.º, n.º 1, alínea c), do C. P. P. T. e 909.º, n.º 1, alínea c), do C. P. C.*

Processo n.º 311/05-30.

Recorrente: Banco Espírito Santo, S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.mo Sr. Cons.º Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – BANCO ESPÍRITO SANTO, S.A., requereu ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra a anulação da venda de um imóvel efectuada no processo de execução fiscal n.º 3611-96/102233.4.

O Meritíssimo Juiz daquele Tribunal indeferiu liminarmente o pedido.

Inconformado, o Requerente interpôs o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando alegações com as seguintes conclusões:

*1º A 10 de Fevereiro de 2004, por requerimento o ora agravante invocou o incidente de anulação da venda do imóvel penhorado e vendido na execução fiscal movida a Faria Lopes & Marques, Lda.;*

*2º O Banco Espírito Santo, S.A., na qualidade de credor com garantia real sobre o prédio penhorado foi citado em 8 de Outubro de 2003, nos termos do disposto no art. 239º d CPPT e art. 886º e 888º al. a) do C.P.C. com a informação que os bens penhorado naquele processo de execução fiscal iriam ser postos à venda por meio de proposta em carta fechada no próximo dia 27 de Janeiro de 1994, pelas 10 horas;*

*3º Por sentença transitada em julgado de 22 de Março de 2000, foi decretada a falência de Faria Lopes & Marques, Lda., em cujo processo o Banco reclamou o seu crédito ~ respectiva garantia;*

*4º Aquela citação para venda com a data aí referida – 27 de Janeiro de 2004 – levou naturalmente o aqui agravante a admitir lapso dos respectivos serviços fiscais, dado aquela data e o processo de falência;*

*5º Foi, pois, incorrectamente indicada a data da venda do bem, penhorado, o que é diferente da falta de notificação da respectiva venda,*

*6º Aquela venda só poderia ser efectuada na liquidação da massa falida já que a titular do imóvel penhorado encontrava-se falida, com sentença transitada em julgado,*

*7º Sentença proferida no processo de falência tendo o Ministério Público sido notificado para a defesa dos respectivos interesses de quem representa.*

*8º Ao decidir como ficou decidido pelo Tribunal recorrido foi violado o disposto nos arts 128º nº1 al. c) do C.P.E.R.E.F., art. 201 e 876º nº2 do C.P.C.*

*Assim, nestes termos, requer-se a V. Exa. seja proferido acórdão que revogo a sentença recorrida decida pela anulação da venda do imóvel penhorado, levada a efeito nos serviços de finanças da Amadora – 3, em 27 de Janeiro de 2004, como sendo de JUSTIÇA*

*Não foram apresentadas contra-alegações.*

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer nos seguintes termos:

*Tendo em conta, por um lado, a regra do art. 154.º n.º 3 do Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência e, considerando, por outro lado, que a efectivação de uma venda judicial proibida por lei influi, necessariamente, na decisão da causa, que é a própria execução fiscal, é de concluir, parece, que não é “manifesta” a improcedência do pedido feita a fls. 4 e 5.*

*Nesta perspectiva, o recurso merece provimento.*

*Se, porém, se entender (e é possível entender) que o Recorrente, nas suas alegações e respectivas conclusões se alheou da decisão recorrida (a dita “manifesta” improcedência do pedido) então é de confirmar o julgado, por não ter sido atacado nas alegações do recorrido.*

Notificadas as partes para se pronunciarem sobre este douto parecer, nada vieram dizer.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – É objecto do presente recurso jurisdicional uma decisão de indeferimento liminar de um requerimento de anulação de venda efectuada em processo de execução fiscal.

A decisão de indeferimento baseou-se em «manifesta improcedência» da pretensão, por vários motivos, em suma:

– apesar de não ser permitida a venda, no caso em apreço, por o processo de execução fiscal dever ser apensado ao processo de falência da executada, esse acto não tem potencialidade para influir no exame ou decisão do processo de falência, desde que o produto da venda seja

entregue ao liquidatário judicial, como prevêem os arts. 128.º, n.º 1, alínea c), 134.º, n.º 1, e 145.º, n.º 2, do Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência;

– a citação da Requerente, que era credora reclamante de créditos na execução fiscal, não é nula, por ser-lhe possível aperceber-se de um lapso de escrita contido no documento através do qual a citação foi efectuada e, no caso, a Requerente terá compreendido o sentido e alcance da citação;

– mesmo que a Requerente não se tivesse apercebido da data efectiva indicada na citação, não é caso de anulação da venda por não se estar perante uma situação em que o exequente foi o único beneficiário da mesma, por existir um comprador.

3 – O art. 257.º, n.º 1, do C.P.P.T. admite a anulação da venda efectuada em processo de execução fiscal, se a anulação se fundar na existência de algum ónus real que não tenha sido tomado em consideração e não haja caducado ou em erro sobre o objecto transmitido ou sobre as qualidades por falta de conformidade com o que foi anunciado, se for invocado fundamento de oposição à execução fiscal que o executado não tenha podido apresentar no prazo previsto na alínea a) do n.º 1 do art. 203.º e nos restantes casos previstos no C.P.C..

No despacho recorrido, o Meritíssimo Juiz entendeu que o pedido de anulação só pode enquadrar-se nos casos previstos no C.P.C., não sendo controvertido o decidido sobre este ponto.

Das situações de anulação de venda, previstas nos arts 908.º, n.º 1 e 909.º, n.º 1, C.P.C., a situação invocada pela Recorrente, que é a de a venda não dever ser realizada por o processo de execução fiscal ter de ser apensado ao processo de falência, só pode enquadrar-se na alínea c) do n.º 1 do art. 909.º em que se prevê que a venda fica sem efeito «se for anulado o acto da venda, nos termos do artigo 201.º».

Este art. 201.º estabelece o regime das nulidades processuais não especialmente reguladas, estabelecendo que «a prática de um acto que a lei não admita, bem como a omissão de um acto ou de uma formalidade que a lei prescreva, só produzem nulidade quando a lei o declare ou quando a irregularidade cometida possa influir no exame ou na decisão da causa».

No caso em apreço, foi omitida a apensação do processo de execução fiscal ao processo de falência, que é imposta pelos arts. 180.º do C.P.P.T..

Devendo a apensação efectuar-se antes da venda, a sua omissão poderia ter como consequência que esta não fosse praticada na data em que o foi e que o bem não fosse vendido à pessoa a quem foi e pelo valor por que foi.

Na verdade, se o processo de execução tivesse sido sustado e apensado ao de falência, a venda poderia até nunca ser efectuada no processo de execução fiscal, se o imóvel fosse transmitido no processo de falência e, se viesse a ser efectuada no processo de execução fiscal, após a sua devolução nos termos do n.º 4 do art. 180.º do C.P.P.T., poderia não ser efectuada na mesma data, à mesma pessoa, pelo mesmo valor.

Assim, não se pode afastar a possibilidade de a nulidade processual que a omissão de apensação do processo de execução fiscal ao processo de falência consubstancia poder ter influência na decisão do presente processo, não tendo relevo para afastar esta possível influência a eventualidade de o produto da venda ser entregue ao liquidatário judicial, pois essa apenas seria uma forma de reparar ou atenuar os efeitos negativos

reflexos que a referida nulidade praticada no processo de execução fiscal implica para o processo de falência, não afastando a relevância da nulidade no próprio processo de execução fiscal.

Mas, a possibilidade de serem atenuados esses efeitos não obsta a que quem tiver legitimidade no presente processo de execução fiscal para arguir a nulidade da venda possa fazer a sua arguição com êxito, se se verificarem os respectivos pressupostos.

É que, ao contrário do que se entendeu no despacho recorrido, a existência ou não da referida nulidade processual neste processo de execução fiscal, depende de a omissão ter ou não tido **influência no presente processo**, e não no processo de falência, pois a nulidade processual que existir é uma nulidade do processo de execução fiscal e é à influência do acto ou omissão no próprio processo em que é praticado ou omitido que se reporta aquele art. 201.º, n.º 1.

Assim, não se justifica o indeferimento liminar do pedido de anulação de venda por este motivo.

4 – Quanto ao segundo motivo, que é a de nulidade da citação, a sua relevância depende de o exequente ter sido o exclusivo beneficiário, como se estabelece no n.º 10 do art. 864.º do C.P.C. (anterior n.º 3).

No caso, o bem foi adquirido por uma empresa que não é exequente, pelo que é manifesto que não pode ser anulada a venda por este fundamento.

Por isso, neste ponto, é correcta a posição assumida no despacho recorrido.

Termos em que acordam em conceder provimento ao recurso jurisdicional e em revogar o despacho recorrido, que deve ser substituído por outro que não seja de indeferimento liminar pelo fundamento a que se refere o ponto 3 do presente acórdão.

Sem custas.

Lisboa, 16 de Novembro de 2005. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Branção de Pinho* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 16 de Novembro de 2005.

### Assunto:

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

### Sumário:

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

II — Assim, tais créditos, reclamados no processo de verificação e graduação de créditos, são de graduar no respectivo processo.

Processo n.º: 523/05-30.  
 Recorrente: Ministério Público.  
 Recorrido: Fazenda Pública e Anabela Ribeiro da Conceição.  
 Relator: EXm.º Sr. Cons.º Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. Nos presentes autos de verificação e graduação de créditos em que é executada Anabela Ribeiro da Conceição, veio o **MINISTÉRIO PÚBLICO** interpor recurso para este Supremo Tribunal da sentença proferida pelo Mm. Juiz do TAF de Sintra, no segmento em que não considerou a Contribuição Autárquica do ano de 2000 beneficiando de privilégio imobiliário, por ter sido inscrita para cobrança no ano de 2001, sendo que a penhora é do ano anterior.

O Sr. Procurador da República formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. A contribuição autárquica goza das garantias especiais previstas no Código Civil para a contribuição predial;

2. Os créditos por contribuição predial inscritos para cobrança no ano corrente da data da penhora., e nos dois anos anteriores, têm privilégio sobre os bens cujos rendimentos estão sujeitos àquela contribuição, nos termos do disposto no art. 744º, n. 1 do C. Civil;

3. Também gozam desse privilégio os créditos relativos a contribuições liquidadas até à data da venda ou da adjudicação do imóvel penhorado;

4. O reclamado crédito da contribuição autárquica relativo ao ano de 2000, embora inscrito para cobrança em data posterior à da penhora, foi liquidado e inscrito para cobrança em data anterior à data da venda do imóvel;

5. Gozava, pois, de privilégio imobiliário especial, nos termos das disposições conjugadas dos art.ºs. 24º, n. 1, do CCA, art. 744º, n. 1, do C. Civil e art. 230º, § 2º do C.C. Predial;

6. Por isso, devia tal créditos ter sido graduado antes da quantia exequenda;

7. Ao assim não decidir violou a douta sentença recorrida, para além das normas mencionadas na conclusão 5, o disposto no art. 686º, n. 1, do C. Civil e o disposto nos art.ºs. 511º, n. 1, e 659º, n. 2, ambos do C.P. Civil.

Não houve contra-alegações.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

2. É a seguinte a matéria de facto fixada na sentença recorrida:

1. Em 19.11.1992, O Serviço de Finanças de Sintra 4, instaurou a execução fiscal n. 3166-92/106843.1 contra Anabela Ribeiro Conceição, por dívidas à Caixa Geral de Depósitos, no valor total de €44.576,45.

2. Em 15.12.2000, para pagamento das dívidas referidas em 1, foi penhorado o imóvel inscrito na matriz predial da freguesia de Belas sob o art. n. 4535, composto de uma fracção de um prédio urbano designado pela letra “F”, conforme auto de penhora junto a fls. 52 e 52 v. do P. Ex. Fiscal apenso aos autos, da qual o credor dispunha de anterior registo de hipoteca voluntária, efectuada em 03.06.83 e 13.12.83.

3. A penhora referida em 2, foi registada na C.R.P. competente, em 20.12.2000.

4. O executado é devedor das seguintes quantias, além da dívida exequenda identificada em 1:

a) Dívida de C.A. do ano de 1998, inscrito para cobrança no ano de 1999, no valor de €102,79 e respectivos juros de mora no valor de € 37,00.

b) Dívida de C.A. do ano de 1999, inscrito para cobrança no ano de 2000, no valor de €102,79 e respectivos juros de mora no valor de € 37,00.

c) Dívida de C.A. do ano de 2000, inscrito para cobrança no ano de 2001, no valor de €102,79 e respectivos juros de mora no valor de €26,73.

3. A questão nuclear a resolver nos presentes autos tem a ver com a graduação de um crédito de contribuição autárquica relativo ao ano de 2000, inscrito para cobrança no ano de 2001, sendo a penhora do ano de 2000.

O Mm. Juiz admitiu-o mas não o graduou, entendendo que apenas gozam do privilégio imobiliário os créditos por contribuição autárquica inscritos para penhora no ano corrente na data da penhora e nos dois anos anteriores, o que não é o caso do presente crédito, cuja inscrição para cobrança é posterior à data da penhora, mais propriamente do ano seguinte.

É contra esta decisão que se insurge o recorrente, sustentando que o mesmo devia ser graduado, por isso que goza de privilégio imobiliário. Quid juris?

Vejam.

Dispõe o art. 744º, 1, do CC:

“Os créditos por contribuição predial devida ao Estado ou às autarquias locais, inscritos para cobrança no ano corrente na data da penhora ... e nos dois anos anteriores, têm privilégio sobre os bens cujos rendimentos estão sujeitos àquela contribuição”.

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

Ora, dispõe o art. 24º, 1, do CCA:

“A contribuição autárquica goza das garantias especiais previstas no Código Civil para a contribuição predial”.

Dispunha o §2º do art. 230º do CCP (na redacção do DL n. 764/75, de 31/12):

“Na verificação e graduação dos créditos atender-se-á não só à contribuição constante da certidão a que se refere este artigo, mas ainda à que dever ser liquidada pelos meses decorridos até à data da venda ou da adjudicação do prédio”.

Estará este preceito revogado?

Vejam.

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

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

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

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

E porque assim é, a pretensão do recorrente é de atender.

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

4. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, na parte em que não graduou o crédito de contribuição autárquica relativo ao ano de 2000 e respectivos juros de mora. Tal crédito (e juros correspondentes) é graduado conjuntamente com os créditos de Contribuição Autárquica dos anos de 1998 e 1999 (e juros correspondentes). Confirma-se no mais a sentença recorrida.

Sem custas.

Lisboa, 16 de Novembro de 2005. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Vítor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

(1) Vide, a propósito, acórdãos deste STA de 10/03/2004 (rec. n. 117/04) e de 29/4/2004 (rec. n. 113/04)

## Acórdão de 16 de Novembro de 2005.

### Assunto:

*Contra-ordenação fiscal. Recurso para fixação de jurisprudência. Aplicação subsidiária do artigo 73.º, n.º 2, do RGCO. Dissolução da sociedade arguida. Declaração de falência. Extinção do procedimento.*

### Sumário:

- I — *É admissível recurso da decisão que aplicou coima de valor inferior à alçada do tribunal de 1ª instância, quando o mesmo se torne necessário à promoção da uniformidade de jurisprudência.*
- II — *Pelo que é, assim, aqui aplicável, subsidiariamente, o disposto no artigo 73.º, n.º 2, do regime geral das contra-ordenações.*
- III — *A dissolução, por declaração de falência, nos termos dos artigos 141.º a 146.º do CSC e 147.º e seguintes do CPEREF, de sociedade arguida em processo contra-ordenacional, acarreta a extinção do respectivo procedimento, por dever considerar-se, para o efeito,*

*equivalente à morte de pessoa física — artigos 61.º e 62.º do RGIT, 193.º e 194.º do CPT, 260.º, n.º 2, alínea a), do CPT e 176.º, n.º 2, alínea a), do CPPT.*

Processo n.º 524/05-30.

Recorrente: Massa Falida do “Riometl” — Ramiro Correia das Neves, L.<sup>da</sup>

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I — Massa Falida de “Riometl” — Ramiro Correia das Neves, Lda -, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra que lhe negou provimento ao recurso judicial que havia interposto da decisão do Chefe dos Serviços de Finanças de Oliveira do Hospital, que lhe havia aplicado uma coima de €80,00 por falta de apresentação da declaração Mod. 22 de IRC do exercício de 1998 e por não ter procedido à liquidação de IRC prevista no artº 83º do CIRC, dela veio interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

I - Contrariamente ao entendimento contido na decisão recorrida, encontram-se perfilhados entendimentos diversos em mais de três (3) sentenças do mesmo ou outro Tribunal, que infra se discriminam, designadamente, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 21.01.2003, proferida no Processo nº 1.895/02, da 2ª Secção daquele Tribunal, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo de 26.02.2003, proferida no Processo nº 1.891/02, da 2ª Secção daquele Tribunal, a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel datada de 06.07.2004, proferida no Processo de Oposição Fiscal nº 9/02 TFPRT.21 e a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra, datada de 25.11.2004, proferida no Processo nº 63/04, O BECBR;

II - Tais decisões relevam no sentido da determinação de que a responsabilidade fiscal do Liquidatário Judicial, corroborada com o disposto no art.º 135º do C.P.E.R.E.F. (Decreto-Lei nº 132/93, de 23 de Abril alterado pelos Decretos-Lei nºs 315/98, de 20 de Outubro e 38/2003, de 8 de Março), nasce e morre na medida do início das suas funções após nomeação judicial e através do requerimento para a citação pessoal dos dirigentes dos serviços centrais da administração fiscal, assim como a do Chefe do Serviço de Finanças da área de actividade comercial da Falida, o que permitiu ao credor Fazenda Nacional a remessa de certidões de dívida para reclamação, através do representante do Ministério Público;

III. O art.º 180º do CPPTributário aprovado pelo Decreto-Lei nº 433/99, de 26 de Outubro determina, por sua vez, que, proferido o despacho judicial de prosseguimento da acção de recuperação da empresa ou declarada falência, serão SUSTADOS os processos de execução fiscal que se encontrem pendentes e todos os que de novo vierem a ser instaurados contra a mesma empresa, logo após a sua instauração;

IV. A declaração de falência opera a DISSOLUÇÃO IMEDIATA DA SOCIEDADE - cfr. art.º 141º, alínea e) do CSComerciais -, embora se mantenha a personalidade jurídica e a notificação da Massa Falida na pessoa do Liquidatário Judicial, tal sucede unicamente por este representar aquela APÓS a declaração de falência, declaração que corresponde

à MORTE da empresa, ou seja, e no caso concreto, à MORTE DA INFRACTORA e, declarada a morte da infractora, qualquer actividade executiva não encontra destinatário, como se extrairá, certamente, do caso presente;

V. Razão pela qual, em duto Acórdão a proferir nos presentes autos de recurso, se pugna por que o Venerando Tribunal determine, na sequência, aliás, das decisões referenciadas nos autos, a extinção do procedimento contra-ordenacional mantido nos autos, assim se realizando Justiça.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exm<sup>o</sup> Procurador-Geral Adjunto emitiu duto parecer no qual suscitou a questão da inadmissibilidade do recurso, já que “tendo a sentença recorrida confirmado a aplicação de coima no montante de €80,00 não é impugnável por via de recurso (art. 83<sup>o</sup> n<sup>o</sup> 1 do RGIT).

A norma constante do art. 73<sup>o</sup> n<sup>o</sup> 2 RGCO (aprovado pelo DL n<sup>o</sup> 433/82, 27 Outubro), invocado no despacho de admissão do recurso, é inaplicável por inexistência de lacuna a integrar, considerando a integral regulação do regime do recurso no art. 83<sup>o</sup> RGIT”.

Desta questão prévia foram notificadas as partes (cfr. art<sup>o</sup> 704<sup>o</sup> do CPC), tendo apenas respondido a recorrente, do seguinte modo:

1. Entende o Digno Magistrado do Ministério Público, por um lado, não se encontrar preenchido o critério valorativo pecuniário reportado ao art.º 83<sup>o</sup>, n<sup>o</sup> 1 do RGI Tributárias e, por outro lado, não se aplicar, na integração de lacunas, o disposto no n<sup>o</sup> 2 do art.º 73<sup>o</sup> do RGC Ordenações por não sobrevir lacuna no citado RGI Tributárias. Destarte,

2. Tal não é o entendimento da respondente/Massa Falida na certeza de que, se bem que, na realidade, não se alcance a alçada de ¼ a alçada dos tribunais de 1<sup>a</sup> instância para a legitimação do recurso prevista no art.º 83<sup>o</sup>, n<sup>o</sup> 1 do diploma já citado, por outro,

3. O RGC Ordenações - aprovado pelo artigo 1<sup>o</sup> n<sup>o</sup>1 da Lei n<sup>o</sup> 15/2001 de 5 de Junho e em vigor a partir de 5 de Julho de 2001 - não contém, em si, qualquer norma que o torne suficiente e insusceptível da integração de lacunas que prevê o art.º 3<sup>o</sup>, alínea b) da citada Lei n<sup>o</sup> 15/2001 de 5 de Junho. Assim,

4. A aplicação do disposto no art.º 73, n<sup>o</sup> 2 do Decreto-Lei n<sup>o</sup> 433/82 de 27 de Outubro com as alterações introduzidas pelos Decretos-Lei n<sup>o</sup>s 356/89, de 17 Outubro, 244/95, de 14 Setembro e Lei n<sup>o</sup> 109/2001 de 24 de Dezembro é uma REALIDADE na certeza de que o recurso interposto, delimitado nas respectivas conclusões e atenta a matéria em discussão que se revela.

a. enquanto de vital importância para a delimitação das inúmeras questões análogas e

b. constituir matéria de divergentes decisões a que importa pôr cobro.

5. Preenche os pressupostos essenciais para a admissão e decisão do recurso interposto, mormente, ao nível da necessária melhoria da aplicação do direito e, essencialmente, à DEFINITIVA promoção da uniformidade da jurisprudência a este respeito

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. Em 24/04/2003, foi levantado o auto de notícia de fls. 13, que se dá aqui por integralmente reproduzido, onde se refere, designadamente, que a empresa “RIOMEL — RAMIRO CORREIA DAS NEVES, LDA.”, com sede na Rua do Colégio, n<sup>o</sup> 2, R/C, Oliveira

do Hospital, não entregou a declaração Mod. 22 de IRC do exercício de 1998, prevista no artigo 112<sup>o</sup> do CIRC (ex artigo 96<sup>o</sup>) e não procedeu à liquidação de IRC prevista no artigo 83<sup>o</sup>, do CIRC (ex artigo 71<sup>o</sup>).

2. Pelas infracções descritas no auto de notícia foi instaurado à sociedade visada um processo de contra-ordenação, de que foi notificada, e para apresentação da defesa, por carta registada com A/R, em 12/05/2003 (fls. 15 e ss. e 33);

3. A arguida pronunciou-se mediante o requerimento de 02/06/2003, que constitui fls. 22 e ss. e aqui se dá por integralmente reproduzido;

4. Por despacho do Chefe do Serviço de Finanças de Oliveira do Hospital, de 11/09/2003, que constitui fls. 45 e 46 dos autos e aqui se dá por integralmente reproduzido, foi aplicada à sociedade arguida a coima de €80,00 (acto recorrido).

5. Consta daquele despacho, textual, expressa e designadamente, o seguinte:

«O presente processo de contra-ordenação tem por base auto de notícia lavrado em Abril de 2003 originada pela falta de apresentação da declaração modelo 22 do exercício de 1998 por parte da sociedade por quotas “RAMIRO CORREIA DAS NEVES, LDA.”, NIF 501292845, tal como se encontra preceituado no artigo 112<sup>o</sup> do Código do IRC (ex artigo 96<sup>o</sup> do mesmo Código) e melhor consta do auto de notícia a fls. 2, o que deveria ter sido cumprido até final do mês de Maio de 1991».

6. A recorrente foi notificada da decisão de aplicação de coima mediante carta registada com A/R, em 24/09/2003 (fls. 47 e ss.);

7. Apresentou o presente recurso em 27/11/2003, no seguimento de requerimento de apoio judiciário com entrada nos serviços da segurança social em 06/10/2003 (fls. 49 e ss);

8. A empresa arguida havia sido declarada judicialmente em estado de falência em 03/08/1998 (fls. 40 e ss.);

9. A sentença proferida no processo de falência deu como provado que a sociedade arguida encerrou o seu único estabelecimento em fins de Janeiro de 1998 (fls. 41).

3 – Começamos, então, pela apreciação da questão prévia suscitada pelo Exm<sup>o</sup> Magistrado do Ministério Público, que logra de prioridade, por que prejudicial (cfr. art<sup>o</sup> 124<sup>o</sup> do CPPT).

Como vimos, sustenta este Ilustre Magistrado que, tendo sido aplicada uma coima no valor €80,00, inferior, portanto, à alçada do tribunal fixada no art<sup>o</sup> 83, n<sup>o</sup> 1 do RGIT e uma vez que o art<sup>o</sup> 73<sup>o</sup>, n<sup>o</sup> 2 do RGCO não é aqui aplicável por ausência de lacuna a integrar, dado estar regulado o regime do recurso naquele normativo, a sentença recorrida é inimpugnável por via de recurso.

Entendimento diverso tem a recorrente pelas razões que aponta na sua resposta de fls. 138 a 140 e que aqui damos por reproduzida para todos os efeitos legais.

Cumpre decidir.

Desde logo, importa referir que, conforme consta de fls. 279 e segs., o presente recurso foi interposto com o fundamento de a decisão ter perfilhado solução oposta relativamente ao mesmo fundamento de direito com mais de três sentenças do mesmo ou outro tribunal que a recorrente discrimina (vide fls. 101 e 102).

Foi, então, o mesmo admitido pelo Mm<sup>o</sup> Juiz “a quo” com o fundamento de que, nos termos do disposto no art<sup>o</sup> 3<sup>o</sup>, al. b) do RGIT é

aplicável, subsidiariamente, ao processo contra-ordenacional tributário o RGCO e só quando a regulamentação necessária não for encontrada neste diploma será de recorrer ao ETAF ou ao CPPT.

Assim, existindo no RGCO dispositivo “que regimenta os recursos das decisões judiciais em caso de decisões contraditórias de julgados distintos”, aplica-se o regime consagrado no predito artº 73º, nº 2.

Como vimos, diferente é a opinião do Exmº Procurador-Geral Adjunto a este respeito.

Vejamos, porém, se lhe assiste razão.

4 – Dispõe o citado artº 73º, nº 2 que “para além dos casos enunciados no número anterior, poderá a relação, a requerimento do arguido ou do Ministério Público, aceitar o recurso da sentença quando tal se afigure manifestamente necessário à melhoria da aplicação do direito ou à promoção da uniformidade da jurisprudência”.

Do que fica expostos resulta claro que, neste caso, para que possa interpor-se recurso e eventualmente ser admitido, torna-se necessário que o mesmo se afigure manifestamente necessário à melhoria da aplicação do direito ou à promoção da uniformidade da jurisprudência.

Sobre esta questão da aplicação subsidiária do predito artº 73º, nº 2, importa trazer à colação aquilo que a propósito escreveram os Ilustres Conselheiros Jorge Sousa e Simas Santos, in RGIT Anotado, 2ª ed., pág. 505 e segs.:

“Parece-nos que também será aplicável o regime do referido n. 2 do art. 73.º.

A não admissibilidade de recurso, em matéria contra-ordenacional, suscita algumas dúvidas de inconstitucionalidade.

Com efeito, é duvidoso se a garantia de recurso das decisões jurisdicionais, constitucionalmente indicada no n. 1 do art. 32º da C.R.P., como integrante das garantias de defesa asseguradas em processo criminal, é extensivo a outros tipos de processos, designadamente quando estão em causa direitos fundamentais.

É certo, no entanto, que no n.º 10 do mesmo artigo, relativamente ao processo contra-ordenacional, não se faz a mesma referência a “todas as garantias de defesa” e, particularmente, ao direito ao recurso, referindo-se apenas a garantia dos direitos de audiência e defesa do arguido.

Porém, a possibilidade de recurso assegurada pelo n.º 2 deste art. 73.º, nos casos em que tal se afigurar manifestamente necessário à melhoria da aplicação do direito ou haja divergências jurisprudenciais, parece assegurar eficazmente os direitos do arguido, por permitir o controle jurisdicional dos casos em que haja erros claros na decisão judicial ou seja comprovadamente duvidosa a solução jurídica.

Aliás, o C.P.P.T., ao prever uma alçada idêntica para os processos de impugnação judicial e de execução fiscal (art. 280.º, n.º 4), não deixou de prever a possibilidade de recurso em algumas situações, que são as de oposição da decisão recorrida com jurisprudência do S.T.A. ou do T.C.A. ou com mais de três sentenças de tribunais tributários de 1ª instância (n.º 5 do mesmo artigo).

Esta possibilidade de recurso, prevista no C.P.P.T. para os processos de impugnação judicial e de execução fiscal, não é aplicável ao processo de contra-ordenacional tributário, pois a legislação subsidiária de carácter geral é o R.G.C.O., como se estabelece na alínea b) do art. 3.º do R.G.I.T..

Porém, em matéria de direito sancionatório, não será compreensível que não exista também uma válvula de segurança do sistema de alçadas

que permita assegurar a realização da justiça pelo menos em casos em que se esteja perante uma manifesta violação do direito, sendo essa possibilidade uma exigência do direito de defesa constitucionalmente consagrado.

Por isso, parece ser de concluir que será aplicável subsidiariamente o preceituado no n.º 2 do art. 73.º do R.G.C.O.”.

Ora, no caso em apreço, dúvidas não temos de que se encontra preenchido um dos referidos pressupostos, uma vez que e como iremos ver, é patente que foi proferida decisão contrária à jurisprudência que vem sendo seguida de forma reiterada e pacífica por esta Secção do STA, pelo que à luz daquele normativo se justifica a emissão de pronúncia sobre a questão suscitada, com vista a promover a sua uniformidade.

Deste modo, o presente recurso não pode deixar de ser admitido, por que legal e prosseguir os seus termos, para apreciação do seu mérito, o que passaremos a fazer.

Assim, a questão prévia suscitada pelo Exmº Procurador-Geral Adjunto não pode deixar de improceder.

5 – Dito isto e passando a conhecer do objecto do recurso, do elenco probatório resulta que, em 24/4/03, foi levantado o auto de notícia de fls. 13 contra a arguida (nº 1) e que, por decisão do Chefe dos Serviços de Finanças de Oliveira do Hospital, datada de 11/9/03, foi aquela condenada no pagamento de uma coima no valor de €80,00 (nº 4), tendo a empresa arguida sido notificada dessa decisão por carta registada com A/R, em 24/9/03 (nº 6), sendo certo que aquela foi declarada judicialmente em estado de falência em 3/8/98 (nº 8), ficando provado nessa mesma decisão que a sociedade arguida encerrou o seu único estabelecimento em fins de Janeiro de 1998 (nº 9).

Ora, perante este quadro factual o recurso não pode deixar de proceder, uma vez que a dissolução da sociedade arguida por declaração de falência, nos termos dos artºs 141º a 146º do CSC e 147º e segs. do CPREF conduz à extinção do procedimento contra-ordenacional, na medida em que aquela dissolução equivale à morte do infractor, nos termos dos artºs 61º e 62º do RGIT, 193º, 194º e 260º, nº 2, al. a) do CPT e 176º, nº 2, al. a) do CPPT.

Neste sentido se pronunciou muito recentemente o acórdão desta Secção do STA de 12/1/05, in rec. nº 1.569/03, o qual segue a jurisprudência desta Secção (cfr. Acórdãos de 3/11/99, in rec. nº 24.046; de 15/6/00, in rec. nº 25.000; de 6/2/03, in rec. nº 1.891/02 e de 21/1/03, in rec. nº 1.895/02).

Com efeito e como se escreveu naquele aresto “o art. 141º, nº 1, al. e) do CSC refere como caso de dissolução imediata da sociedade e consequente extinção a respectiva declaração de falência pelo que tem sido equiparada à morte do infractor singular para efeitos daquela extinção – arts. 193º do CPT e 61º do RGIT...”

É que essa parece ser a única solução harmónica com os fins específicos que justificam a sanção: repressão e prevenção, que não de obtenção de receitas para a Administração Tributária.

Cfr. Alfredo de Sousa e J. Paixão, CPT Anotado, 3ª edição, pág. 410 e Jorge de Sousa, in CPPT Anotado, 4ª edição, pág. 807 e RGIT anotado, págs. 395/96.

E, mantendo embora a sociedade dissolvida, em liquidação, a sua personalidade jurídica – art. 146º, nº 2 do CSC – são, com a declaração de falência, apreendidos todos os seus bens, passando a constituir um novo património, a chamada “massa falida”: um acervo de bens e direitos

retirados da disponibilidade da sociedade e que serve exclusivamente, depois de liquidado, para pagar, em primeiro lugar, as custas processuais e as despesas de administração e, depois, os créditos reconhecidos – cfr. O Ac'd do STA de 29/10/2003 rec. 1079/03.

Pelo que, então, já não encontrará razão de ser a aplicação de qualquer coíma”.

6 – Nestes termos, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e, conseqüentemente, declarar extinto o procedimento contra-ordenacional.

Sem custas.

Lisboa, 16 de Novembro de 2005. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Vítor Meira*.

### Acórdão de 16 de Novembro de 2005.

#### Assunto:

*Aclaração de sentença ou acórdão. Obscuridade ou ambiguidade. Artigo 669.º, n.º 1, do CPC. Alteração do julgado.*

#### Sumário:

- I — Só pode aclarar-se ou esclarecer-se um acórdão se ele contiver alguma obscuridade ou ambiguidade.*
- II — A decisão é obscura quando contém algum passo cujo sentido seja inteligível, não se sabendo o que o juiz quis dizer, e ambígua quando alguma passagem se preste a interpretações diferentes e sentidos porventura opostos.*
- III — Para poder ser atendido o requerimento de aclaração, é necessário que se trate realmente de vício que prejudique a compreensão da sentença e que se aponte concretamente a obscuridade ou ambiguidade cujo esclarecimento se pretende.*

Processo n.º 539/05-30.

Recorrente: Subdirector-geral dos Impostos e João Alberto Lidington da Silva Leite.

Recorrido: Os mesmos.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

JOÃO ALBERTO LIDINGTON DA SILVA LEITE vem requerer a aclaração do acórdão de fls., «atendendo à contradição» que lhe parece existir entre duas passagens do mesmo aresto, concretizadas na síntese do parecer do MP - «o recurso contencioso, a final convolado, deu entrada dentro do prazo legal» - e na parte em que dá por «prejudicada a convolção ordenada».

O requerente - continua - «não consegue alcançar qual o entendimento que prevalece»: se o da 1.ª instância no sentido da convolção do processo em impugnação judicial ou se aquela se tem por prejudicada.

Vejamos, pois:

Como se expressa, nomeadamente, nos Acs' deste STA, de 12/01/2000 rec. 13.491 e 10/05/2000 rec. 22.648, só pode aclarar-se ou esclarecer-se um acórdão se ele contiver alguma obscuridade ou ambiguidade, sendo que ele será obscuro se contiver alguma passagem cujo sentido não se compreende, e ambíguo quando permita interpretações diferentes - art. 669º, n.º 1 do CPC.

Como pode ler-se em Alberto dos Reis, Anotado, Vol. V, págs. 151 e 153, citando jurisprudência do STJ:

«A sentença é obscura quando contém algum passo cujo sentido seja inteligível; é ambígua, quando alguma passagem se preste a interpretações diferentes. Num caso, não se sabe o que o Juiz quis dizer; no outro, hesita-se entre dois sentidos diferentes e porventura opostos.»

Por outro lado, «para poder ser atendido o requerimento de aclaração, é necessário que se aponte, concretamente, a obscuridade ou ambiguidade, cujo esclarecimento se pretende, e que se trate realmente de vício que prejudique a compreensão da sentença.»

«Quando o que se pede não é uma aclaração, mas um aditamento, deve indeferir-se o requerimento, embora o aditamento interesse à sequênciã do recurso.»

Ora, no acórdão aclarando, não existe qualquer obscuridade ou ambiguidade.

Pois que se limita a referir, em síntese, a posição do MP, todavia não sufragada no mesmo aresto.

Decidindo-se, antes, pela inutilidade da lide, com a conseqüente extinção da instância, «ficando prejudicada a convolção ordenada (na instância)», pelo que o processo não podia prosseguir.

A síntese da posição do MP exarada no «relatório» respectivo não é mais do que isso mesmo, sem expressão de qualquer sentido crítico ou, muito menos, de concordância sequer aparente.

A decisão, essa, consta da parte final do acórdão: inutilidade da lide e extinção da instância ficando conseqüentemente «prejudicada a convolção ordenada».

Pôs-se, assim, termo ao processo que, em conseqüência, não deve «prosseguir os seus termos».

Pelo que se acorda indeferir o pedido de aclaração.

Custas pela requerente, fixando-se a taxa de justiça em €99,00.

Lisboa, 16 de Novembro de 2005. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Vítor Meira* — *Jorge de Sousa*.

### Acórdão de 16 de Novembro de 2005.

#### Assunto:

*Acção para o reconhecimento de um direito. Juros indemnizatórios.*

#### Sumário:

*A acção para o reconhecimento de um direito não é o meio processual adequado para pedir a condenação da Adminis-*



*tração no pagamento de juros indemnizatórios, na sequência de anulação judicial de acto tributário de liquidação, em que não foi apreciado tal pedido na impugnação judicial.*

Recurso n.º 609/05-30.

Recorrente: Maria da Conceição Magalhães da Mota Van Zeller do Canto Brum.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.mo Sr. Cons.º Dr. Vítor Meira.

Acordam no Supremo Tribunal Administrativo:

Maria da Conceição Magalhães da Mota Van Zeller do Canto Brum interpôs no Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto acção para reconhecimento do direito a juros indemnizatórios invocando o direito a tais juros por virtude de sentença transitada em julgado que declarou que a Administração Fiscal incorrera em erro na determinação da matéria colectável, o que originara a ilegalidade da liquidação e sua consequente anulação.

Por sentença do M.º Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto foi julgado procedente a excepção de erro na forma de processo, absolvendo-se a entidade requerida da instância.

Não se conformando com tal decisão recorreu aquela para este Supremo Tribunal Administrativo, tendo formulado as seguintes conclusões:

1ª - Vem o presente recurso interposto da douta sentença de fls. 77/80 que julgou procedente a excepção de erro na forma de processo e, em consequência, absolveu a Fazenda Pública da instância.

2ª - Com a propositura da acção em que foi assim absolvida da instância a Fazenda Pública visou a Autora/Recorrente obter pela via judicial o que não conseguiu pela via administrativa, na sequência do que foi decidido pela sentença proferida no processo de impugnação judicial que correu termos pelo 2º Juízo, 2ª Secção, do extinto Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto sob o nº 34/94

3ª - A ora Recorrente, com efeito, impugnou a liquidação do imposto sucessório que lhe foi feita pela 2ª Repartição de Finanças de Vila Nova de Gaia (proc. 454) de que resultou o valor apagar de Esc. 1.332.916\$/€ 6.648,56 (cfr. 1- 2 e 3 supra.).

4ª - Pagou o imposto liquidado, em 26-01-1987, antes de apresentar a respectiva impugnação (cfr. 1- 4 e 5 supra).

5ª - Na petição de impugnação, pediu a Impugnante/Recorrente, expressamente, que fossem contados a seu favor os juros (ao tempo) previstos nos §§ 1º e 2.º do (também ao tempo) CSISSD – cfr. 1 - 6 supra.

6ª - Julgada procedente a impugnação e transitada em julgado a decisão, com a consequente obrigação de pagamento dos juros peticionados, a impugnante/Recorrente não recebia nem o imposto anulado nem os juros que peticionou,

7ª - pelo que requereu esses pagamentos à Repartição de Finanças competente (cfr. 1- 8 supra).

8ª - Veio a receber, em restituição, o imposto pago a mais (Esc. 915.309\$/€4.565,54) e a recusa de pagamento dos juros (cfr. 1- 11 supra).

9ª - A utilização, no caso, da acção prevista no art. 145º do CPPT é, no entendimento da Recorrente, o meio processual adequado para lhe poder assegurar uma tutela plena, eficaz e efectiva do seu direito a juros.

10ª - A utilização desta acção (para reconhecimento de direitos) não pode já fazer-se hoje nos termos restritivos afirmados pela sentença sob recurso.

11ª - A evolução verificada na lei e na doutrina (timidamente na jurisprudência) é claramente no sentido do alargamento do campo de aplicação da acção para o reconhecimento de direitos, por forma a dar cumprimento ao princípio constitucional da tutela plena e efectiva dos direitos dos particulares (arts. 20º/1 e2, 205.º/1 e2 e 268.º/4 e 5 da CRP,).

12ª - pelo que, contrariamente ao decidido na sentença sob recurso, a utilização pela Recorrente da acção para o reconhecimento do seu direito não consubstancia erro na forma de processo.

13ª - De resto, o recurso à acção do art. 145º do CPPT fê-lo a Recorrente na sequência e em cumprimento necessário da impugnação judicial que deduziu e que foi julgada procedente.

14ª - A sentença recorrida enferma, aliás, de um vício de raciocínio ao conferir ao interessado a possibilidade de fazer uso da acção do art. 145º do CPPT apenas quando esse é o único meio processual susceptível de lhe assegurar a tutela efectiva do seu direito e ao reconhecer que, no caso, não lhe é possível a convalidação porque nem o recurso contencioso, nem a execução de julgado são viáveis, já só o sendo a acção para o reconhecimento de direitos do art. 145º do CPPT, o que torna a convalidação desnecessária.

15ª - Decidindo como decidiu, a sentença sob recurso não fez a melhor interpretação do art. 145º do CPPT, nomeadamente do seu nº 3; e violou os arts. 20º/1 e 2, 205º/1 e 2 e 268º/4 e 5 da CRP, privando a Recorrente da garantia que ali lhe é atribuída.

Não houve contra-alegações.

Pelo Exmo Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do não provimento do recurso porque, por um lado, a recorrente não usou os meios processuais que podia usar (arguição de nulidade por omissão de pronúncia da sentença que anulou a liquidação, execução de julgado quanto aos juros ou recurso contencioso do indeferimento do pedido do seu pagamento), por outro lado, porque a acção para o reconhecimento de um direito não pode ser usada para conseguir o que não se obteve por, em tempo, se não ter lançado mão de meios processuais adequados.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

O presente recurso é praticamente igual ao que correu termos neste Supremo Tribunal Administrativo com o nº 607/05 que foi julgado em 6 de Outubro de 2005 e no qual o actual relator foi adjunto. São idênticas as conclusões das alegações e o probatório da sentença, apenas diferindo quanto à identidade da recorrente, à numeração das páginas que se referem, bem como ao número da impugnação instaurada. Assim sendo, limitar-nos-emos a transcrever o que naquele acórdão se escreveu sobre as questões suscitadas no recurso.

*“A recorrente impugnou judicialmente uma liquidação de imposto sucessório, pedindo, além do mais, «os juros a que aludem os 1º e 2º do art. 155º do CSISSD», obtendo sentença que, por reconhecer a existência de «erro na determinação da matéria colectável (...) que fere a liquidação de ilegalidade», a anulou parcialmente, sem nada decidir quanto ao pedido de juros que formulara.*

*Com esta sentença se conformou a impugnante, não reagindo contra a falta de apreciação do pedido de juros que formulara. Mas veio, mais*

tarde, a pedir, à Administração «a restituição do imposto pago, com os juros peticionados, vencidos até à data do efectivo pagamento das quantias que lhe são devidas».

A Administração devolveu o imposto correspondente à parte da liquidação anulada, mas, considerando «que não existiu erro de facto, mas sim de direito, imputável aos serviços», entendeu não ser aplicável o § 1º do artigo 155º do Código do Imposto Municipal do Imposto sobre as Sucessões e Doações (CIMISSD), pelo que recusou pagar juros.

Perante este circunstancialismo, a recorrente intentou a presente acção, pedindo o reconhecimento do direito a juros indemnizatórios, obtendo a sentença de que agora recorre, e que considerou, em súmula, haver erro na forma de processo, e inexistir a possibilidade de convalidação para outra forma processual adequada.

A questão a decidir é, pois, a de saber se, nas relatadas circunstâncias, a recorrente podia ou não utilizar a acção para reconhecimento de direito com vista à obtenção dos perseguidos juros indemnizatórios.

3.2. Como se aponta na sentença e, também, no parecer do Exm. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal, a recorrente dispunha de outros meios processuais para obter a condenação da Administração no pagamento de juros indemnizatórios.

Desde logo, e uma vez que peticionou esses juros na impugnação judicial, sem obter decisão do Tribunal de 1ª instância sobre tal matéria, podia ter arguido a nulidade da sentença, por omissão de pronúncia sobre questão que o juiz tinha o dever de decidir.

Mas não o fez.

Podia, ainda assim, ter recorrido a juízo para obter a execução da sentença anulatória da liquidação, e requerer, então, que a Administração fosse condenada a pagar juros indemnizatórios.

Também o não fez.

Podia ter recorrido contenciosamente do despacho a que se refere o ponto 4 da matéria de facto dada por provada na sentença.

Não o fez.

Optou por discutir a questão no âmbito administrativo (como, expressamente, reconhece na conclusão 2ª das suas alegações), recorrendo a juízo só quando concluiu que nada obtinha por essa via, escolhendo, então, o único meio processual que o tempo entretanto decorrido lhe não impedia — a acção para reconhecimento de direito.

A escolha da recorrente está subjacente uma concepção segundo a qual a acção para reconhecimento de direito tem cabimento quando, ainda que haja outros meios processuais mais específicos e adequados para obter a tutela jurídica de que carece o interessado, este já não está em tempo para deles lançar mão.

Só uma franja da doutrina, claramente minoritária, perfilha esta concepção, que na jurisprudência não encontra eco.

É que a acção para reconhecimento de um direito está concebida como um meio complementar dos restantes meios contenciosos, destinado a servir os casos em que a lei não faculta instrumentos processuais adequados à tutela jurisdicional efectiva dos direitos e interesses legítimos do administrado, como se diz no acórdão desta Secção de 11 de Dezembro de 2002, proferido no recurso nº 46283, que refere, no mesmo sentido, da Secção de Contencioso Administrativo deste Tribunal, os arestos de 10 de Fevereiro de 2001, 27 de Julho de 2001, 10 de Julho de 2001 e 1 de Outubro de 2001, nos recursos nºs. 46633, 46283, 47462 e 47063, respectivamente. Em sentido aproximado podem ainda ver-se,

da Secção de Contencioso Tributário, os acórdãos de 29 de Janeiro de 2003 — recurso nº 1514/02 —, 12 de Fevereiro de 2003 — recurso nº 1516/02 —, 26 de Fevereiro de 2003 — recurso nº 1906/02 —, 12 de Março de 2003 — recurso nº 163/03 —, 26 de Março de 2003 — recurso nº 164/03 —, 2 de Julho de 2003 — recurso no 1905/02 -, 8 de Outubro de 2003 — recurso nº 525/03 —, 12 de Novembro de 2003 — recurso nº 1237/03 —, e 14 de Janeiro de 2004 — recurso nº 1698/04.

Apoiando-se em VIEIRA DE ANDRADE, de que cita as Lições ao 3º ano 96/97, e em jurisprudência consubstanciada em arestos de 15 de Maio de 1997 — recurso nº 41922 —, 9 de Outubro de 1997 — recurso nº 38860 —, e 28 de Outubro de 1997 — recurso nº 41797 — (todos da Secção de Contencioso Administrativo), afirma o acórdão da mesma Secção de 12 de Outubro de 1999, proferido no recurso nº 35116, que no contencioso administrativo vigora o princípio da legalidade ou tipicidade dos meios processuais, pelo que havendo acto administrativo cuja impugnação assegure a plena tutela do direito ou interesse legalmente protegido não é admissível o recurso à acção para reconhecimento de direito. No mesmo pendor e, ainda da Secção de Contencioso Administrativo, vão os acórdãos de 14 de Maio de 1996 — recurso nº 38927 — e 6 de Outubro de 1999 — recurso nº 45015.

A Secção de Contencioso Tributário decidiu, em 6 de Outubro de 1999, no recurso nº 23747, que o deficiente que desconhece o seu direito à isenção de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, consagrado no artigo 44º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, não impugnando a liquidação que não contempla o benefício, não pode socorrer-se da acção para reconhecimento de direito, «uma vez que a impugnação é o modo mais eficaz e que mais garantias dá ao administrado para atacar a liquidação de IRS».

Em caso mais próximo daquele que agora apreciamos julgou a mesma Secção que a acção para reconhecimento de direito não é meio processual idóneo para pedir juros indemnizatórios na sequência de anulação judicial da liquidação em impugnação em que tais juros não foram pedidos — acórdão de 17 de Abril de 2002, recurso no 26470, citado, aliás, pela sentença recorrida.

Ora, este carácter de complementaridade instrumental da acção para reconhecimento de direito face aos restantes meios processuais, caracterizado pela esmagadora maioria da jurisprudência e comumente admitido pela doutrina, implica que dela só se possa lançar mão quando os outros meios processuais não dêem tutela plena, eficaz e efectiva ao direito ou interesse a defender.

Não está nessa circunstância, como se viu, o direito que a recorrente pretende fazer valer, pelo que a acção que intentou não pode ter sucesso.

3.3. Nas conclusões 11ª a 15ª a recorrente defende que esta concepção, perfilhada pela sentença recorrida e acolhida, também, por este Tribunal de recurso, não é conforme «ao princípio constitucional da tutela plena e efectiva dos direitos dos particulares».

Também a esta questão deu resposta a nosso ver acertada a sentença recorrida, apoiando-se no acórdão do Tribunal Constitucional nº 435/98, de 16 de Julho.

Se o legislador constitucional exige que a lei ordinária preveja meios de reacção perante os tribunais contra todas as actuações da Administração lesivas de direitos ou interesses legalmente protegidos, já não impõe que a mesma lei coloque ao dispor dos administrados unia pluralidade de meios para esse fim. Deste modo, não há obstáculo constitucional a

*que o legislador ordinário tipifique os meios processuais que institui, prevendo um a que atribui complementaridade instrumental — ou seja, que pode ser usado quando os outros não dêem tutela bastante ao direito ou interesse em defesa. Longe de ofender o que está constitucionalmente garantido, o legislador ordinário, ao criar a acção para reconhecimento de direito com este carácter complementar, deu completa satisfação ao ditame da Constituição.*

*Em sentido aproximado podem ver-se os acórdãos de 5 de Junho de 2000 — recurso n.º 41915 — do Pleno da Secção de Contencioso Administrativo deste Tribunal e de 20 de Novembro de 2004 — recurso n.º 1579/03 — da mesma Secção.”.*

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

Custas pela recorrente com 50 % de procuradoria.

Lisboa, 16 de Novembro de 2005. — Vítor Meira (relator) — Jorge de Sousa — Pimenta do Vale.

## Acórdão de 16 de Novembro de 2005.

### Assunto:

*Recurso jurisdicional per saltum. Matéria de facto. Incompetência em razão de hierarquia.*

### Sumário:

*I — A Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, nos recursos interpostos directamente das decisões dos TT de 1.ª Instância, apenas tem competência para conhecer de matéria de direito (cfr. artigos 21.º, n.º 4, 32.º, n.º 1, alínea b), e 41.º, n.º 1, alínea a), do ETAF e 280.º, n.º 1, do CPPT).*

*II — Se, nas conclusões das suas alegações, o recorrente invocar matéria de facto que não se contraria, mas também não foi levada em consideração na decisão recorrida, é aquela secção incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso, sendo competente o Tribunal Central Administrativo.*

Processo n.º 628/05-30.

Recorrente: TELEMÓN — Telecomunicações, S. A.

Recorrente: Fazenda Pública.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 — Telemón - Telecomunicações, Lda., contribuinte n.º 501387714, com sede na Zona Industrial, n.º 5, Almeirim, não se conformando com

a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria que julgou improcedente o recurso que havia interposto da decisão do Director de Finanças de Santarém, que lhe aplicou uma coima no valor de € 20.000,00, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1) A matéria dada como provada na douda decisão recorrida sob o n.º 6 implica, necessariamente, a absolvição da Arguida, por inexistência de qualquer negligência, dolo ou culpa, e assim de qualquer responsabilidade contra-ordenacional que lhe seja imputável (Cfr. art. do RGIT);

2) A Arguida fez tudo quanto estava ao seu alcance: apresentou tempestivamente a declaração periódica de IVA, no escrupuloso cumprimento da legislação fiscal, apenas não tendo entregue de imediato o IVA liquidado por uma razão justificada e que afasta qualquer vislumbre de infracção: o montante do imposto ainda não lhe havia sido entregue;

3) Por fim, não tendo havido qualquer diminuição da receita fiscal, uma vez que foram pagos não só o IVA devido como todos os seus acréscimos legais, entende a Arguida que, face à redacção da norma aplicável (art. 32.º, n.º 1, do RGIT), lhe deveria ter sido aplicada uma dispensa de coima.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exm.º Procurador-geral Adjunto emitiu doudo parecer no sentido de o recurso não merecer provimento.

Por despacho do Mm.º Juiz Adjunto, a fls. 85, foi suscitada a questão prévia da incompetência em razão da hierarquia deste Supremo Tribunal.

Em consequência, foi determinada a audição das partes sobre essa questão, nos termos do disposto no art.º 704, n.º 1 do CPC, tendo-se pronunciado sobre a mesma apenas a recorrente, pela forma que consta de fls. 97 e segs., que se dá por reproduzida para todos os efeitos legais.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1- Em 06.03.2004 foi elaborado o auto de notícia de fls. 2 e informação anexa àquele auto de notícia, de fls. 22, onde se refere que “Telemon-Telecomunicações, S.A”, tributada pelo Serviço de Finanças de Almeirim e enquadrado em IVA no regime normal de periodicidade mensal, não entregou o meio de pagamento devido no valor de €69.561,80, no prazo legal, relativo ao período de Agosto de 2003.

2- A arguida foi notificada de que, com base no auto de notícia mencionado em 1 a qual seguia junto por fotocópia, fora instaurado processo de contra-ordenação n.º 1945-04/600134.3 em que lhe era imputado a prática de uma infracção p.p. pelo art.º 114.º, n.º 2 e art.º 26.º, n.º 4, do RGIT e para apresentar defesa nos termos do art.º 70.º, do RGIT (cfr fls. 6 dos autos).

3- Tendo sido apresentado defesa, cujo conteúdo se dá aqui por reproduzido, de fls. 7 a 20 dos autos, pela Chefe de Divisão de Justiça Tributária de Santarém no uso de delegação de competências do Director de Finanças de Santarém, foi elaborado o Despacho constante de fls. 26 a 28 dos autos, de fixação da coima em €20.000,00, após a Informação dimanada daquela Divisão de Justiça, constante de fls.25 dos autos.

4- Em 21.06.2004, foi enviado carta a notificar a arguida da decisão condenatória mencionada em 3, tendo aquela solicitado o pagamento voluntário da coima, nos termos do art.º 78.º do RGIT. (cfr fls. 29 e 29 v. dos autos).

5- A arguida regularizou a sua situação tributária em 12.01.2004 (cfr fls. 3 dos autos)

6- O atraso no pagamento de imposto ficou-se a dever ao diferimento do pagamento dos serviços por si facturados, por parte do seu principal cliente, relativamente aos períodos de entrega de imposto autoliquidado (cfr p.i. de fls. 30 e segs).

3 – Cumpre decidir a questão prévia suscitada pelo Exmº Juiz Adjunto, aliás, de conhecimento officioso, por que prejudicial.

Como se entendeu, entre muitos outros, no acórdão do STA de 4/5/94, rec. nº 17.643, “porque a competência do Tribunal se afere pelo quid disputatum que não pelo quid decimum, é indiferente, para o efeito, determinar a atendibilidade ou o relevo das afirmações factuais no julgamento do recurso” (no mesmo sentido, vide Ac. do STA de 1/4/98, in rec. nº 13.326).

Para determinação da competência hierárquica à face do preceituado nos artºs 31º, nº 1, al. b) e 41º, nº 1, al. a) do ETAF na redacção anterior (hoje artºs 12º, nº 5, 26º, al. b) e 38º, al. a) e 280º, nº 1 do CPPT, o que é relevante é que o recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões suscite qualquer questão de facto ou invoque, como suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

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

Assim, a questão da competência hierárquica para efeito daquelas normas, é uma questão prévia que tem de ser decidida abstraindo da solução de direito que o Tribunal ad quem tomaria se fosse competente.

Nestas condições, o que há a fazer para decidir a questão da competência hierárquica, é apenas verificar se o recorrente pede a alteração da matéria de facto ou invoca factos que não vêm dados como provados: se o faz, o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito e fica, desde logo, definida a competência do Tribunal Central Administrativo, independentemente da eventualidade de, por fim, este Tribunal, então já julgado competente vir a concluir que a discordância sobre a matéria fáctica ou os factos não provados alegados são irrelevantes para a decisão do recurso, à face da posição de direito que entende adequado (neste sentido, Ac. do STA de 17/2/99, in rec. nº 22.470).

4 – Fazendo aplicação de tais princípios ao caso subjudice, verifica-se que, na conclusão 1) da sua motivação do recurso, a recorrente refere que:

“A matéria dada como provada na douta sentença recorrida sob o nº 6 implica, necessariamente, a absolvição da Arguida, por inexistência de qualquer negligência, dolo ou culpa, e assim de qualquer responsabilidade contra-ordenacional que lhe seja imputável (Cfr. art. Do RGIT)...”.

Ora e como bem anota a recorrente na sua resposta de fls. 90 e segs., nesta conclusão “não há qualquer tipo de avaliação factual..., mas apenas uma valoração jurídica dos mesmos, já que dolo, negligência e culpa são conceitos de direito e não de facto...”.

Aliás, em matéria de contra-ordenações, tem sido esta a jurisprudência fixada pelo Supremo Tribunal de Justiça, que o recorrente também ali cita.

Sendo assim e nesta parte, improcede, necessariamente, a questão prévia suscitada pelo Exmº Juiz-Adjunto.

5 – Contudo e como vimos supra, nas conclusões 2) e 3) da sua motivação do recurso, para sustentar a bondade da sua posição, a recorrente refere que:

“2) A Arguida fez tudo quanto estava ao seu alcance: apresentou tempestivamente a declaração periódica de IVA, no escrupuloso cumprimento da legislação fiscal, apenas não tendo entregue de imediato o IVA liquidado por uma razão justificada e que afasta qualquer vislumbre de infracção: o montante do imposto ainda não lhe havia sido entregue;

3) Por fim, não tendo havido qualquer diminuição da receita fiscal, uma vez que foram pagos não só o IVA devido como todos os seus acréscimos legais, entende a Arguida que, face à redacção da norma aplicável (art. 32º, nº 1, do RGIT), lhe deveria ter sido aplicada uma dispensa de coima”.

Assim sendo, a recorrente, na citada conclusão 2), refere um facto – “a Arguida fez tudo o que estava ao seu alcance” – que o Mmº Juiz “a quo” não estabeleceu no elenco probatório.

Por outro lado, na citada conclusão 3) defende a recorrente que, da sua conduta, não resultou qualquer diminuição da receita fiscal.

Ora, não só do elenco probatório resulta o contrário (vide item 3)), mas também o Mmº Juiz “a quo” tomou posição sobre a questão, referindo que “...a falta de entrega da prestação tributária, deduzida nos termos da lei, dentro do prazo aí consignado (nº 1 e 2, do artº 114º do RGIT), traduz-se numa conduta que causa prejuízo à receita tributária a partir da sua não entrega, independentemente de a dívida vencer juros, nos termos legais...”.

Sendo assim, aquela afirmação de facto, contida nas conclusões da motivação do recurso, contradiz uma afirmação de facto inserta na sentença, relativa à mesma questão.

6 – Deste modo, o teor de tais conclusões não oferece dúvidas de que a recorrente não cingiu a sua divergência com a sentença recorrida à interpretação e aplicação da lei, uma vez que nela se faz referência a matéria de facto, pelo que o mesmo não versa apenas matéria de direito.

Assim, deve entender-se que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, pelo que o Supremo Tribunal Administrativo é hierarquicamente incompetente para o seu conhecimento (cfr. artºs 12º, nº 5, 26º, al. b) e 38º, al. a) do ETAF, na actual redacção e 280º, nº 1 do CPPT).

7 – Termos em que se julga declarar esta Secção do STA incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso, sendo competente para o efeito o Tribunal Central Administrativo do Sul (Secção do Contencioso Tributário) (cfr. artº 18º, nº 3 do CPPT).

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 9 Ucs.

Lisboa, 16 de Novembro de 2005. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Brandão de Pinho*.

Acórdão 16 de Novembro de 2005.

#### Assunto:

*I. R. S. — imposto sobre o rendimento das pessoas singulares. Gratificações atribuídas por frequentadores de salas de*

jogos. Gorjetas. Trabalhadores de salas de jogos. Constitucionalidade. Conformidade do CIRS. Com a lei de autorização legislativa. Princípio da igualdade. Direito comunitário. Reenvio prejudicial.

#### Sumário:

- I — No n.º 3 do artigo 2.º do CIRS consideram-se como rendimentos do trabalho dependente proventos que não se consubstanciam, explicitamente, em remuneração de trabalho prestado, mas que têm relação com ele, por ser a existência de uma prestação de trabalho que proporciona as condições para tais rendimentos serem auferidos.
- II — Assim, à face do artigo 2.º do CIRS, não são de considerar como rendimentos do trabalho dependente apenas as importâncias atribuídas aos sujeitos passivos pelas respectivas entidades patronais a título, remunerações do trabalho, sendo como tal consideradas também as indicadas naquele n.º 3.
- III — Na alínea h) do n.º 3 do artigo 2.º do CIRS [actual alínea g)] deste n.º 3, prevêm-se como rendimentos do trabalho as gratificações auferidas pela prestação ou em razão da prestação do trabalho, quando não atribuídas pela entidade patronal, hipótese esta em que se enquadram as gratificações referidas atribuídas aos empregados de salas de jogos pelos respectivos frequentadores.
- IV — Por força do disposto no artigo 4.º da Lei n.º 106/88, de 17 de Setembro, o Governo estava autorizado a definir os rendimentos que devem considerar-se como rendimentos do trabalho, estando limitado na sua fixação apenas pela possibilidade de os rendimentos deverem chegar à titularidade dos sujeitos passivos em virtude da prestação de trabalho e representarem para quem os auferem um rendimento efectivo e não meramente aparente.
- V — As gratificações referidas representam para quem as auferem um benefício patrimonial real e é a prestação de trabalho em salas de jogos que permite que elas sejam auferidas.
- VI — Designadamente, em face do regime legal de distribuição do produto de tais gratificações, a percepção individual pelos empregados das salas de jogos de rendimentos provenientes de gratificações não dependia sequer da eventualidade de quem os recebe ter sido contemplado com a oferta de alguma gratificação por parte de qualquer dos frequentadores das salas de jogos, mas sim, e apenas, da detenção dessa qualidade de trabalhador dos quadros das salas de jogos e do exercício da correspondente actividade profissional.
- VII — Nestas condições, a qualificação de tais rendimentos como provenientes do trabalho não pode considerar-se como desajustada, pelo que não poderá entender-se que, ao aprovar a referida alínea h) do n.º 3 do artigo 2.º do

CIRS. [actual alínea g)], o Governo não tenha agido em sintonia com a lei de autorização legislativa que serviu de suporte à sua actuação.

- VIII — No IRS pretendeu-se obter uma tributação esgotante dos rendimentos de alguma forma oriundos do trabalho, que visou dar satisfação à necessidade de assegurar uma repartição igualitária dos rendimentos e da riqueza, pelo que a actuação do Governo ao incluir os rendimentos provenientes de tais gratificações entre os rendimentos do trabalho, era postulada pela orientação essencial do IRS em matéria de tributação dos rendimentos do trabalho e estava em sintonia com a referida lei de autorização legislativa.
- IX — A não previsão de pagamento do imposto referente a tais gratificações através de retenção na fonte não era imposta por esta lei de autorização e a hipotética divergência entre o CIRS e aquela, neste ponto, apenas poderia afectar a validade constitucional da norma que não prevê a retenção na fonte.
- X — Por outro lado, a reserva de lei formal, prevista no n.º 2 do artigo 106.º da CRP (redacção de 1982, vigente ao tempo da aprovação do CIRS), limita-se à determinação da incidência, da taxa, dos benefícios fiscais e das garantias dos contribuintes, não abrangendo a sua liquidação e cobrança.
- XI — A fórmula utilizada na alínea h) do n.º 3 do artigo 2.º do CIRS [actual alínea g)] é susceptível de abranger as gratificações atribuídas a quaisquer trabalhadores e não apenas aos das salas de jogos, não estando demonstrado que, na prática, apenas estes sejam tributados com base nesta norma.
- XII — As eventuais dificuldades técnicas que possam existir na aplicação da lei a trabalhadores de determinadas categorias profissionais não justifica, por aplicação do princípio da igualdade, que a mesma deixe de ser aplicada aos casos em que a sua aplicação é possível.
- XIII — A percepção de rendimentos que não tenham uma finalidade compensatória, como é o caso das referidas gratificações, proporciona um acréscimo de capacidade contributiva, que deve ser considerada para efeitos fiscais por imposição do princípio da igualdade, constitucionalmente consagrado.
- XIV — Por isso, a eventualidade de ocorrência de injustiça por as gratificações referidas não serem consideradas para fins não fiscais, não justifica que se considere inconstitucional a relevância atribuída a tais gratificações para efeitos de IRS, na referida alínea h) do n.º 3 do artigo 2.º do CIRS [actual alínea g)], pois ela é constitucionalmente imposta.
- XV — O direito comunitário não estabelece o conceito de rendimento para efeitos de IRS, nem se coloca sobre tal matéria qualquer questão de direito comunitário, pelo que não se justifica efectuar reenvio prejudicial para o T. J. C. E., nesta matéria.

Processo n.º 712/05-30.  
 Recorrente: José António Duarte Seixas.  
 Recorrido: Fazenda Pública.  
 Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – JOSÉ ANTÓNIO DUARTE SEIXAS, impugnou judicialmente a liquidação de I.R.S. relativa ao ano de 1999,

O Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto julgou improcedente a impugnação.

Inconformado o impugnante interpôs recurso para o Tribunal Central Administrativo, que se declarou incompetente, em razão da hierarquia, para o conhecimento do recurso.

O Recorrente requereu a remessa do processo a este Supremo Tribunal Administrativo.

Com as alegações do recurso jurisdicional, os Recorrentes apresentaram as seguintes conclusões:

1 – Deverá julgar-se a inconstitucionalidade material e orgânica da alínea h) do n.º 3 do art. 2º do CIRS, por violação dos artigos 1º, 2º, 13º, e 201/1-b) da Constituição, em articulação com os art. 168/1-i) e 2, e 106º/2, também da Constituição;

2 – Deverá julgar-se a inconstitucionalidade material da alínea h) do n.º 3 do art. 2º do CIRS, por não ter em conta as necessidades do agregado familiar, nem o princípio da igualdade nas suas várias vertentes, nem o princípio da justiça, por violação aos artigos 107º/1 da Constituição, e 6º/1-a) da LGT;

3 – Deverá julgar-se a existência de uma situação violadora das normas e do sentido da jurisprudência comunitária, por violação do art. 141º/2 do Tratado que Institui a Comunidade Europeia, e pela desconformidade existente entre o art. 2º/3-h) do CIRS e o sentido dos acórdãos proferidos pelo T JCE sobre a matéria, devendo ser suscitadas as questões prejudiciais requeridas na impugnação;

4 – Deverá julgar-se a existência da inutilidade superveniente da lide (cfr. alínea e) do art. 287º do CPC);

5 – Se as decisões da administração fiscal e dos órgãos jurisdicionais competentes não nos deixarem outra alternativa, logo se requererá a fiscalização concreta de constitucionalidade da alínea h) do n.º 3 do art. 2º do CIRS, nos termos da alínea b) do n.º 1 do art. 280º da Constituição, e da alínea b) do n.º 1 do art. 70º da Lei 28/82, de 15/11, na redacção dada pela Lei 85/89, de 07/09.

6 – Não é devida taxa de justiça.

Termos em que, atentas as razões acima apontadas, deverá o presente recurso ser julgado integralmente procedente, e ser a sentença recorrida substituída por outra que absolva o impugnante, e extinta a dívida.

pois só assim será feita JUSTIÇA.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer nos seguintes termos:

1. Inconstitucionalidade

I. O acórdão do Tribunal Constitucional n.º 497/97, 9.07.97 (DR-II Série n.º 235, 10.10.97) pronunciou-se no sentido da:

a) inexistência de inconstitucionalidade orgânica da norma constante do art. 2º n.º 3 al. h) CIRS (numeração vigente em 1999), por

alegada violação da extensão da autorização legislativa concedida ao Governo pelo art. 4º n.º 2 Lei n.º 106/88, 17 Setembro (art. 168º n.º s 1 al. i) e 2 CRP; actualmente art. 165º n.º s 1 al. i) e 2 CRP numeração da RC/97)

b) constitucionalidade da norma citada do CIRS, no entendimento de que não viola o princípio da igualdade (art. 13º CRP) e os princípios da legalidade e da tipicidade fiscal (art. 106º CRP; actualmente art. 103º CRP numeração RC/97)

A jurisprudência do STA tem-se pronunciado, sem divergência, no sentido da constitucionalidade da norma, por inexistência de violação do princípio da igualdade. (acórdãos 5.05.99 processo n.º 23422; 24.11.99 processo n.º 23595; 12. 01. 2000 processo n.º 23 694; 9.02.2000 processo n.º 23489; 19.05.2000 processo n.º 23596)

A excelência da argumentação dos arestos indicados e a especial autoridade do Tribunal Constitucional dispensam considerações supérfluas.

II. Princípio da justiça

As gratificações são atendíveis para efeitos de segurança social (despacho normativo n.º 82/85, 31 Julho do Secretário de Estado do Trabalho; despacho normativo n.º 24/89, 17 Fevereiro do Ministro do Emprego e Segurança Social)

A injustiça não radicaria no sistema tributário que, racionalmente, tributa as gratificações enquanto rendimento do trabalho dependente; antes residiria num subsistema de Segurança social e de protecção no desemprego se não lhes conferisse relevância nos respectivos domínios.

2. Violação do Direito comunitário

A norma controvertida do CIRS não viola o conceito de remuneração constante do art. 141º n.º 2 Tratado de Roma (versão do Tratado de Amesterdão) porque:

a) aquele conceito é apenas operativo, visando a aplicação do princípio da igualdade de remuneração entre trabalhadores masculinos e femininos;

b) a norma do CIRS não estabelece um conceito de remuneração distinto daquele, limitando-se a estabelecer a tributação das gratificações, componente do rendimento do trabalho dependente distinta da remuneração

3. Extinção da instância por inutilidade superveniente da lide

Sufraga-se a fundamentação jurídica da sentença no sentido da utilidade no prosseguimento da lide (sentença n.º 5 fls. 73)

No mesmo sentido aponta a norma constante do art. 29º n.º 9 Lei n.º 87-B/98, 31 Dezembro OGE 1999 (aplicável aos rendimentos auferidos em 1999) onde se estabelece «as importâncias auferidas pelos profissionais de banca dos casinos que lhe são atribuídas pelos jogadores em função dos prémios ganhos são equiparadas a gratificações auferidas pela prestação ou em razão da prestação de trabalho»

CONCLUSÃO

O recurso não merece provimento.

A sentença impugnada deve ser confirmada.

A sentença recorrida – que não sofre do vício de falta de fundamentação alegado na 5.ª conclusão das alegações – deverá ser confirmada porque o art. 2º n.º 3 al. h) do CIRS não sofre dos vícios de inconstitucionalidade alegados nem viola o Tratado de Roma, como bem demonstra o Mmo Juiz “a quo”, com arrimo na jurisprudência deste S. T. A. e do T. J. C. E.

*Termos em que sou de parecer que o recurso não merece provimento.*

2 – Na sentença recorrida deu-se como assente a seguinte matéria de facto:

- *O impugnante é tributado em imposto sobre o rendimento das pessoas singulares no 2º Serviço de Finanças de Vila Nova de Gaia*

- *O impugnante durante o ano de 1999 prestou trabalho para a empresa Solverde, Sociedade de Investimentos Turísticos, S. A. tendo auferido rendimentos de trabalho dependente, categoria A;*

- *Durante o mesmo período recebeu o montante de 20 355,99 €, enquanto trabalhador da sala de jogos dessa empresa;*

- *Não apresentou declaração de rendimentos que englobasse no ano de 1999 o valor das gratificações recebidas e anteriormente mencionadas;*

- *Tendo a administração tributária considerado que o montante das gratificações deveria ser tributado, em 18 de Junho de 2002 elaborou o acto de liquidação oficiosa de imposto sobre o rendimento de pessoas singulares para o ano de 1999, com o nº 4 320 099 476, no valor de 3 472,68 €;*

- *A data limite de pagamento voluntário do referido acto de liquidação era 28 de Agosto de 2002;*

- *A presente impugnação foi instaurada em 11 de Setembro de 2002.*

3 – O objecto do recurso jurisdicional é delimitado pelas conclusões das alegações (art. 684.º, n.º 3, do C. P. C.), pelo que é apenas sobre as questões nelas abordadas e há que tomar posição.

Antes de mais, importa apreciar a questão da inutilidade superveniente da lide que o Recorrente suscita, pois da sua solução pode resultar a inutilidade de apreciação das questões que são objecto do recurso.

No entanto, é manifesto que não ocorre inutilidade superveniente da lide, pois, para a inutilidade ser *superveniente*, terá de ter por suporte um facto que seja objectivamente anterior ou pelo menos que não fosse do conhecimento do impugnante no momento em que deduziu a impugnação.

Ora, no caso em apreço, a hipotética inutilidade nunca seria *superveniente*, pois o Impugnante invocou o facto e a própria inutilidade (!) na petição de impugnação.

4 – O Recorrente suscita a questão constitucionalidade orgânica e material da alínea h) do n.º 3 do art. 2.º do C.I.R.S. [actual alínea g)], por violação dos arts. 1.º, 2.º, 13.º e 201.º, n.º 1, alínea b) da C. R. P., em articulação com os arts. 168.º, n.º 1, alínea i) e 2, e 106.º, n.º 2, b da C. R. P..

Nesta alínea h) [actual alínea g)], consideram-se rendimentos do trabalho dependente, para efeitos de I.R.S., «*as gratificações auferidas pela prestação ou em razão da prestação do trabalho, quando não atribuídas pela entidade patronal*».

Nos n.ºs 1 e 2 do art. 2.º do C.I.R.S. estabelece-se que se consideram rendimentos do trabalho dependente as remunerações directamente derivadas da prestação de trabalho dependente.

No n.º 3 do C.I.R.S., faz-se uma extensão do conceito de rendimentos do trabalho, para efeitos deste imposto, considerando-se como tal importâncias e benefícios recebidos a outros títulos.

As situações aqui abrangidas, em alguns casos, constituem remuneração de trabalho em situações em que não existe dependência relativamente a uma entidade patronal: é o caso das situações referidas nas

alíneas a) (remunerações de órgãos estatutários de pessoas colectivas), b) (importâncias escrituradas por empresários individuais a título de remuneração própria ou de membros do seu agregado familiar) e f) (quota-parte devida a pescadores que limitem a sua actividade à prestação de trabalho, a título de participação em campanhas de pesca).

Noutros casos, consideram-se neste n.º 3 como rendimentos do trabalho dependente, proventos que não se consubstanciam, explicitamente, em remuneração de trabalho prestado, mas que têm relação com ele, por ser a existência de uma prestação de trabalho que proporciona as condições para tais rendimentos serem auferidos: estão nessa situação os rendimentos referidos nas alíneas c) (benefícios recebidos pela prestação ou em razão da prestação de trabalho dependente), d) (abonos para falhas que excedam em 5 % a remuneração mensal fixa), e) (ajudas de custo e verbas para despesas de deslocação, viagens e representação, em certas condições), f) (indenizações pela mudança de local de trabalho) e h) (as gratificações referidas).

Assim, à face do art. 2.º do C.I.R.S., não são de considerar como rendimentos do trabalho dependente apenas as importâncias atribuídas aos sujeitos passivos pelas respectivas entidades patronais a título de remunerações do trabalho, sendo como tal consideradas também as indicadas naquele n.º 3.

Por isso, o facto de as gratificações referidas nos autos não constituírem retribuição de serviço ou trabalho por ele prestado não é, por si só, um obstáculo ao seu enquadramento no conceito de rendimentos do trabalho para efeitos daquele imposto.

Na referida alínea h) [actual alínea g)], prevêem-se como rendimentos do trabalho as gratificações auferidas pela prestação ou em razão da prestação do trabalho, quando não atribuídas pela entidade patronal, hipótese esta em que se enquadram as gratificações referidas os autos, pois o Recorrente José de Sousa Barbosa, exerceu funções de empregado de casino e aquelas foram-lhe atribuídas pelos respectivos clientes, como ele próprio refere nas alegações do presente recurso jurisdicional.

Por isso, é de enquadrar as referidas gratificações na alínea h) [actual alínea g)] citada.

5 – No n.º 1 do art. 4.º da Lei n.º 106/88, de 17 de Setembro (diploma que autorizou o Governo a emitir o C.I.R.S.), prevê-se o I.R.S. incida sobre o valor global dos rendimentos das categorias aí indicadas, entre as quais se inclui os rendimentos do trabalho dependente.

No n.º 2 deste artigo concretiza-se o que deve entender-se por rendimentos do trabalho dependente, indicando-se que como tal se consideram «*todas as remunerações provenientes do trabalho por conta de outrem, prestado quer por servidores do Estado e das demais pessoas colectivas de direito público, quer em resultado de contrato de trabalho ou de outro a ele legalmente equiparado*».

No n.º 3 do mesmo artigo, remete-se para a lei ordinária o esclarecimento dos rendimentos que se incluem em cada uma das categorias indicadas no número anterior, e, no n.º 4, estabelece-se que o imposto incidirá sobre o rendimento efectivo dos contribuintes.

Assim, o Governo estava autorizado a definir os rendimentos que devem considerar-se como rendimentos do trabalho, estando limitado na sua fixação apenas pela possibilidade de os rendimentos deverem chegarem à titularidade dos sujeitos passivos em virtude da prestação de trabalho e representarem para quem os auferem um rendimento efectivo e não meramente aparente.





O mesmo não sucede em relação ao I.V.A., que é um tributo comunitário, cuja regulamentação base é feita por normas comunitárias (6.<sup>a</sup> Directiva 77/388/CEE, do Conselho, de 17-5-77), sendo sobre essa matéria que o T. J. C. E. se pronunciou nos acórdãos referidos. (2)

Assim, não estabelecendo o direito comunitário o conceito de rendimento para efeitos de impostos sobre o rendimento internos dos Estados-Membros, não se pode colocar, com razoabilidade, qualquer questão de violação do direito comunitário relativamente à tributação das referidas gratificações em sede de I.R.S., pelo que não se justifica o reenvio proposto pelo Recorrente sobre tal matéria.

Termos em que acordam em negar provimento ao recurso e em confirmar a decisão recorrida.

Custas pelo Recorrente, com procuradoria de 50 %.

Lisboa, 16 de Novembro de 2005. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Branhão de Pinho* — *Pimenta do Vale*.

(1) Acórdão n.º 497/97, de 9 de Julho, de 9-7-1997, proferido no recurso n.º 70/89, publicado em *Acórdãos do Tribunal Constitucional* n.º 37, página 73, e no *Diário da República*, II Série, de 10-10-97.

(2) Aliás, no que concerne ao excerto do acórdão proferido no processo n.º C-404/99 reproduzido pelos Recorrentes nas suas alegações, nem se trata sequer de uma tomada de posição do T. J. C. E., mas sim de reprodução da posição da Comissão sobre essa matéria.

## Acórdão de 16 de Novembro de 2005.

### Assunto:

*Autarquia local. Deliberação nula. Acto de liquidação. Prazo para impugnar.*

### Sumário:

- I — *A liquidação de um tributo ao abrigo de deliberação da assembleia municipal que o impugnante diz ser nula por ter criado um verdadeiro imposto, não é, só por isso, nula.*
- II — *O direito à correspondente impugnação caduca se não for exercido dentro do prazo do n.º 1 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário.*

Processo n.º 736/05.

Recorrente: GOLDTUR — Hotéis e Turismo, S. A.

Recorrida: Câmara Municipal da Póvoa de Varzim.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Baeta de Queiroz.

Acordam no Supremo Tribunal Administrativo (STA):

1.1. **GOLDTUR – HOTÉIS E TURISMO, S.A.**, com sede em Chãs, S. Pedro da Afurada, Vila Nova de Gaia, recorre da sentença do Mm.º Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que julgou

«improcedente por extemporaneidade» a impugnação da impugnação da taxa de salubridade atribuída à **CÂMARA MUNICIPAL DA PÓVOA DE VARZIM**.

Formula as seguintes conclusões:

«1.

A receita impugnada, foi criada por deliberação da Assembleia Municipal da Póvoa de Varzim quando, atenta a sua natureza jurídica, salvo melhor opinião, só poderia ser criada pela Assembleia da República, o que configura uma inconstitucionalidade orgânica e formal.

2.

Os actos de liquidação de tributos que aplicam normas inconstitucionais, podem ser considerados nulos;

3.

Na verdade, não são ainda líquidas no momento de instauração da presente impugnação, as questões de saber se o acto sofre ou não do vício alegado e se, em caso afirmativo, a respectiva sanção é a nulidade ou a anulabilidade;

4.

Assim, existindo a possibilidade (não esclarecida no momento da instauração da execução) de serem considerados nulos, os actos de liquidação de tributos, que aplicam normas inconstitucionais, como é o caso da liquidação impugnada;

5.

E sendo que nulidade pode ser invocável e conhecida a todo tempo, não existindo assim prazo para a respectiva impugnação judicial, como resulta, aliás do n.º 3 do art.º 102.º do CPPT.

6.

Não poderia assim, o digníssimo juiz “a quo”, ter concluído pela intempestividade da presente impugnação

Pelo exposto (...) deve ser concedido provimento ao presente recurso, com as legais consequências (...).

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exm.º Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento, pois, ainda que ocorresse o alegado vício de inconstitucionalidade, sempre o prazo para a impugnação seria de 90 dias, e estaria excedido aquando da respectiva apresentação.

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

2. Vêm provados os seguintes factos:

«A)

Efectuada a liquidação da Taxa de Salubridade aqui em causa foi o impugnante notificado para o respectivo pagamento a ocorrer em 10/09/02 (fls. 9 e 10 dos autos).

B)

A presente impugnação foi instaurada em 16/12/04.

C)

O Regulamento de Saneamento Básico da Câmara Municipal de Póvoa de Varzim, em vigor foi aprovado pela Assembleia Municipal em 27 de Junho de 1996 e alterado por deliberação da mesma assembleia em 1 de Março de 2001, fls 31 a 51 dos autos».

3. O acto de liquidação impugnado respeita a taxa de salubridade a favor da Câmara Municipal da Póvoa de Varzim, fundamentando-se a impugnação na inexistência de contrapartida por parte do Município, o que faria da denominada taxa um verdadeiro imposto, ilegal por ter sido instituído por deliberação nula daquela Câmara (nas alegações de recurso para este Tribunal fala-se, antes, da correspondente Assembleia Municipal), nos termos do artigo 2º nº 4 da Lei das Finanças Locais (Lei nº 42/98 de 6 de Agosto).

A impugnante pediu, a final da petição de impugnação, que, por «ilegais e inconstitucionais», fossem «anulados os actos de liquidação e cobrança da “taxa de salubridade”».

Na sentença recorrida entendeu-se que a impugnação fora deduzida decorridos mais de 90 dias contados a partir do termo o prazo para pagamento voluntário do tributo questionado, concluindo-se que estava caducado o direito à impugnação, que foi julgada «improcedente por extemporaneidade».

A impugnante contesta tal decisão defendendo que existe a possibilidade de o acto que atacou ser considerado nulo, por aplicação de normas inconstitucionais, não podendo o Tribunal declarar a intempestividade da impugnação sem antes apurar se o acto é nulo, uma vez que, se o for, a impugnação é a todo o tempo oportuna.

É verdade que a decisão recorrida pode qualificar-se de liminar, na medida em que foi proferida sem produção de prova e seu exame crítico, fundando-se tão só nas datas de notificação para pagamento e da instauração da impugnação.

Por isso tem alguma pertinência a observação da recorrente, quando diz que o tribunal, antes de saber se o acto enferma de nulidade, não podia considerar intempestiva a impugnação, pois, neste caso, ela estaria em tempo.

Só que, no caso presente, é possível afirmar, desde já, e perante o que na petição inicial vem alegado, que o vício de que pode padecer a liquidação impugnada implica a impugnação no prazo geral de 90 dias do nº 1 do artigo do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT). Tal como vem decidido.

A recorrente defende que a assembleia municipal, ao criar o tributo liquidado, que é um verdadeiro imposto, o fez contra a Constituição, que lhe não permite criar impostos. A aplicação de deliberação inconstitucional pelo acto de liquidação faz com que este seja nulo.

Mas não é assim, de acordo com a jurisprudência firme deste Tribunal, ainda recentemente reafirmada no acórdão proferido em 9 de Novembro de 2005 no recurso nº 669/05.

Na verdade, «os arts. 88.º, nº 1, alínea c), do Decreto-Lei n.º 100/84, de 29 de Março, e 1.º, n.º 4, da Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro, estabelecem a sanção de nulidade para as deliberações dos órgãos autárquicos que violarem as normas legais respeitantes ao lançamento de impostos, taxas, derramas ou mais valas não revistas na lei, mas não para os actos de

liquidação praticados ao abrigo dessas deliberações» – do sumário do acórdão de 25 de Maio de 2004, processo nº 208/04.

Quer isto dizer que, mesmo que, como defende a recorrente, seja nula a deliberação da assembleia municipal que instituiu a taxa liquidada, não é nulo o acto de liquidação impugnado que nela se baseou e, consequentemente, não pode ser atacado a todo o tempo.

Por outro lado, na perspectiva da inconstitucionalidade, também invocada pela recorrente, o resultado é o mesmo: a inconstitucionalidade da lei ao abrigo da qual foi efectuada a liquidação gera mera anulabilidade, quando não atinja o núcleo essencial de um direito fundamental – vejam-se, entre muitos, os acórdãos deste tribunal de 31 de Outubro de 2001, recurso nº 26392, e 27 de Fevereiro de 2002, recurso nº 26767.

Como se lê neste último aresto, «mesmo tratando-se de impostos, os actos tributários impugnados – adiante-se já – não são nulos mas meramente anuláveis. Pois que o vício de inconstitucionalidade da respectiva norma jurídica não implica sempre a sua nulidade. Cfr. Gomes Canotilho, Direito Constitucional e Teoria da Constituição, 4ª edição pag. 914/15. Como é sabido a regra geral no regime de invalidade do acto administrativo é a da anulabilidade – artº 135º do CPA. Sendo, todavia, nulos, nomeadamente – artº 133º nº 2 al. d) – os actos que ofendam o conteúdo essencial de um direito fundamental. O que não é o caso já que a se não insere o disposto no artº 103º nº 3 da Constituição da República. O que aí se confere é um direito de resistência jurídica ao pagamento, o que significa que, na própria execução coerciva, o contribuinte pode alegar, em termos de oposição, a inconstitucionalidade da lei, base da liquidação do tributo. E o mesmo se diga, *mutatis mutandis*, quanto à alegada ofensa ao conteúdo essencial do direito de propriedade consagrado no artº 62º da CRP, uma vez que, de modo algum, se suprime tal direito. Como escrevem Gomes Canotilho e Vital Moreira, em anotação àquele normativo, “o direito de propriedade a que se refere a rubrica do artigo parece consistir, pois e apenas, na garantia do direito à propriedade, isto é, no direito de não ser expropriado ou esbulhado, pelo Estado ou por terceiros, salvo por utilidade pública e mediante indemnização. O direito à propriedade que a Constituição garante está assim longe do conceito amplo do direito de propriedade que inclui tradicionalmente não só o direito de não ser expropriado do título ou posse, mas também à liberdade de uso, de fruição, de disposição, sem limites ou intromissões de terceiros e, desde logo, do Estado”».

Assim, mesmo que os tribunais viessem a reconhecer, no acto impugnado, os vícios que lhe são assacados pela recorrente, tais vícios apenas implicariam a sua anulabilidade, devendo ser invocados no já apontado prazo de 90 dias. E, como a recorrente veio impugnar depois de decorrido esse prazo, caducara o seu direito à impugnação, como foi decidido pelo Tribunal *a quo*.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, negando provimento ao recurso, confirmar a sentença impugnada.

Custas a cargo da recorrente, com 50 % de procuradoria.

Lisboa, 16 de Novembro de 2005. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 16 de Novembro de 2005.

### Assunto:

*Erro na forma de processo. Convoção. Prazo para deduzir oposição à execução.*

### Sumário:

*Sendo a oposição à execução o meio processual adequado para atacar o acto de reversão e tendo o contribuinte impugnado tal acto, é possível efectuar a convoção para o meio próprio se o pedido e a causa de pedir se ajustarem à forma adequada e o direito à dedução da oposição não estiver já caducado.*

Processo n.º 771/05-30.

Recorrente: Armando Marques de Carvalho.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Vítor Meira.

Acordam no Supremo Tribunal Administrativo (STA):

Armando Marques de Carvalho, citado para, na qualidade de responsável subsidiário para pagar a quantia exequenda, deduziu impugnação no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra invocando falta de fundamento da reversão, ilegalidade da mesma, ilegitimidade do impugnante por não ter exercido a gerência e prescrição da dívida exequenda.

Por sentença da Mª Juíza do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra foi julgada improcedente a impugnação.

De tal decisão recorreu o impugnante para este Supremo Tribunal Administrativo, tendo formulado as seguintes conclusões:

1. O impugnante foi citado como responsável subsidiário para pagar a quantia exequenda e deduziu impugnação judicial quando afinal o meio processual adequado era a oposição fiscal.

2. Os fundamentos alegados pelo recorrente como responsável subsidiário, citado em sede de reversão, perante o acto que considera lesivo, constituem fundamentos para se deduzir oposição fiscal.

3. O artigo 98º no 4 do CPPT estabelece que em caso de erro na forma do processo este será convolado na forma de processo adequado, nos termos da lei.

4. “É garantido o acesso à justiça tributária para a tutela plena e efectiva de todos os direitos ou interesses legalmente protegidos.

Todos os actos em matéria tributária que lesem direitos ou interesses legalmente protegidos são impugnáveis ou recorríveis nos termos da lei.” (artigo 9º da LGT).

5. “O interessado tem o direito de impugnar ou recorrer de todo o acto lesivo dos seus direitos e interesses legalmente protegidos, segundo as formas de processo previstas na lei.

Podem ser lesivos, nomeadamente  
...Os actos praticados na execução fiscal.” (artigo 95º da LGT)

6. A todo o direito de impugnar corresponde o meio processual mais adequado de o fazer valer em juízo.

*Ordenar-se-á a correcção do processo quando o meio usado não for o mais adequado segundo a lei.” (artigo 97 da LGT).*

7. “O erro na forma do 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.

Não devem porém aproveitar-se os actos já praticados se do facto resultar uma diminuição de garantias do réu.” (artigo 199º do CPC:).

8. “Haverá finalmente lugar ao indeferimento liminar por irregularidade insanável de forma quando a forma de processo escolhida pelo autor não corresponder à natureza ou valor da acção e a petição não possa ser utilizada para a forma adequada”.

9. A petição inicial junta aos autos pode ser utilizada para a forma adequada, uma vez que os fundamentos que nela se alegam são válidos em sede de oposição.

10. Ainda que utilizando meio impróprio, certo é que o recorrente o apresentou em juízo dentro do prazo previsto para a respectiva dedução, 90 dias.

11. A rejeição da convoção para a forma de processo adequada implica uma diminuição das garantias do recorrente, uma vez que já não pode apresentar em tempo uma nova petição de oposição fiscal, ficando deste modo impedido de reagir contra um acto lesivo.

12. Os artigos 97 n.º 3 da LGT e 98º no 4 do CPPT não condicionam a correcção da forma do processo ao prazo de apresentação em juízo do meio processual adequado, não referem que a convoção para a forma de processo adequada fica impedida caso a petição inicial tenha sido apresentada em tribunal fora do prazo estipulado para a dedução do meio processual de defesa do lesado que se verifica que era afinal o adequado.

13. Deve o presente ser julgado procedente, revogando-se a sentença recorrida e, em consequência, deve ser admitida a convoção, sob pena de violação dos artigos 97 no 3 da LGT, 98º no 4 do CPPT, 199º do CPC, 90 e 95º da LGT, assim se fazendo JUSTIÇA.

Não houve contra-alegações.

Pelo Exmo Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do não provimento do recurso por no julgado se ter feito boa interpretação da lei na linha da jurisprudência pacífica da Secção sobre os requisitos da convoção.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida deu como provados os seguintes factos:

1 – o impugnante foi citado como responsável subsidiário para os termos da execução fiscal, instaurada contra a firma «Actual Frio, Lda», por carta registada com a/r assinado em 8/1/01;

2 – a impugnação deu entrada em 2/4/01.

Assentes tais factos aprecieemos o recurso.

O recorrente não questiona que a impugnação não era, ao contrário do que entendera na petição inicial, o meio processual adequado para fazer extinguir a execução que contra si revertera, sendo adequada a oposição à execução. O que questiona é a não convoção para a forma de processo adequado da sua petição.

Prescreve o art. 98º n.º 4 do CPPT que, em caso de erro na forma de processo, este será convolado na forma de processo adequado, nos termos da lei. Com base em tal artigo e no art. 97º n.º 3 da LGT pretende o recorrente que a convoção será sempre possível porque, a não ser assim, haverá uma diminuição das suas garantias.

Não tem porém razão. O legislador estabeleceu a possibilidade de convalidação no sentido de proteger o contribuinte de um eventual erro na forma de processo utilizada permitindo a sua correcção officiosamente pelo juiz. Não pretendeu porém que tal remédio pudesse operar a todo o tempo e por isso estabeleceu que tal convalidação ocorreria nos termos da lei, isto é, que tal aconteceria se o pedido formulado e a causa de pedir se ajustassem à forma adequada do processo e a “acção judicial” não estivesse caducada (cfr. nesse sentido, entre outros, os acórdãos n.º 25965 de 23 de Maio de 2001 e 1229/04 de 12 de Janeiro de 2005).

Nos termos do artigo 203.º n.º1 alínea a) do CPPT, a oposição deve ser deduzida no prazo de 30 dias a contar da citação pessoal. Consta do probatório que o recorrente foi citado em 8 de Janeiro de 2001 por carta registada com A/R assinado em tal data e que a impugnação deu entrada em 2 de Abril de 2001. Torna-se pois evidente que já se encontrava largamente excedido aquele prazo para deduzir oposição, o que impedia a convalidação. Não há aqui qualquer diminuição de garantias, como pretende o recorrente pois foi devido à sua inércia que tal prazo transcorreu. Por isso só de si se pode queixar. Tendo assim decidido não merece a sentença qualquer censura.

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

Custas pelo recorrente, fixando em 50% a procuradoria.

Lisboa, 16 de Novembro de 2005. — Vítor Meira (relator) — Baeta de Queiroz — Brandão de Pinho.

### Acórdão de 16 de Novembro de 2005.

#### Assunto:

*Recurso jurisdicional. Falta de ataque à decisão recorrida.*

#### Sumário:

- I — *Em recurso jurisdicional, o tribunal superior não pode conhecer de questões decididas na sentença recorrida, cuja decisão não foi impugnada nas conclusões das alegações, pois os efeitos da decisão, na parte não atacada, não podem ser prejudicados pela decisão do recurso jurisdicional (artigo 684.º, n.º 4, do CPC).*
- II — *Assim, para impugnar eficazmente, em recurso jurisdicional, uma decisão em que se entendeu que ocorre nulidade da petição inicial, por erro na forma de processo, e que é inviável a convalidação, o recorrente teria de atacar o decidido sobre essas matérias.*
- III — *Se não o faz, não pode o Supremo alterar aquela sentença quanto ao nela decidido sobre o obstáculo ao conhecimento do mérito que se entendeu derivar de tal nulidade.*

Processo n.º 859/05.

Recorrente: BERGANO — Construções, L.ª

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

BERGANO – CONSTRUÇÕES, LDA, deduziu no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa, oposição à execução fiscal n.º 15542003, do Serviço de Finanças de Oeiras – 1, em que é executada.

Por sentença de 18-3-2005, o Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, que sucedeu na competência daquele Tribunal, absolveu a Fazenda Pública da instância, por entender que ocorreu erro na forma de processo e não ser viável a convalidação.

Inconformada a oponente interpôs o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentado alegações com as seguintes conclusões:

1. *A douta sentença recorrida violou o disposto no artigo 47º do RGIT, aplicável, mutatis mutandis, ex vi artigo 64º do mesmo diploma;*

2. *Assim, deverá ser ordenada a suspensão dos autos de execução até ser proferida sentença, transitada em julgado, no âmbito do identificado processo de oposição à execução;*

3. *Provando-se no âmbito daqueles autos que o facto tributário que deu origem às coimas que se pretendem executar inexistente, as aludidas coimas são ilegais, padecendo do vício de nulidade;*

4. *a qual pode ser deduzida a todo o tempo (cfr. artigo 102.º, n.º 3 do C.P.P.T);*

5. *Não se deverá partir da premissa que a ora oponente não pagou voluntariamente obrigações fiscais que eram devidas, porquanto esta questão – que é prévia – é controvertida.*

6. *Pelo que, por outro lado, deverá ser ordenada a apensação dos autos de contra-ordenação e de execução ao processo que corre termos pela 1ª Secção do 4º Juízo do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa, sob o n.º 45/02, ordenar a suspensão do presente processo até ser proferida sentença transitada em julgado;*

7. *Por cautela de patrocínio, caso assim, não se entende, deverá ser declarada ilegal a coima aplicada por inexistência da infracção tributária alegada, porquanto a recorrente não violou as normas constantes nos artigos 16º, n.º 1, 91º e 115º, n.º 5 do Código do Imposto Municipal de Sisa.*

*Assim se fazendo JUSTIÇA!*

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer nos seguintes termos:

*O julgado deve ser confirmado, por não se mostrar atacado, em qualquer dos seus fundamentos, nas conclusões das alegações do recurso.*

*Termos em que sou de parecer que o recurso não merece provimento.*

3 – Na sentença recorrida não se conheceu do mérito da oposição, por se entender existir erro na forma de processo, implicando nulidade da petição inicial por o pedido estar em contradição com a causa de pedir e por não ser possível a convalidação, por a petição ser intempestiva para

efeitos de recurso judicial de decisão de aplicação de coima, que se entendeu ser a forma processual adequada à pretensão formulada.

Como bem refere o Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto, no seu douto parecer, em nenhuma das conclusões das alegações, que delimitam o objecto do presente recurso jurisdicional (art. 684.º, n.º 3, do C.P.C.), a Recorrente ataca o decidido na sentença recorrida, isto é, não se refere que o meio processual adequado é a oposição e não o recurso judicial de decisão de aplicação de coima nem que é viável a convalidação.

Como refere ALBERTO DOS REIS, com a imposição do ónus de alegação ao recorrente teve-se «em vista obrigar o recorrente a submeter expressamente à consideração do tribunal superior as razões da sua discordância com para com o julgado, ou melhor, os fundamentos por que o recorrente acha que a decisão deve ser anulada ou alterada, para que o tribunal tome conhecimento delas e as aprecie». (1)

Assim, não sendo atacado o decidido sobre tais questões, este Supremo Tribunal Administrativo não pode alterar o decidido pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra, pois a tal obsta o preceituado no n.º 4 do referido art. 684.º do C.P.C., em que se estabelece que «os efeitos do julgado, na parte não recorrida, não podem ser prejudicados pela decisão do recurso nem pela anulação do processo».

Por isso, tem de se considerar assente que o meio processual utilizado pela Recorrente não foi o adequado, que a petição inicial é nula e que não pode ser efectuada a convalidação.

A nulidade da petição inicial, quando não pode ser aproveitada qualquer peça processual para efectuar a convalidação do processo para o meio processual adequado, implica nulidade de todo o processo, que é excepção dilatória, que obsta ao conhecimento do mérito da causa, como se entendeu na sentença recorrida.

Por isso, não é de equacionar sequer a possibilidade de suspensão do processo, que a Recorrente pretende, pois não se pode justificar, por ser inútil (art. 137.º) a suspensão de um processo nulo.

Termos em que acordam em negar provimento ao recurso e em confirmar a decisão recorrida.

Custas pela Recorrente, com procuradoria de 50%.

Lisboa, 16 de Novembro de 2005. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Lúcio Barbosa*.

(1) *Código de Processo Civil Anotado*, volume V, página 357.

## Acórdão de 16 de Novembro de 2005.

### Assunto:

*Reclamação para a conferência. Recurso para o pleno por oposição de acórdãos. Despacho de admissão de recurso. Artigo 284.º, n.º 3, do CPPT. Notificação do despacho. Alegações. Nulidade.*

### Sumário:

- I — *Proferido despacho do relator a admitir o recurso para o pleno por oposição de acórdãos deve o recorrente, no prazo de oito dias após a notificação, apresentar alegação tendente a demonstrar a alegada oposição de acórdãos.*
- II — *Não é necessário que seja expressamente notificado para apresentar alegações, mas sim e unicamente do despacho que admitiu o recurso para o pleno.*
- III — *O facto de ter sido apenas notificado desse despacho não constitui qualquer nulidade.*

Processo n.º 1501/03.  
 Recorrente: INGA — Instituto Nacional de Intervenção e Garantia Agrícola.  
 Recorrido: Cruz & C.ª, S. A.  
 Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **Cruz & Companhia, SA**, identificada nos autos, interpôs recurso para o Pleno da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo do acórdão proferido em 10 de Dezembro de 2003, que anulou o processado, “a partir da reclamação apresentada pela reclamante...”.

Por despacho do Mm. Juiz relator de 27 de Abril de 2005, o recurso foi admitido.

Por ofício datado de 3/5/2005, foi o recorrente notificado deste despacho.

Face à inacção do recorrente, o Mm. Juiz relator proferiu o seguinte despacho:

“Nos termos do art. 284.º, 4, do CPPT, julgo deserto o recurso, uma vez que o recorrente não apresentou, no prazo legal, alegação tendente a demonstrar que entre os acórdãos existe a oposição exigida (n. 3 do citado artigo)”.

Notificado deste despacho, veio o recorrente arguir uma nulidade e reclamar para a conferência.

Alega que foi notificado do despacho em causa e não, como devia ser, notificado para alegações, sendo que esta omissão constitui nulidade.

Alega ainda que identificou os acórdãos-fundamento e pretendeu demonstrar a citada oposição.

Colhidos os vistos, cumpre decidir.

2. Vejamos as questões colocadas pelo recorrente.

Quanto à nulidade:

É possível referir com precisão que tal nulidade não existe.

O recorrente foi notificado da admissão do recurso.

Após a notificação incumbia-lhe dar cumprimento à lei.

Ora, dispõe o n. 3 do art. 284º do CPPT (disposição aplicável):

“Dentro dos oito dias seguintes ao despacho de admissão do recurso o recorrente apresentará uma alegação tendente a demonstrar que entre os acórdãos existe a oposição exigida”.

O recorrente não tinha que ser notificado para apresentar alegações.

Tinha, isso sim, que ser notificado do despacho de admissão do recurso, devendo seguidamente cumprir o preceituado na lei.

E não vale dizer, como faz o recorrente, que o ofício de notificação continha um número (11), que se refere à notificação “para alegações”.

Na verdade, o ofício comporta várias hipóteses, valendo apenas a assinalada, e essa (número 9) era do despacho a que acima se aludiu (recebimento do recurso).

Notificado do despacho, incumbia ao recorrente apresentar alegações, o que não fez.

Não ocorre assim a alegada nulidade.

Nem se diga, como faz o recorrente, que já procurara demonstrar antes essa alegada oposição.

Não é exacta esta afirmação. Aliás o recorrente nem sequer precisa o momento em que o fez.

De qualquer modo, o momento para o fazer é no seguimento do despacho de admissão do recurso.

A reclamação do recorrente está assim inexoravelmente votada ao insucesso.

3. Face ao exposto, acorda-se em desatender a reclamação.

Custas pelo recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 99 €

Lisboa, 16 de Novembro de 2005. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Vítor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 23 de Novembro de 2005.

### Assunto:

*Execução fiscal. Anulação de venda. Representante da Fazenda Pública. Ilegitimidade.*

### Sumário:

*O representante da Fazenda Pública carece de legitimidade para requerer a anulação de venda efectuada em processo de execução fiscal.*

Processo n.º 414/05.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Faria & Rosa — Sociedade Imobiliária, L.<sup>da</sup>

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – O Excelentíssimo Representante da Fazenda Pública junto do Tribunal Tributário de 1.<sup>a</sup> Instância de Viana do Castelo requereu ao Meritíssimo Juiz daquele Tribunal a anulação da venda de um imóvel efectuada pela Administração Fiscal num processo de execução fiscal.

O Meritíssimo Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, que sucedeu na competência do Tribunal Tributário de 1.<sup>a</sup> Instância de Viana do Castelo, entendeu que a Fazenda Pública não tem legitimidade

para arguir a nulidade de vendas efectuadas em processo de execução fiscal e absteve-se de conhecer do mérito do pedido.

Inconformada a Fazenda Pública interpôs o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentado alegações com as seguintes conclusões:

1. *A anulação da venda executiva, como incidente da execução fiscal, sendo da exclusiva competência do tribunal tributário (art. 237.º do CPT, actuais arts. 97.º n.º 1, al. o) e 151.º/1 do CPPT), não cabe no âmbito das competências e atribuições legais da Administração Tributária, atenta a natureza judicial do processo de execução fiscal (art. 103.º/1 da LGT).*

2. *A ocorrer essa anulação ou revogação pela Administração Tributária a cobertura do art. 140.º ou do art.º141º do CPA, verificar-se-ia o vício de usurpação de poder, atendendo à reserva da função judicial (art. 202º da CRP).*

3. *Para repor a legalidade e reparar uma injustiça relativa, decorrente do vício de violação da lei, indicado como causa de pedir na petição inicial, não resta à Administração Tributária senão o recurso à via contenciosa, agindo por interesse directo e relevante, nos termos e para os efeitos dos arts. 9º/4,15º/1 a) 40 CPPT e do art. 26º do CPC.*

4. *Interesse directo em demandar que se exprime pela vantagem jurídica, que não meramente económica / material, decorrente da procedência da acção. (art. 26º/1/2 do CPC). – Interesse relevante, porque sendo a Administração Tributária (credora exequente) sujeito da relação material controvertida no processo de execução fiscal (art. 26º/3 do CPC) não pode deixar de ter legitimidade para, através do seu representante, requerer a anulação da venda executiva com o fundamento na al. c) do n.º 1 do art. 909º do CPC por remissão para a factualidade prevista no art. 201º/1 do mesmo diploma e invocada como razão do pedido.*

5. *Legitimidade da Fazenda Pública que resulta ainda, como corolário, dos princípios da legalidade e da justiça, no respeito pelas garantias dos contribuintes (art. 266º/2 da CRP, art. 55º da LAT e arts. 3º/1, 4º e 6º do CPA) visto como um bloco de legalidade.*

6. *A douta sentença recorrida, ao considerar parte ilegítima a Fazenda Pública, sofre de ilegalidade, violando, por inadequada interpretação o art. 26.º do CPC, e os arts. 9º/4 e 15º/1 a) do CPPT e os princípios referidos na anterior conclusão.*

*Nestes termos e, nos demais de direito, com o douto suprimento de V.Exas. Senhores Juízes Conselheiros, deve a douta sentença recorrida ser revogada e substituída por outra que julgue a Fazenda Pública parte legítima, com as legais consequências.*

A sociedade que adquiriu o imóvel contra-alegou, concluindo da seguinte forma:

1. *A Fazenda Pública não dispõe de legitimidade para requerer judicialmente a anulação da venda, já que a sua actividade se esgota na realização do interesse financeiro do Estado – vd. art. 72.º ETAF e Parecer de 24.04.02 da DSJC.*

2. *Mesmo que assim não fosse sempre teria que se entender que o pedido formulado pela FP é extemporâneo, pois que há muito decorreu o prazo de 15 dias desde o conhecimento dos factos – vd. art. 257.º CPPT.*

3. *A FP não podia revogar o acto de adjudicação da venda do prédio por que é constitutivo do direito legalmente protegido da recorrida e daí que também careça de legitimidade para requerer em juízo a anulação da venda – vd. art. 140.º CPA.*

*Em conformidade com as razões expostas deve negar-se provimento ao recurso.*

*Assim se fará JUSTIÇA.*

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu duto parecer nos seguintes termos:

1. *Summo rigore apenas o adquirente dispõe de legitimidade para requerer a anulação da venda efectuada em processo de execução fiscal (art. 257º n.º 1 CPPT; art. 908º n.º 1 CPC;*

*Jorge Lopes de Sousa CPPT anotado 4.ª edição 2003 p.1017)*

2. *Em coerência com a posição assumida na qualidade de procurador-geral adjunto coordenador no T.C.A. (fls. 205/206) reiteramos o entendimento sobre a legitimidade da Fazenda Pública para requerer a anulação da venda, por aplicação dos princípios da legalidade e da justiça, no respeito pelas garantias dos contribuintes (art. 266º n.º 2 CRP; art. 55º LGT; art.15º n.º 1 al. a) CPPT.)*

*Essa legitimidade emerge da titularidade de interesse relevante, radicado na sua qualidade de credor exequente, sujeito activo da relação jurídica convertida (art. 26º n.ºs 1 2 3 CPC/art. 2º al. e) CPPT)*

*Na ausência de disposição legal que expressamente confira legitimidade à Fazenda Pública para requerer a anulação da venda não será despicienda a invocação do direito de acção, por forma a conferir-lhe meio adequado à tutela do citado interesse relevante (art. 2º n.º 2 CPC/art. 2º al. e) CPPT)*

*Não colhe o argumento esgrimido na sentença segundo o qual a administração tributária não poderia revogar actos válidos constitutivos de direitos (art. 140º n.º 1 al. b) CPA), porque o próprio requerimento de anulação da venda invoca como fundamento a invalidade do acto transitivo, como consequência da preterição de formalidade legal no procedimento.*

3. *A observância do princípio da legalidade impõe que o requerimento de anulação de venda seja apresentado nos prazos legais.*

*No caso sub judicio tendo a venda do imóvel sido efectuada em 27.01.2000, o requerimento apresentado pelo RFP em 17.09.2003, com invocação do art. 257º n.º 1 al. c) CPPT, é manifestamente intempestivo (docs. fls. 64/65 e 207/208; art. 257º n.º 2 CPPT)*

**CONCLUSÃO**

*O recurso não merece provimento.*

*A decisão de abstenção do conhecimento do mérito do pedido deve ser confirmada, com a fundamentação enunciada.*

*Corridos os vistos legais, cumpre decidir.*

2 – A questão que é objecto do presente recurso jurisdicional é a de saber se a Fazenda Pública, através do seu Representante, tem legitimidade para requerer a anulação de venda efectuada pela Administração Fiscal em processo de execução fiscal, com fundamento em o executado ter sido indevidamente excluído dos mecanismos excepcionais de regularização de dívidas fiscais, nos termos do Decreto-Lei n.º 124/96, de 10 de Agosto.

O E.T.A.F. de 1984, aplicável ao caso em apreço, por força do disposto no art. 2.º da Lei n.º 13/2002, de 19 de Fevereiro, estabelece o seguinte:

#### **Artigo 72.º**

##### **Funções dos representantes da Fazenda Pública**

*Compete aos representantes da Fazenda Pública defender os legítimos interesses desta.*

#### **Artigo 73.º**

##### **Representantes da Fazenda Pública**

*1 – Representam a Fazenda Pública:*

*a) No Supremo Tribunal Administrativo, o director-geral dos Impostos e o director-geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, que podem fazer-se substituir pelos respectivos subdirectores-gerais ou adjuntos ou por funcionários dos quadros superiores das respectivas direcções-gerais;*

*b) No Tribunal Central Administrativo, o subdirector-geral dos Impostos e o subdirector-geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo, que podem fazer-se substituir por directores de serviço ou outros funcionários dos quadros superiores das respectivas direcções-gerais;*

*c) Nos tribunais tributários de 1.ª instância, em matéria respeitante ao contencioso tributário geral, directores de finanças, que podem fazer-se substituir por subdirectores tributários ou por funcionários da Direcção-Geral dos Impostos licenciados em Direito;*

*d) Nos juízos dos tribunais de 1.ª instância, a que se refere o n.º 3 do artigo 59.º, licenciados em Direito, nomeados pela respectiva câmara municipal;*

*e) Nos tribunais tributários de 1.ª instância, em matéria respeitante ao contencioso aduaneiro, os directores das direcções das Alfândegas de Lisboa e Porto, na área do respectivo distrito, e os directores de alfândega nos restantes casos, que podem fazer-se substituir por funcionários da Direcção-Geral das Alfândegas e dos Impostos Especiais sobre o Consumo licenciados em Direito.*

*2 – Nas questões em que se encontrem em causa receitas tributárias lançadas e liquidadas pelas autarquias, pendentes em tribunais tributários diferentes dos previstos na alínea d) do número anterior, a Fazenda Pública é representada por licenciado em Direito nomeado pela câmara municipal interessada.*

#### **Artigo 74.º**

##### **Poderes de representantes da Fazenda Pública**

*Os representantes da Fazenda Pública gozam dos poderes e faculdades estabelecidos nas leis de processo.*

O C.P.P.T. estabelece, no seu art. 15.º, o seguinte:

#### **Artigo 15.º**

##### **Competência do representante da Fazenda Pública**

*1 – Compete ao representante da Fazenda Pública nos tribunais tributários:*

*a) Representar a administração tributária e, nos termos da lei, quaisquer outras entidades públicas no processo judicial tributário e no processo de execução fiscal;*

*b) Recorrer e intervir em patrocínio da Fazenda Pública na posição de recorrente ou recorrida;*

*c) Praticar quaisquer outros actos previstos na lei.*

*A anulação da venda efectuada em processo de execução fiscal, designadamente com fundamento em ilegalidade do prosseguimento da execução contra o executado, não visa satisfazer, pelo menos directamente, interesses da Fazenda Pública.*

Na verdade, na sequência de uma eventual anulação, a Fazenda Pública, que já tinha em seu poder o produto da venda, teria de abrir mão dele, ficando em situação de não cobrança de créditos já cobrados.

É certo que, se foi praticada alguma ilegalidade no processamento da execução fiscal que tenha conduzido à efectivação de uma venda em situação em não era permitido concretizá-la, poderá, eventualmente, ser exigida ao Estado indemnização com fundamento em responsabilidade civil extracontratual e, por isso, a anulação da venda, se evitasse a produção de danos ou o seu agravamento, poderia satisfazer hipotéticos interesses patrimoniais do Estado.

No entanto, por um lado, este hipotético interesse seria meramente indirecto e eventual e a legitimidade activa depende da existência de interesse directo em demandar, expresso pela utilidade derivada da procedência da acção (art. 26.º, n.ºs 1 e 2, do C.P.C.) Por isso, não bastará um mero interesse indirecto e uma utilidade meramente hipotética e eventual, não actual, para assegurar a legitimidade activa do representante da Fazenda Pública.

Por outro lado, os interesses da Fazenda Pública que cabe defender aos representantes da Fazenda Pública são os específicos interesses da administração tributária, como se conclui da lista de entidades que assumem essa representação, que consta do art. 73.º do E.T.A.F. de 1984, interesses esses que são os relativos à cobrança de tributos e não os interesses gerais do Estado enquanto pessoa colectiva pública, que estariam em causa numa hipotética acção de indemnização.

Também não se pode basear a legitimidade do representante da Fazenda Pública para pedir a anulação de venda na qualidade de credor exequente e no direito de acção genericamente assegurado pelo art. 2.º do C.P.C., pois, não se estando perante uma situação em que o produto da venda seja insuficiente para satisfação dos créditos fiscais, o interesse de credor satisfaz-se com a manutenção da venda e não com a sua anulação.

A falta de legitimidade dos representantes da Fazenda Pública para requererem a anulação de vendas confirma-se pelos poderes processuais que lhe são atribuídos, que não contemplam essa possibilidade.

Na verdade, os poderes e as faculdades processuais de que gozam os representantes da Fazenda Pública são os estabelecidos nas leis de processo (art. 74.º do E.T.A.F. de 1984) e nem o art. 15.º do C.P.P.T., que define genericamente a sua competência, nem qualquer outra norma deste Código ou qualquer outra disposição legal lhe atribui poderes genéricos para a defesa activa da legalidade em processos de execução fiscal nem poderes específicos para requerer a anulação de vendas neles efectuadas.

Conclui-se, assim, que o representante da Fazenda Pública carece de legitimidade para requerer a anulação de venda efectuada em processo de execução fiscal.

Termos em que acordam em negar provimento ao recurso e em confirmar a decisão recorrida.

Sem custas, por a Fazenda Pública estar isenta (art. 2.º da Tabela de Custas).

Lisboa, 23 de Novembro de 2005. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 23 de Novembro de 2005.

### Assunto:

*Oposição à execução fiscal. Caso julgado. Identidade do pedido. Apensação ao processo de falência. Prescrição da dívida exequenda. Interrupção da prescrição.*

### Sumário:

*I — A excepção do caso julgado pressupõe a repetição de uma causa depois de a primeira haver sido decidida, não sendo mais, tal decisão, passível de recurso ordinário — artigo 497.º, n.º 1, do CPC.*

*Nos termos do disposto n.º 1 do artigo 498.º do mesmo diploma legal, há repetição da causa quando a segunda é idêntica à primeira, aferindo-se tal identidade em função dos sujeitos, do pedido e da causa de pedir, que, além de constituírem requisitos cumulativos, deverão ser os mesmos numa e noutra.*

*De acordo com o n.º 2 do referido normativo, há identidade do pedido «quando numa e noutra causa se pretende obter o mesmo efeito jurídico».*

*II — Os efeitos jurídicos pretendidos são diversos numa oposição em que se tem em vista a extinção de execução fiscal instaurada para cobrança coerciva de dívidas à segurança social; e numa outra em que se visa a extinção de execução fiscal instaurada para cobrança coerciva de dívidas à Caixa Sindical de Previdência da Indústria dos Lanifícios.*

*Pelo que, sem a referida identidade, não se verifica a excepção do caso julgado.*

*III — A remessa do processo de execução fiscal ao processo de falência — artigo 167.º do CPC — não importa paragem daquele para efeitos do disposto no § 1.º do artigo 27.º do mesmo diploma legal, pois que, uma vez apensado a este, com ele segue a sua normal tramitação.*

Processo n.º 590/05-30.

Recorrente: José da Silva Carreira.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional, interposto por JOSÉ DA SILVA CARREIRA, da sentença do TAF de Castelo Branco, de 11/02/2005, que julgou parcialmente improcedente a oposição que deduzira à execução fiscal n.º 0612-83/160798.7 e apensos, instaurada, originariamente, contra «Agostinho Dias Carreira & Filhos, Lda» e que contra si revertera por ser considerado responsável subsidiário pelas dívidas de contribuições para o CRSS anteriores a 09/02/1987.

Invoca, ainda, o recorrente, a excepção do caso julgado, pois, no seu entender, tal sentença não poderia manter-se por contrariar o decidido em



acórdão do TCA, transitado em julgado, de 03/06/2003, rec. n.º 6.138/02, 2.ª Secção, que, reformando anterior acórdão do mesmo tribunal, com intervenção das mesmas partes, julgou procedente a oposição deduzida pelo ora recorrente quanto às dívidas cobradas no processo de execução fiscal n.º 91/060155.1.

Fundamentou-se a decisão em que, no que àquelas dívidas concerne, não só não estão as mesmas prescritas como é o oponente parte legítima na execução, pois que se verificam, quanto a ele, os pressupostos da responsabilidade subsidiária.

O recorrente formulou as seguintes conclusões:

«I - As dívidas de contribuições para o CRSS tituladas pelas certidões de fls. 63, 64 e 66 já se encontram prescritas;

II - Por um lado, ao invés do que sustenta o Mmo. Juiz *a quo*, tem que se considerar que a execução fiscal n.º 91/060155.1 esteve parada enquanto se manteve a sua apensação ao processo de falência da originária devedora, Agostinho Dias Carreira & Filhos, Limitada;

III - E, por outro lado, ainda que assim não se considere, o que se admite por mera cautela, a verdade é que, atenta a data da sua instauração, o período de tempo a que aquelas dívidas dizem respeito, a data da devolução da mencionada execução à 1.ª Repartição de Finanças da Covilhã e o tempo decorrido desde essa altura, o que tudo melhor consta da matéria de facto provada, sempre se teria que ter por verificada a invocada prescrição;

IV - Seja como for, a sentença impugnada jamais poderá manter-se, por ser contraditória com o que foi decidido no douto Acórdão do Tribunal Central Administrativo de 03 de Junho de 2003, proferido no recurso jurisdicional n.º 6.318/02, da 2.ª Secção, com a intervenção das mesmas partes, o qual, reformando o que o havia antecedido, datado de 25/06/2002, julgou procedente a oposição do ora recorrente relativamente às dívidas cobradas no supra-citado processo de execução fiscal n.º 91/060155.1 e já transitou em julgado;

V - Aliás, tal sentença, a manter-se, violaria o princípio consagrado no art. 205.º, n.º 2 da Constituição da República Portuguesa;

VI - E, para além disso, violou, designadamente, o preceituado nos arts. 14.º do Dec-Lei n.º 103/80, de 09 de Março, 53.º n.º 2 da Lei n.º 28/84, de 14 de Agosto, 27.º, § 1.º do CPCI e 671.º, n.º 1 do CPC.

Nestes termos e nos melhores de direito aplicáveis, deve dar-se provimento ao presente recurso, com as legais consequências.»

Não houve contra-alegações.

O Ex.mo magistrado do Ministério Público emitiu parecer em sentido do não provimento do recurso, uma vez que, por um lado, não se verifica a excepção do caso julgado, pois que, inexistindo identidade de pedido, inexistente, consequentemente, repetição da causa, nos termos das disposições conjugadas dos arts. 497.º, n.º 1 e 498.º do CPC e 2.º, al.a) do CPPT. É que a sentença recorrida pronunciou-se sobre oposição visando a extinção de execução fiscal instaurada para cobrança coerciva de dívidas ao CRSS; enquanto que o acórdão do TCA, de 03/06/2003, decidiu oposição visando a extinção de execução fiscal instaurada para cobrança coerciva de dívida relativa a contribuições para a Caixa Sindical de Previdência da Indústria dos Lanifícios;

Por outro lado, as dívidas relativas às contribuições para o CRSS Centro (Setembro 1983 / Dezembro 1983; Janeiro 1984 / Abril 1984, Agosto 1984 e Dezembro de 1984 - certidão fls. 63; Outubro 1982/Dezembro 1982, Janeiro 1983 / Agosto 1983 - certidão fls. 64; Outubro 1985/De-

zembro 1985 - certidão fls. 66) não se encontram prescritas, tendo em atenção o prazo de prescrição - 10 anos - (art. 14.º DL n.º 103/80, de 09 de Maio) e regime aplicável (art. 27.º corpo e § 1.º CPCI).

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

Em sede factual, vem apurado que:

«1. Foi instaurada, em 06/04/1983, pela Repartição de Finanças da Covilhã, a execução fiscal n.º 0612-83/160798.7 para cobrança coerciva de dívidas provenientes de quotizações para o Fundo de Desemprego, multas e juros, referentes ao período de Março/1976 a Agosto/1979, no valor de 764.526\$00 e de Setembro/1979 a Março/1982, no valor de 2.666.640\$00, conforme certidões de dívida de fls. 16 e 17;

2. A executada foi citada para a execução em 12/05/1983 (fls. 18);

3. Àquela execução foram autuados os seguintes títulos executivos:

- Em Março/1986, a certidão de fls. 57, referente a dívidas de contribuições para a Caixa de Previdência do ano de 1985, no valor de 922.320\$00;

- Em 10/04/1986, a certidão de fls. 58, referente a dívidas de quotizações, multas e juros, para o Fundo de Desemprego, do período de Abril/1982 a Junho/1985, no montante de 5.773.103\$00;

- Em 25/07/1991, as certidões de fls. 60 a 67, referentes a dívidas para o CRSS do período de Outubro/1982 a Novembro/1990 e juros de mora do período de Outubro/1987 e de Janeiro a Junho/1988, perfazendo o montante global de 16.952.770\$00.

4. A executada foi citada para o apenso de execução n.º 0612-86/160176.8, em 23/04/1986, no seguimento da autuação da certidão de dívidas de fls. 58 (fls. 59);

5. A executada foi declarada falida por sentença proferida em 22/04/1991 pelo Tribunal Judicial da Comarca da Covilhã, no processo com o n.º 46/91, do 1.º Juízo, 1.ª Secção, no qual foram vendidos todos os seus bens (informação de fls. 15 e docs. de fls. 20 a 29);

6. Os créditos exequendos referidos supra, em 1. e 3. não lograram qualquer pagamento no processo de falência (informação de fls. 15 e docs. de fls. 20 a 29 e 50);

7. Por despacho do Chefe da 1.ª Repartição de Finanças da Covilhã, de 15/11/1999, a execução reverteu contra o oponente (informação de fls. 15 e doc. de fls. 54);

8. O oponente foi citado para a execução em 29/11/1999 (informação de fls. 15 e docs. de fls. 55 e 56);

9. Deduziu a presente oposição em 11/01/2000, conforme carimbo de entrada apostado pela 1.ª Repartição de Finanças da Covilhã sobre a petição inicial (fls. 2);

10. O oponente foi gerente da executada desde 1964 até 1991 (fls. 28 e 29);

11. O apenso de execução fiscal n.º 0612-91/060155.1, por dívidas de contribuições para o CRSS do período de Outubro/1982 a Novembro/1990 e juros de mora do período de Outubro/1987 e de Janeiro a Junho/1988, perfazendo o montante global de 16.952.770\$00, foi remetido, em 08/08/1991, ao Tribunal Judicial e apensado ao dito processo de falência (fls. 68);

12. Aquele apenso de execução foi devolvido pelo Tribunal Judicial à 1.ª Repartição de Finanças da Covilhã em 18/01/1999, após a extinção do processo de falência da executada (fls. 269).

Factos não provados: Com interesse para a decisão a proferir, inexistem.»

Vejamos, pois:

**QUANTO À EXCEÇÃO DO CASO JULGADO:**

Das questões levantadas pelo oponente, urge começar pelo caso julgado - conclusão 4.ª do recurso -, uma vez que se trata de uma excepção dilatória que, além de ser de conhecimento oficioso, constitui, a verificar-se, um impedimento à apreciação do mérito da causa, dando lugar à absolvição da instância, conforme estatuído nos arts. 493.º, n.º 2, 494.º, n.º 1, al. i), 495.º, 497.º e 498.º do CPC, *ex vi* art. 2.º, al. e) do CPPT.

A excepção do caso julgado pressupõe a repetição de uma causa depois de a primeira haver sido decidida, não sendo mais, tal decisão, passível de recurso ordinário. Pretende-se evitar, assim, que o tribunal se veja na contingência de ter de se contradizer ou reproduzir uma decisão anterior - art. 497.º, n.ºs 1 e 2 do CPC.

Nos termos do disposto no n.º 1 do art. 498.º do mesmo diploma legal, há repetição da causa quando a segunda é idêntica à primeira, aferindo-se tal identidade em função dos sujeitos, do pedido e da causa de pedir, que, além de constituírem requisitos cumulativos, deverão ser os mesmos numa e noutra.

De acordo com o n.º 2 daquele normativo, há identidade do pedido «quando numa e noutra causa se pretende obter o mesmo efeito jurídico».

Ora, como se pode verificar e como bem referiu o Ministério Público, a sentença recorrida pronunciou-se sobre a oposição a um processo de execução fiscal instaurado para cobrança coerciva de dívidas à Segurança Social; ao passo que o acórdão do TCA, de 03/06/2003, se pronunciou sobre a oposição a um processo de execução fiscal para cobrança coerciva de dívidas à Caixa Sindical de Previdência da Indústria dos Lanifícios.

Constata-se, assim, que, numa e noutra oposição, os efeitos jurídicos pretendidos são diversos. Na primeira, visa-se a extinção da execução fiscal para cobrança de dívidas ao CRSS; na segunda, tem-se em vista a extinção da execução destinada a cobrar coercivamente dívidas relativas a contribuições à referida Caixa de Previdência.

Como se vê, não colhe a invocada excepção do caso julgado.

**QUANTO À PRESCRIÇÃO:**

Invoca o recorrente a prescrição das dívidas ao CRSS tituladas pelas certidões que constam dos autos, a fls. 63, 64 e 66.

Atendendo ao período a que se reportam as contribuições em dívida, aplica-se o DL n.º 103/80, de 09 de Maio, cujo art. 14.º estatui que o prazo de prescrição daquelas é de 10 anos, e o respectivo regime de interrupção é o do art. 27.º, § 1.º do CPCI.

Começando pelas contribuições em dívida relativas ao período mais recente - Outubro 1985 / Dezembro de 1985 - o prazo prescricional começou a correr em 01/01/1986.

A presente execução foi autuada em 25/07/1991 - cfr. ponto 3.º, § 3.º da matéria de facto provada - facto que interrompeu a prescrição, nos termos daquele último normativo.

Alega o recorrente - conclusão 2.ª do recurso - que o processo de execução fiscal esteve parado enquanto apenso ao processo de falência da originária devedora.

Ora, como é sabido, a remessa do processo de execução ao processo de falência não importa a paragem daquele, pois, uma vez apensado a este, com ele segue a sua normal tramitação - cfr., neste sentido, o acórdão deste tribunal de 11/06/1997 rec. n.º 19.927.

Assim, o prazo de prescrição começou a correr em 01/01/1986 e interrompeu-se, com a instauração da execução, em 25/07/1991.

Esteve o processo de execução parado, por motivo não imputável ao contribuinte, desde 13/04/2000, data da prolação do despacho do Chefe da Repartição de Finanças da Covilhã (processo de execução fiscal n.º 798, fls. 161).

Ora, nos termos do referido § 1.º do art. 27.º do CPCI, a cessação da interrupção verificou-se um ano após aquela data - 13/04/2001 - reiniciando-se, a partir de então, a contagem do prazo de prescrição.

Assim, tendo em conta o prazo decorrido entre 01/01/1986 e 25/07/1991, e depois de 13/04/2001 (um ano após a paragem do processo de execução), verifica-se que o dito prazo de 10 anos se consumou em 28/08/2005.

Cfr., por todos, o acórdão do STA de 10/11/1999, rec. n.º 22.876.

Pelo que se encontra efectivamente prescrita a dita dívida, bem como, consequentemente, as anteriores ora em causa, procedendo, assim, a oposição.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, julgando-se procedente a oposição e extinta a execução.

Sem custas.

Lisboa, 23 de Novembro de 2005. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Vítor Meira* — *Jorge de Sousa* (com a declaração que entendo que a prescrição se conta do facto tributário).

**Acórdão de 23 de Novembro de 2005.**

**Assunto:**

*Impugnação judicial. Acto de liquidação baseado em norma inexistente. Nulidade. Anulabilidade. Prazo.*

**Sumário:**

- I — O regime de invocação de vício de liquidação que se baseie em norma inexistente consubstancia-se em esse vício poder ser invocado como fundamento de oposição à execução fiscal até ao termo do prazo respectivo, mesmo depois do termo do prazo adequado de impugnação de actos anuláveis, mas não a todo o tempo.*
- II — Apenas os actos que ofendam o conteúdo essencial de um direito fundamental são nulos [cfr. artigo 133.º, n.º 2, alínea d) do CPA].*
- III — Todavia, esses actos não-de ser aqueles que contendem com os direitos, liberdades e garantias dos cidadãos, mas não aqueles que contendem com o princípio da legalidade que são, assim, anuláveis e não nulos.*
- IV — Deste modo, a propositura de uma impugnação judicial de um acto de liquidação com fundamento em norma*

*inexistente ou na falta de suporte legal, está sujeita aos prazos fixados na lei para tal propositura, já que aquele acto de liquidação será eventualmente anulável, que não nulo.*

Processo n.º 612/05-30.

Recorrente: JOMOVAL — Sociedade de Combustíveis, L.<sup>da</sup>

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Jomoval - Sociedade Combustíveis, Lda -, pessoa colectiva com o n.º 500686726, com sede na Rua de Santarém, n.º 3, Coruche, não se conformando com o despacho do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria que rejeitou liminarmente, por intempestiva, a petição inicial de impugnação judicial que deduziu contra o acto de indeferimento da Reclamação Graciosa, que havia deduzido contra a liquidação adicional de IRC, relativo ao ano de 1999, no montante de €97.987,72, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

a) Não foi observado o constante no número 3 do artigo 102.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário, dado que a impugnação judicial, inequivocamente, referia que o suporte da liquidação adicional era inexistente, portanto, nulo, a mesma a todo o tempo poderia ser apresentada.

b) Não foi observado o constante no número 1 do artigo 133.º do Código do Procedimento Administrativo, que remete o acto de liquidação da Administração Fiscal para a nulidade, dado a falta de elemento essencial, designadamente a falta de disposição legal para a incidência.

c) Não foi observado o constante no número 3 do artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa que, de forma precisa e concisa, tira toda a legitimidade ao acto de liquidação da Administração Fiscal, dado esta ter procedido ao apuramento do imposto a pagar sem o devido suporte legal.

d) Por último, foi também violado o número 2 do artigo 266.º da Constituição da República Portuguesa, dado a Administração Fiscal não se subordinar às disposições legais vigentes.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exm.º Procurador-Geral Adjunto emitiu duto parecer no sentido de ser negado provimento ao recurso, uma vez que “a liquidação de imposto com fundamento em violação de norma de incidência subjectiva não viola o conteúdo essencial de um direito fundamental mas apenas o princípio da legalidade tributária; o acto tributário que viola este princípio não é nulo mas meramente anulável, ficando convalidado pela omissão de impugnação graciosa ou contenciosa nos respectivos prazos legais”, sufragando-se, para o efeito, na jurisprudência deste STA, que cita.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – Como vimos, estamos perante um recurso interposto de um despacho de rejeição liminar, por intempestiva, de impugnação judicial deduzida contra o acto de indeferimento de uma reclamação graciosa.

Nesse despacho, entendeu o Mm.º Juiz “a quo” que tendo a respectiva petição inicial dado entrada na Repartição de Finanças de Coruche no dia 12/10/04, sendo certo que o despacho de indeferimento havia sido

notificado à recorrente em 14/9/04, naquela data ia já decorrido o prazo de 15 dias a que alude o art.º 102.º, n.º 2 do CPPT, pelo que a mesma foi apresentada extemporaneamente.

Contra esta decisão reage a impugnante, afirmando que o acto de liquidação adicional em causa não contém qualquer suporte legal, uma vez que foi celebrado um contrato de fidelidade com a Petróleos de Portugal-Petrogal do qual resulta que aquilo que está em causa é a tributação de despesas confidenciais, por parte das gasoleiras, sendo certo que toda a negociação contratual entre a recorrente e estas assentou no pressuposto de que se tratavam de receitas a não contabilizar, situação esta prevista no art.º 41.º, n.º 1, al. h) do CIRC.

Sendo assim e de acordo com o constante no art.º 1.º do Decreto-lei n.º 192/90 de 9/6, caberia às gasoleiras proceder a toda a tramitação fiscal, nunca à recorrente, concretamente, aquelas deveria ser imputada a liquidação adicional.

Pelo que é notório que relativamente à recorrente, qualquer liquidação adicional que tenha em conta os valores referentes ao contrato de fidelidade referido não tem nenhum suporte legal, pelo que era não só inexistente, como também lhe faltava um elemento essencial, designadamente a falta de disposição legal para a incidência, assim como a Administração Fiscal não tinha qualquer legitimidade para liquidar adicionalmente qualquer quantia, tendo por incidência o que a recorrente recebeu de carácter sigiloso, dado esta ter procedido ao apuramento do imposto a pagar sem o referido suporte legal, sendo, portanto, nula a liquidação (cfr. art.ºs 133.º, n.º 1 do CPA e 103.º, n.º 3 da CRP).

Assim sendo e ainda segundo o seu entendimento, sendo aquela liquidação nula o prazo para deduzir a impugnação judicial não é o constante do n.º 2 do art.º 102.º do CPPT, mas sim o do seu n.º 3, ou seja, a todo o tempo, pelo que a impugnação é tempestiva.

Vejamos se lhe assiste razão.

3 – Desde logo, importa salientar que o indeferimento liminar é um mecanismo a usar com cautela, só devendo ter lugar quando da simples apreciação do pedido formulado resulte com força irrecusável e sem margem para dúvidas que este não pode proceder (vide Acs. deste STA de 18/11/92, in rec. n.º 14.465; de 9/12/92, in rec. n.º 14.661 e de (710/97, in rec. n.º 21.234).

Como ensinava Alberto dos Reis, com este fundamento “o juiz só deve indeferir a petição inicial...quando a improcedência da pretensão do autor for tão evidente que se torne inútil qualquer instrução e discussão posterior, isto é, quando o seguimento do processo não tenha razão alguma de ser, seja desperdício manifesto de actividade judicial” (Código de Processo Civil Anotado, vol. II, pág. 385).

No caso em apreço, tem vindo este STA a pronunciar-se, sobre a questão que constitui objecto do presente recurso, de forma reiterada e pacífica no sentido de que o regime de invocação de vício de acto de liquidação que se baseie em norma inexistente consubstancia-se em esse vício poder ser invocado como fundamento de oposição à execução fiscal até ao termo do prazo respectivo, mesmo depois do termo do prazo adequado de impugnação de actos anuláveis, mas não a todo o tempo (neste sentido, vide, por todos, acórdão desta Secção de 25/5/04, in rec. n.º 208/04).

Por outro lado, escreve-se, ainda, neste aresto que, “no que concerne ao entendimento de que do art. 103.º, n.º 3 da C.R.P., resulta que são nulos os actos de liquidação, por força da alínea d) do n.º 2 do art. 133.º

do C.P.A., quando o imposto não tenha sido criado ou não tenha sido liquidado nos termos da lei, por estar em causa o conteúdo essencial do direito de não pagar impostos ilegais, ele reconduzir-se-ia a que fossem nulos todos os actos de liquidação ilegais, pois qualquer acto de liquidação ilegal afectaria o conteúdo garantístico desse direito, se ele pudesse ser enunciado naqueles termos absolutos. Ora, para além das referidas normas dos arts. 285.º e 286., n.º 1, al. a), do C.P.T. (leia-se art.ºs 203º e 204º, n.º 1, al. a) do CPPT) não se compaginarem com tal entendimento, por delas derivar a fixação de prazo para invocação de vícios de actos de liquidação derivados da inexistência de norma, aquela ilação é também contrariada pelo art. 123.º do mesmo Código (leia-se art.º 102º do CPPT), que prevê prazo para a impugnação (incompatíveis com o vício de nulidade) e do art. 143.º, n.º 1, do Código (leia-se art.º 124º, n.º 1 do CPPT) que se refere a “anulação” do acto impugnado, a par da declaração de inexistência ou nulidade. Por isso, mesmo que se entendesse que era a sanção de nulidade a que resultava do art. 133.º, n.ºs 1 e 2, alínea d), do C.P.A. para os actos de liquidação ilegais, sempre se teria de entender que o C.P.T. (leia-se CPPT) estabelecia um regime diferente que, por ser especial, afastaria, no seu domínio específico de aplicação, aquele regime do C.P.A..

Para além disso, esse entendimento teria a consequência inaceitável de criar uma insustentável incerteza generalizada e perpétua no domínio das finanças públicas, cujos reflexos negativos se produziriam permanentemente nesse sector de relevo primacial para o funcionamento global do Estado e das instituições públicas que se veriam impossibilitados de qualquer programação financeira consistente a médio prazo. Por outro lado, nem mesmo haveria uma justificação razoável, para a criação de uma situação de instabilidade desse tipo, pois, estando em causa nos actos tributários ilegais apenas a agressão de esfera patrimonial dos contribuintes em termos não ofensivos do conteúdo essencial do direito de propriedade, não se compreenderia que se eternizasse, de forma generalizada, a possibilidade de o contribuinte questionar a legalidade dos actos de liquidação de impostos, sendo muito mais sensato e equilibrado, ponderando os interesses conflituantes do contribuinte e da administração tributária, estabelecer como regra o regime da anulabilidade, complementando com as outras formas procedimentais e processuais garantísticas próprias do direito tributário, designadamente a possibilidade de invocação de vícios do acto de liquidação fora do prazo normal de impugnação de actos anuláveis, como sucede em oposição à execução fiscal nas situações previstas nas alíneas a), b) 2.ª parte, e f), do n.º 1 do art.º 286.º do C.P.T. (leia-se als. a), b) e g) do n.º 1 do art.º 204º do CPPT), em reclamação graciosa nas situações previstas nos n.ºs 2 e 3 do art. 97.º do mesmo Código (leia-se n.ºs 2 e 3 do art.º 70º do CPPT) e através da formulação de pedido de revisão do acto tributário, nos termos do art. 78.º da L.G.T., nestes últimos casos com a possibilidade de impugnar perante os tribunais eventuais decisões administrativas desfavoráveis (art.s 100.º, n.º 2, 123.º, n.ºs 1, alínea e) e 2, do C.P.T. (leia-se art.ºs 76º, n.º 2 e 102º, n.ºs 1, al. e) do CPPT) e 95.º, n.º 2, alínea d), da L.G.T.).

Neste contexto, aquela generalização da cominação de nulidade, sendo uma solução legislativa desacertada, não se pode presumir ter sido adoptada (art. 9.º, n.º 3, do Código Civil).

Assim, não pode fundar-se em inconstitucionalidade ou em violação do conteúdo essencial de um direito fundamental a nulidade dos actos impugnados”.

No mesmo sentido, pode ver-se o recente Acórdão desta Secção do STA de 9/11/05, in rec. n.º 669/05.

Aliás e como também se tem vindo a pronunciar esta Secção do STA, apenas os actos que ofendam o conteúdo essencial de um direito fundamental são nulos (cfr. art.º 133º, n.º 2, al. d) do CPA).

Todavia, esses actos hão-de ser aqueles que contêm com os direitos, liberdades e garantias dos cidadãos. Mas não aqueles que contêm com o princípio da legalidade, como é o caso dos autos.

Tais actos, violadores deste princípio da legalidade tributária, são, assim, anuláveis, mas não nulos, pelo que não podem ser impugnados a todo o tempo, mas só nos prazos previstos nas leis ordinárias adequadas.

Neste sentido, pode ver-se, ainda e por todos, o acórdão do Pleno desta Secção do STA de 22/5/05, in rec. n.º 1.259/04 e da Secção de 28/1/04, in rec. n.º 1.709/03, para além dos citados no douto parecer do Exm.º Procurador-Geral Adjunto.

Deste modo, sendo o acto anulável, que não nulo, o despacho recorrido não merece qualquer censura.

Sendo assim, é evidente que o pedido formulado pela recorrente não pode proceder, pelo que é manifesto o desperdício da continuação da actividade judicial.

4 – Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao presente recurso e manter o despacho recorrido.

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 23 de Novembro de 2005. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Vitor Meira* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 23 de Novembro de 2005.

### Assunto:

*Competência para conhecer de recurso contencioso de acto atribuído à subdirectora-geral dos Impostos, interposto em 18 de Março de 2002. Consequência da extinção do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa.*

### Sumário:

*I — Para conhecer do recurso contencioso, interposto em 18 de Março de 2002, de um acto atribuído à subdirectora-geral dos Impostos, era competente o Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa.*

*II — Da extinção desse Tribunal nunca poderia resultar que a competência passasse para o Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchal, aonde reside o recorrente, mas apenas que o processo fosse redistribuído a algum dos tribunais administrativos e fiscais de Loures ou Sintra; não sendo o caso, o competente é, agora, o Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa.*

Processo n.º 694/04.

Requerente: Ministério Público (conflito negativo de competência entre os Tribunais Administrativos e Fiscais de Lisboa e do Funchal).

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. O **MINISTÉRIO PÚBLICO** requer a resolução do conflito negativo de competência entre os tribunais administrativos e fiscais de Lisboa e do Funchal, que ambos, rejeitando a sua, se atribuíram, reciprocamente, a competência para conhecer de recurso contencioso interposto por **JOSÉ ÉLVIO SEBASTIÃO DA SILVA**, residente no Funchal, de acto atribuído à **SUBDIRECTORA-GERAL DOS IMPOSTOS**.

1.2. Nenhum dos Mm<sup>os</sup>. Juízes em conflito respondeu.

1.3. Não há alegações, e não foi oferecida prova testemunhal.

1.4. O processo tem os vistos dos Exm<sup>os</sup>. Adjuntos.

Revelam os documentos do processo, com interesse para a decisão, que:

A)

José Elvío Sebastião da Silva, residente no Funchal, interpôs, em 18 de Março de 2002, recurso contencioso de despacho da Subdirectora-Geral dos Impostos «proferido em 9 de pretérito mês de Janeiro do corrente ano 2002 e que, em súmula, revogou a autorização concedida nos termos do n.º 1 do artigo 7.º do Decreto-Lei número 45/89, de 11/02».

B)

Mediante decisão de 15 de Abril de 2004, que transitou em julgado em 14 de Junho seguinte, o Mm<sup>o</sup>. Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa, invocando os artigos 63.º n.º 1 do decreto-lei n.º 129/84 de 27 de Abril (Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais - ETAF), e 10.º do decreto-lei n.º 325/2003, de 29 de Dezembro, julgou-se incompetente, em razão do território, para conhecer do recurso, por ser competente o Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchal.

C)

Por despacho de 26 de Outubro de 2004, transitado em julgado em 21 de Dezembro seguinte, o Mm<sup>o</sup>. Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchal julgou-se incompetente, em razão do território, para apreciar o recurso, considerando competente “o Tribunal Tributário de Lisboa, nos termos dos arts. 62.º-1- e) e 63.º-1 do ETAF/84 e do art. 10.º-2 do DL 325/2003”.

3. Quando foi instaurado o presente processo – 18 de Março de 2002 – estava em vigência o ETAF aprovado pelo decreto-lei n.º 129/84, de 27 de Abril, com as alterações introduzidas pelo decreto-lei n.º 229/96, de 29 de Novembro. Os seus artigos 62.º n.º 1 alínea e) e 63.º n.º 1 atribuíam ao tribunal tributário de 1.ª instância da área da sede da autoridade que praticou o acto recorrido competência para o respectivo recurso contencioso, porquanto se questiona um despacho da Subdirectora-Geral dos Impostos respeitante a questão fiscal.

Ajuizando a situação à luz daquele artigo 63.º, mas já no decurso do ano de 2004, o Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa julgou-se incompetente, em razão do território, para conhecer do recurso, identificando como competente o Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchal.

Isto porque entendeu que, extinto o Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa, o processo devia «transitar para o tribunal territorialmente competente, de acordo com as novas regras de competência territorial».

Foi então a vez de o Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchal declarar a sua incompetência, em razão do território, para o recurso contencioso. E fê-lo – nem de outro modo podia ser – já na vigência do novo ETAF, aprovado pela lei n.º 13/2002, de 19 de Fevereiro, para entrar em vigor no dia 1 de Janeiro de 2004 (vd. o artigo 9.º da lei, na redacção que lhe deu o artigo 1.º da lei n.º 4-A/2003, de 19 de Fevereiro).

Isso explica que no Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa tenha sido entendido que o processo devia «transitar para o tribunal territorialmente competente, de acordo com as novas regras de competência territorial», assim se elegendo o Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchal, por se situar na sua área de jurisdição a residência do recorrente.

É certo que o Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa foi extinto pelo artigo 10.º n.º 1 do decreto-lei n.º 325/2003, de 29/12, conjugado com o artigos 7.º n.º 1 do mesmo diploma e 1.º n.º 2 alínea i) da portaria n.º 1418/2003, de 30 de Dezembro.

Mas nem por isso merece o nosso acordo esta decisão.

É de notar, desde já, que a competência se fixa no momento da propositura da causa, não relevando as modificações posteriores, conforme dispõe, hoje, o artigo 5.º n.º 1 do novo ETAF, e já estabelecia o 8.º n.º 1 do revogado.

Sem esquecer que estamos perante um conflito negativo de competência (pois a realidade é que os dois tribunais em conflito não reconhecem a sua competência para o recurso contencioso), e a tal conflito tem este Tribunal que dar solução, podemos afirmar que a questão não é, rigorosamente, a de determinar qual o tribunal competente para o recurso contencioso, mas a de saber para onde deve ser remetido o processo, face à extinção do tribunal que para ele era competente.

A esta questão dão resposta os n.ºs 2 e 3 do artigo 10.º do decreto-lei n.º 325/2003, de 29 de Dezembro.

Segundo estas disposições, os processos pendentes nos tribunais extintos «transitam para o novo tribunal tributário da correspondente área de jurisdição». Mas, como a área de jurisdição do extinto Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa foi repartida por vários dos novos tribunais, os processos que aí corriam «são redistribuídos pelos Tribunais de Lisboa, Loures e Sintra (...), de acordo com as novas regras de competência territorial».

Fora de causa fica, portanto, e desde já, que o processo seja confiado ao tribunal administrativo e fiscal do Funchal, que não resultou do desdobramento territorial do anterior Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa.

E, não apontando as novas regras de competência territorial para nenhum dos tribunais de Loures e Sintra (o recorrente não reside na área de jurisdição de qualquer deles - veja-se o artigo 16.º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos), não é caso de ser redistribuído o processo, que deve prosseguir termos no Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa, em cuja área de jurisdição está a sede da autoridade recorrida.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em solucionar o presente conflito negativo de competência declarando competente o Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa.

Sem custas.

Lisboa, 23 de Novembro de 2005. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 23 de Novembro de 2005.

### Assunto:

*Recurso per saltum para o Supremo Tribunal Administrativo. Declaração de incompetência. Remessa do processo ao tribunal declarado competente.*

### Sumário:

- I — Nos termos do artigo 47.º, n.º 2, do Código de Processo Tributário, ao tempo vigente, quando o Supremo Tribunal Administrativo se declare incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer de recurso per saltum de decisão da 1.ª instância, declarando competente o Tribunal Central Administrativo, o processo só será remetido a este último Tribunal a pedido do recorrente.*
- II — Não há obstáculo legal a que esse pedido seja anterior à declaração de incompetência do Supremo Tribunal Administrativo.*
- III — Não pode interpretar-se como configurando tal pedido o formulado a final das alegações de recurso para o Supremo Tribunal Administrativo nos seguintes termos:*
- «a) Que seja revogada a douta sentença [...].*
- b) Que, em consequência seja anulado o acto tributário por ilegalidade (...).*
- c) A título subsidiário, para a hipótese de não deferimento do pedido anterior, nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 668.º do Código do Processo Civil, para que, pelo tribunal competente, seja conhecida a matéria de facto e de direito que na sentença foi omitida».*

Processo n.º 703/05.

Recorrente: Portal do Sol — Sociedade Imobiliária Amorim, S. A.

Recorrida: Fazenda Pública.

Recorrente: Ex.º Sr. Cons. Dr. Baeta de Queiroz.

Acordam no Supremo Tribunal Administrativo (STA):

1.1. **PORTAL DO SOL – SOCIEDADE IMOBILIÁRIA AMORIM, S. A.**, com sede em Meladas, Mozelos, Santa Maria da Feira,

recorre do acórdão do Tribunal Central Administrativo (TCA) de 1 de Fevereiro de 2005 que decidiu não tomar conhecimento do recurso interposto da sentença da 1ª instância que julgara improcedente a impugnação judicial do acto de liquidação de contribuição industrial relativa aos exercícios dos anos de 1982 e 1983.

Formula as seguintes conclusões:

«1.

O Supremo Tribunal Administrativo declarou competente para conhecer do recurso interposto pela Recorrente o Tribunal Central Administrativo.

2.

Todavia, o processo foi remetido pelo Supremo Tribunal Administrativo ao Tribunal Tributário de 1ª Instância de Faro.

3.

Por isso, em 8 de Maio de 2001, a Recorrente requereu ao Tributário de 1ª Instância de Faro que o processo fosse remetido à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

4.

Tal requerimento foi doutamente conhecido e despachado pelo Tribunal Tributário de 1ª Instância de Faro a fls. 364 nos seguintes termos:

“Fls. 360: face ao requerimento de fls. 315 dou sem efeito o meu despacho de fls. 352 e em consequência anulo as contas de fls. 353 e 354. Subam os autos ao T.C.A.”

(os destaques e sublinhados são nossos)

5.

Após ter transitado em julgado, tal decisão de fls. 364, foram os autos remetidos ao T.C.A. em 05 de Junho de 2001.

6.

Em 19 de Junho de 2001 o Exmo. Senhor Juiz Desembargador Relator ordenou o termo de vista ao Exmo. Representante do Ministério Público a fls. 365.

7.

Devidamente notificado, o Exmo. Representante da Fazenda Pública veio a emitir o seu parecer em 27.06.2001, que consta a fls. 366, concluindo que a decisão fez uma correcta análise dos factos e aplicação do direito pedindo a negação do provimento ao recurso.

8.

E foi proferido o acórdão pelo TCA que entendeu não tomar conhecimento do recurso.

9.

Todavia, a dita decisão do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Faro, de fls 364, que ordenou a remessa dos autos ao STA já tinha transitado em julgado quando foi proferido o acórdão do T.C.A. em 01/02/2005.

10.

Por esse motivo, não podia o TCA colocá-la em crise ou tomar nova decisão, agora, de não conhecer do recurso, sob pena de violar os artigos 677.º do CPC; 20.º e 205º da CRP.

11.

Na verdade, não está aqui em causa admitir ou não o recurso, fixar a sua espécie ou efeito, não se podendo aplicar o disposto no artigo 687º/4 do C.P.C.

12.

Tanto mais que o despacho do Tribunal Tributário de 1ª Instância, de fls. 364, devidamente notificado às partes não foi impugnado ou dele interposto qualquer recurso, pelo que é insusceptível de ser alterado pelo tribunal superior — vide Acórdão do STJ de 23.01.1985, BMJ, 343, (262).

13.

E assim, não pode deixar de seguir a regra geral sobre a recorribilidade das decisões judiciais: se forem recorríveis, mas não impugnadas pela via do recurso, transitam em julgado e tomam-se definitivas.

14.

Na verdade, a ser outro entendimento, violaria os mais elementares direitos da Recorrente e princípios do nosso Estado de Direito, nomeadamente da conservação dos actos jurídicos, estabilidade das relações processuais, boa fé, dos direitos adquiridos, do aproveitamento dos actos processuais, do trânsito em julgado das decisões judiciais e do acesso ao direito e aos tribunais, que aqui se invoca para os devidos efeitos legais.

15.

Além do mais, a ser outra a interpretação, significava que o Supremo Tribunal Administrativo, ao ter considerado competente o TCA para conhecer o recurso e a não remeter o processo para esse tribunal, tal como requerido subsidiariamente pela Recorrente, não tinha tomado qualquer decisão sobre tal pedido subsidiário formulado pela aqui Recorrente, o que violaria os artigos 668º/1/d) e 205º/1 do CPC.

16.

Pois, nada impede que a Recorrente tenha requerido antecipadamente (a fls. 315) a remessa do processo ao tribunal competente, no caso ao TCA, como pedido subsidiário, face ao disposto no artigo 469º do C.P.C.

17.

Sendo que o dito pedido formulado pela aqui Recorrente é em tudo idêntico à situação das alegações de recurso serem apresentadas antes do começo do prazo destinado à sua apresentação, em que o Supremo Tribunal Administrativo tem entendido inexistir qualquer obstáculo a tal circunstância — Acórdão de 13.07.1988, da Secção do Contencioso Tributário do STA, recurso 3627 e 4295, publicados no DR de 10.01.1989, pág.s 23 e 36 e Acórdão de 13.01.1998, da Secção do Contencioso Tributário do STA, recurso 22414.

18.

Pelo que a douta decisão do Exmo. Sr. Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Faro, que deferiu o requerido a fls. 360 não merece qualquer reparo.

19.

Por outro lado, não está aqui em causa a tempestividade da apresentação do recurso por parte da Recorrente, não tendo aplicação o artigo 687º/4 do CPC.

20.

Por isso, face à declaração de incompetência em razão da hierarquia por parte do Supremo Tribunal Administrativo, deveria tal recurso ser enviado directamente para o Tribunal Central Administrativo, como sempre foi vontade expressa da Recorrente e como esta requereu antecipadamente a título subsidiário a fls. 315.

21.

Como se repete, nada impede que a Recorrente tenha feito esse pedido subsidiário antes da declaração de incompetência feita pelo Supremo Tribunal Administrativo, como se sabe, é prática processual corrente efectuar tais pedidos subsidiários por economia processual — de igual forma quando algo se requer e, logo, sem prescindir se declara, que em caso de indeferimento se pretende interpor recurso da decisão a proferir/proferida.

22.

Quanto à interpretação do pedido da Recorrente na parte final das alegações de recurso, a saber

a) Que seja revogada a douta Sentença, por manifestas e plúrimas ilegalidades nela contidas;

b) Que, *em consequência* seja anulado o acto tributário por ilegalidade, em termos e efeito de errada qualificação dos factos tributários, e violação dos artigos 25º do Código da Contribuição Industrial e do n.º 2 do artigo 10 do Código do Imposto de Mais-Valias,

c) A título subsidiário para a hipótese de não deferimento do pedido anterior nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 668º do Código do Processo Civil, para que, pelo tribunal competente, seja conhecida a matéria de facto e de direito que na Sentença foi omitida».

(os destaques e sublinhado são nossos)

23.

Não restam dúvidas que a Recorrente pretendeu, com o pedido formulado na alínea c), que o processo fosse julgado e remetido ao tribunal que viesse a ser declarado competente pelo STA, neste caso o TCA.

24.

Razão pela qual, ao contrário da interpretação do tribunal *a quo*, a Recorrente não pediu que o processo baixasse ao tribunal recorrido (1ª Instância de Faro) e não fundamentou o seu pedido no n.º 3 do artigo 729º, que estabelece que:

“O processo só volta ao tribunal recorrido quando o Supremo entenda que a *decisão de facto pode e deve ser ampliada* em ordem a

*constituir base suficiente para a decisão de direito, ou que ocorrem contradições na decisão sobre a matéria de facto que inviabilizam a decisão jurídica do pleito”.*

(o destaque e sublinhados são nossos)

25.

E no acórdão do STA a fls 347 ficou assente que o recurso não versava matéria exclusivamente de direito:

*“Deste modo, o recurso não se limita à indagação, interpretação e aplicação de regras de direito, mas faz apelo a factos que não foram tomados em consideração na sentença recorrida.”*

(o destaque é nosso)

26.

Ora, foi com base no artigo 668º/1/d) do CPC que a Recorrente solicitou a remessa do processo ao tribunal competente, que estabelece que:

*“Quando o juiz deixe de pronunciar-se sobre questões que devesse apreciar ou conhecer de questões de que não podia tomar conhecimento”.*

(o sublinhado é nosso)

27.

Pelo que, com o devido respeito pelos ilustres Desembargadores, entende a Recorrente que não faz sentido a interpretação defendida pelo *tribunal a quo*: do STA revogar a sentença da 1ª Instância (pedido formulado na alínea a)) e ordenar, mesmo assim, que o processo baixasse ao tribunal competente para ampliar a decisão de facto.

28.

Pois, o processo não tinha de baixar ao tribunal recorrido para ser ampliada a matéria de facto, apenas se pediu e fixou no acórdão do STA que tal matéria de facto deveria ser levada em consideração pelo tribunal competente — art.º 668/1/d do CPC.

29.

E foi prevendo a hipótese de ser esse o entendimento do STA que a Recorrente solicitou antecipadamente, logo nas alegações, que pelo tribunal competente fosse conhecida a matéria de facto e de direito que na sentença foi omitida.

30.

Por outro lado, o pedido subsidiário formulado pela Recorrente é legalmente admissível e faz todo o sentido, pois ele só devia ser conhecido caso o tribunal não revogasse a sentença, artigo 469º do CPC.

31.

Na verdade, o pedido formulado pela Recorrente na alínea b) era consequente do pedido da alínea a) (revogação da sentença) pelo que improcedendo o formulado na alínea b) (que pressuponha a não revogação da sentença solicitada na alínea a)) é que deveria ser tomado em consideração o pedido subsidiário formulado na alínea c).

32.

Assim, com a declaração da competência do TCA para conhecer do recurso interposto pela Recorrente deveria tal processo ser remetido para esse tribunal e não para o da 1ª Instância de Faro, tal como requerido pela Recorrente.

33.

Sendo que a Recorrente sempre esteve convencida, tal como declarou ser sua vontade, que o processo tivesse sido remetido ao tribunal competente, que no caso era o TCA;

34.

E só tomou conhecimento que o presente processo tinha sido remetido para o Tribunal Tributário de 1ª Instância quando foi notificada da conta de custas enviada por este tribunal.

**Nestes termos e nos melhores de direito deve o presente recurso ser julgado procedente e, em consequência, ser revogado o acórdão ora recorrido e o processo ser remetido ao tribunal “a quo” (TCA) a fim de este conhecer do mérito do recurso».**

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exm.º Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento, pelas razões que adiante serão abordadas.

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

2. Está fixada a factualidade seguinte:

«1

A impugnante constituiu-se por escritura pública de 13/12/72 tendo por objecto a compra e venda ou quaisquer outros actos ou contratos relativos a imóveis e bem assim a construção de prédios para habitação, a exploração de hotéis, ou outras unidades turísticas e, em geral, a administração de bens imóveis com o capital social de 14.000.000\$00, elevável até 55.000.000\$00.

2

Por escritura pública de 11/05/73, a impugnante comprou o prédio misto sito em Pontal ou S. João da Venda, freguesia de S. Pedro do concelho de Faro, inscrito na matriz predial rústico, sob o artº 2029º na matriz predial urbana sob os artºs 2.491º, 4.560º, 4.561º, 4.562º descritos na Conservatória do Registo Predial de Faro sob o nº 30.061 e os prédios rústicos dos artºs 3.562º e 3 e ainda o direito a um quarto do prédio rústico do artº 3.563º todos estes sitios em Vale da Venda, freguesia de Almancil do Concelho de Loulé e descritos na Conservatória do Registo Predial de Loulé sob os nºs 28.970, 28.971 e 30.615 respectivamente, pelo preço global de 55.000.000\$00.

3

Em tal escritura declarou ela que esses bens se destinavam a revenda, beneficiando, por isso, da respectiva isenção de sisa.

4

Nessa altura e até ao exercício de 1983 a impugnante encontrava-se colectada em contribuição industrial, grupo A, pela actividade de “Operações sobre imóveis, N.E. 831900”.



5

Na escritura referida em 2, a impugnante constituiu hipoteca a favor do Banco da Agricultura SARL sobre os prédios então adquiridos em garantia do pontual cumprimento de quaisquer obrigações ou responsabilidades já constituídas ou eventualmente ainda a constituir pela impugnante perante tal Banco, até ao montante de 20.000.000\$00.

6

No balanço do ano de 1983, a impugnante contabilizou no activo na conta de terrenos, realizável, a aquisição dos prédios referidos em 2, em 1974, 1975 e 1976 contabilizou tais prédios no activo corrente na conta “terrenos”, em 1977, na conta imobilizações corpóreas - terrenos e em 01/01/78 transferiu-os do seu plano de contas então existente para o POC como imobilizações corpóreas com o valor de aquisição de 84.332.881\$00.

7

Em 1979 foi feita a reavaliação de tais prédios para o valor de 250.468.656\$00, tendo sido criada uma reserva de reavaliação no valor de 166.135.775\$00, ao abrigo do Dec. Lei 430/78, de 27/12.

8

Relativamente ao exercício de 1982, a impugnante declarou como rendimento de mais valias o valor de 55.327.100\$00 e em 1983, o valor de 2.790.844\$00, que imputou à venda de prédios que havia considerado parte do seu activo imobilizado.

9

Por escritura pública de 18/05/82, a impugnante vendeu a Urtur – Urbanização e Turismo, Lda., o prédio rústico do artº 2.170, que proveio do referido artº 2.029º.

10

Por escritura pública de 09/06/82, a impugnante vendeu a Maria Helena Gonçalves Rodrigues dos Santos dois prédios rústicos para construção urbana sítos em Vale da Venda, freguesia de Almancil do concelho de Loulé, então omissos na matriz, 1/4 de outro prédio rústico no mesmo sítio também omissos na matriz e o prédio rústico do artº 2.171º sítio no lugar do Pontal da freguesia de S. Pedro do concelho de Faro que proveio do prédio misto descrito em 2.

11

E por escritura pública de 26/10/83, vendeu ela também cinco prédios rústicos sítos na dita freguesia de S. Pedro, inscritos na matriz sob os artºs 2.340º, 2.341º, 2.342º, 2.343º e 2.344º que provieram igualmente de tal prédio misto.

12

E por escritura pública de 15/12/83, vendeu ela ainda o prédio rústico do artigo 2.167º da mesma freguesia de S. Pedro, actual 2.016º, que também proveio do prédio misto referido em 2.

13

Em 27 de Setembro de 1985 e 18 de Fevereiro de 1986, a impugnante procedeu ao pagamento das contribuições impugnadas.

14

Dado que a impugnante não procedeu à revenda no prazo de 2 anos dos prédios adquiridos em 2, pagou em 12/08/75, a respectiva sisa com juros e multa (cfr. fls. 19).

15

Nos exercícios de 1982 e de 1983, a impugnante arrendou algumas parcelas dos prédios por si adquiridos em 1973 para fins agrícolas e procedeu noutras à extracção de areia, o que igualmente fez em exercícios anteriores em relação aos referidos arrendamentos.

16

Em relação aos prédios rústicos vendidos para construção pela escritura de 09/06/82 (cfr. ponto 9), pagou a impugnante o respectivo imposto de mais valias.

17

Em princípios de 1980, a impugnante solicitou a discriminação da parte rústica do prédio misto referido em 2, passando então a existir 46 artigos matriciais correspondentes a 46 novos prédios rústicos.

17

A partir de então, a impugnante iniciou diligências no sentido de efectuar vendas, tendo celebrado alguns contratos promessa de compra e venda no ano de 1981.

a)

Com referência aos anos de 1982 e 1983, a AT liquidou adicionalmente à Contribuinte IC, imposto extraordinário sobre os lucros e respectivos juros compensatórios, dos montantes indicados a fls. 6 e 7 (cfr. a informação de fls. 6/7);

b)

Para notificar a Contribuinte das liquidações e para pagamento, no prazo de 15 dias, a Repartição de Finanças de Loulé remeteu-lhe ofícios em 8 de Novembro de 1984 (cfr. a informação de fls. 6/7);

c)

Porque a Contribuinte não efectuou o pagamento dentro do prazo que lhe foi assinalado, foi feito o débito ao Tesoureiro em 30 de Novembro de 1984 (cfr. informação de fls. 6/7);

d)

Em 26 de Fevereiro de 1985, a Contribuinte fez dar entrada na Repartição de Finanças de Loulé, a petição inicial que deu origem ao presente processo, pela qual veio pedir a anulação das liquidações ditas em a) (cfr. o articulado de fls. 2 a 4, bem como o carimbo de entrada que lhe foi apostado);

e)

Em 27 de Março de 2000, o Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Faro proferiu sentença a julgar improcedente a impugnação judicial (cfr. sentença de fls. 272 a 277);

f)

A Impugnante interpôs recurso dessa sentença para o Supremo Tribunal Administrativo (cfr. requerimento a fls. 281);

g)

Nas alegações de recurso, a Impugnante formulou o seguinte pedido:

«Pede-se, assim:

a) Que seja revogada a douta Sentença, por manifestas e plúrimas ilegalidades nela contidas.

b) Que, em consequência seja anulado o acto tributário por ilegalidade, em termos e efeito de errada qualificação dos factos tributários, e violação dos artigos 25º do Código da Contribuição Industrial e do n.º 2 do artigo 1º do Código do Imposto de Mais-Valias.

c) A título subsidiário, para a hipótese de não deferimento do pedido anterior, nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 668º do Código do Processo Civil, para que, pelo tribunal competente, seja conhecida a matéria de facto e de direito que na Sentença foi omitida» (cfr. as alegações de fls. 289 a 315, maxime fls. 314/315)

h)

No Supremo Tribunal Administrativo, o Procurador-Geral Adjunto, no seu parecer, suscitou a questão da incompetência do tribunal em razão da hierarquia (cfr. o parecer do Representante do Ministério Público junto do Supremo Tribunal Administrativo, a fls. 344);

i)

O Juiz relator proferiu despacho a ordenar a notificação da Recorrente para, querendo, responder em 10 dias à questão prévia suscitada pelo Ministério Público (cfr. o referido despacho, a fls. 345);

j)

Para notificação do referido despacho, o Supremo Tribunal Administrativo remeteu ao mandatário judicial da Recorrente carta registada em 27 de Setembro de 2000 (cfr. cota e talão de registo, a fls. 345);

k)

A Recorrente não respondeu à questão prévia suscitada pelo Ministério Público (cfr. processado ulterior a fls. 345);

l)

Por acórdão de 31 de Janeiro de 2001, o Supremo Tribunal Administrativo declarou-se incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso, declarando competente para o efeito o Tribunal Central Administrativo (cfr. o acórdão a fls. 347/348);

m)

Para notificar a Recorrente desse acórdão o Supremo Tribunal Administrativo remeteu ao mandatário judicial dela carta registada em 5 de Fevereiro de 2001 (cfr. cota e talão de registo a fls. 350);

n)

O processo foi remetido pelo Supremo Tribunal Administrativo ao Tribunal Tributário de 1ª instância de Faro em 19 de Março de 2001 (cfr. termo de remessa a fls. 351);

o)

Uma vez aí, o Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Faro, em 23 de Março de 2001, proferiu despacho a ordenar que o processo fosse à conta (cfr. despacho a fls. 352);

p)

Elaborada a conta, o Tribunal Tributário de 1ª instância de Faro, para notificar a Impugnante da conta, remeteu ao mandatário judicial dela ofício em 24 de Abril de 2001 (cfr. a conta, a fls. 354, e a cota de fls. 355 v.º);

q)

Em 8 de Maio de 2001, a Impugnante fez dar entrada no Tribunal Tributário de 1ª instância de Faro um requerimento em que pediu que o processo fosse remetido à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo para ser decidido o recurso interposto (cfr. o requerimento de fls. 360/361, bem como o carimbo de entrada que lhe foi apostado);

r)

Nesse requerimento, para além do mais, a Impugnante entendeu que “quando apresentou as suas alegações de recurso, Requereu como pedido subsidiário para que, se o STA entendesse que, as questões suscitadas versavam também matéria de facto, fossem julgadas pelo tribunal competente” (cfr. o requerimento de fls. 360/361);

s)

O Juiz do Tribunal Tributário de 1ª instância de Faro, deferindo ao requerido, anulou o despacho dito em o) e a conta dita em p) e ordenou a remessa do processo ao Tribunal Central Administrativo (cfr. despacho a fls. 364).

3.1. A ora recorrente interpôs recurso *per saltum* para este Supremo Tribunal Administrativo (STA) da sentença do tribunal de 1ª instância que decidira a sua impugnação judicial de um acto tributário de liquidação.

O STA declarou-se incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso; e, como nada, na sequência dessa declaração, fosse requerido, devolveu o processo à 1ª instância.

Decorridos mais de três meses após a decisão do STA, a pedido da recorrente, o processo foi pela 1ª instância mandado remeter ao TCA.

Este, mediante o acórdão agora recorrido, decidiu não conhecer do recurso jurisdicional a que nos vimos referindo, por entender transitada a decisão da 1ª instância, na falta de oportuno requerimento da então recorrente a solicitar o envio do processo ao TCA, tribunal declarado competente, nos termos do então vigente artigo 47º nº 2 do Código de Processo Tributário.

Estabelece esta norma que, no caso de declaração de incompetência em razão da hierarquia do tribunal para o qual foi interposto o recurso,

«(...) pode o interessado, no prazo de 14 dias a contar da notificação da decisão que a declare, requerer a remessa do processo ao tribunal competente».

Objecta a recorrente que tal requerimento foi por si antecipadamente formulado, achando-se contido nas suas alegações de recurso para o STA, em que pediu:

«a) Que seja revogada a dita Sentença, por manifestas e plúrimas ilegalidades nela contidas.

b) Que, em consequência seja anulado o acto tributário por ilegalidade, em termos e efeito de errada qualificação dos factos tributários, e violação dos artigos 25º do Código da Contribuição Industrial e do n.º 2 do artigo 1º do Código do Imposto de Mais-Valias.

c) A título subsidiário, para a hipótese de não deferimento do pedido anterior, nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 668º do Código do Processo Civil, para que, pelo tribunal competente, seja conhecida a matéria de facto e de direito que na Sentença foi omitida» (cfr. as alegações de fls. 289 a 315, maxime fls. 314/315)».

3.2. Merece a nossa concordância a afirmação da recorrente (secundando, aliás, o acórdão recorrido), quando diz que os prazos preclusivos não obrigam à prática do acto no seu decurso, admitindo-se, pois, a sua prática anterior, por antecipação relativamente à decisão que o motiva.

Ponto é que, no nosso caso, a recorrente tenha formulado o pedido de remessa de processo ao TCA antes da decisão do STA que declarou aquele Tribunal competente para conhecer do seu recurso. Porque é seguro que, depois daquela decisão, ou mesmo imediatamente antes, a partir do momento em que lhe foi anunciada a possibilidade de o STA vir a declarar-se incompetente, a recorrente ficou inerte.

A este propósito lê-se no acórdão recorrido:

«Na interpretação dos articulados são aplicáveis os princípios comuns à interpretação das leis e interpretação das declarações negociais, valendo, por isso, aquele sentido que, segundo o disposto nos arts. 9.º e 236.º do Código Civil (CC), o declaratório normal ou razoável deva retirar das declarações escritas constantes do articulado.

Na única interpretação que admitimos como viável, tendo em conta os critérios definidos, o que a Recorrente pediu sob aquela alínea c) foi que, caso o Supremo Tribunal Administrativo revogasse a sentença (pedido formulado sob a alínea a)), mas entendesse que não podia anular o acto impugnado (pedido formulado na alínea b)), por a sentença não ter estabelecido a matéria de facto pertinente para essa decisão (assim se compreendendo a referência ao art. 668.º, n.º 1, alínea d), do CPC, pois a Recorrente sustenta que o Juiz do Tribunal *a quo* não se pronunciou sobre diversas questões de facto por ela suscitadas), então, que ordenasse a baixa do processo ao tribunal competente (ao abrigo do disposto no art. 729.º, n.º 3, do CPC, acrescentamos nós), a fim de aí ser ampliada a decisão de facto e, consequentemente, ser proferida nova sentença em que a mesma fosse tida em conta na decisão.

Salvo o devido respeito, o pedido formulado pela Recorrente sob a referida alínea c) nunca poderia assumir o alcance que ela lhe pretendeu conferir no requerimento de fls. 360/361. Se assim fosse, nenhum sentido faria o pedido de revogação da sentença recorrida, sabido que a questão da competência logra prioridade sobre todas as demais e que o tribunal que se declare incompetente nunca poderia, do mesmo passo, conhecer do mérito do recurso. De igual modo, não faria sentido a referência ao

art. 668.º do CPC, sobretudo face à ausência de qualquer norma relativa à incompetência do tribunal em razão da hierarquia, à declaração dessa incompetência e seus efeitos.

Acresce que, como resulta dos pedidos formulados no recurso, quer o pedido formulado na alínea b), quer o formulado na alínea c), este para a eventualidade daquele não proceder, sempre estariam dependentes da procedência do pedido formulado na alínea a), ou seja, da revogação da sentença. Ora, como é bom de ver, o Supremo Tribunal Administrativo nem sequer conheceu deste último pedido, como não podia conhecer, uma vez que se declarou incompetente em razão da hierarquia para conhecer do recurso.

Aliás, se a Recorrente tivesse pedido ao Supremo Tribunal Administrativo, como afirma no requerimento de fls. 360/361 que pediu, a remessa do processo ao Tribunal Central Administrativo, mal se compreenderia que, face ao total silêncio daquele Tribunal sobre essa questão no aresto por que se declarou incompetente e indicou este Tribunal como competente, a Recorrente não tivesse oportunamente invocado a nulidade do acórdão por omissão de pronúncia.

Afigura-se-nos, pois, manifesto que, antes do referido requerimento de fls. 360/361, não há como considerar que a Recorrente requereu a remessa do processo a este Tribunal Central Administrativo, tribunal declarado competente em razão da hierarquia pelo Supremo Tribunal Administrativo na sequência da sua declaração de incompetência».

3.3. Este julgamento efectuado pelo TCA granjeia a nossa inteira adesão.

O pedido formulado pela recorrente, nas alegações do recurso jurisdicional primeiro interposto para este STA (fls. 289 a 315), não pode ser interpretado senão como o fez o TCA, pelas razões que expendeu e acima se transcreveram.

Acrescenta-se que, ao contrário do que defende a recorrente na conclusão 28 das suas alegações - que não faz sentido a interpretação do TCA, segundo o qual o pedido por si formulado seria o de «revogar a sentença da 1ª Instância (pedido formulado na alínea a)) e ordenar, mesmo assim, que o processo baixasse ao tribunal competente para ampliar a decisão de facto» -, o que não faria sentido é o contrário. Só se o STA entendesse que havia necessidade de ampliar a matéria de facto para decidir a causa é que haveria lugar a revogação da sentença com devolução do processo à 1ª instância, atenta a sua competência para tal ampliação (note-se que o TCA, ao tempo, estava à margem de toda a consideração, pois o recurso fora directamente interposto para o STA da decisão da 1ª instância).

Corroboramos, ainda, o TCA, quando afirma que no mesmo sentido fora já, implicitamente, interpretado o pedido da recorrente pelo STA, que só por isso no acórdão de fls. 347 a 348 não ordenou a remessa do processo ao TCA, aí declarado competente para conhecer o recurso, como é prática uniforme do Tribunal, sempre que o recorrente, antecipando-se à declaração de incompetência, formula o correspondente pedido.

Acrescente-se, também, que o argumento retirado do suposto caso julgado formado pelo despacho da 1ª instância de fls. 364, mandando remeter o processo ao TCA, a expresso pedido da recorrente, não é socorro útil para esta. O invocado caso julgado não abrangeria senão o que em tal despacho se ordena: a remessa do processo ao TCA, remessa que, de resto, se consumou, em pleno respeito por esse caso julgado. De resto, não poderia conceber-se que o despacho de um tribunal inferior

pudesse constringer o superior a apreciar um recurso jurisdicional, só porque em tal despacho se mandava apresentar o processo a este último tribunal.

Nem se diga, como a recorrente na sua conclusão 15, que o STA, ao não remeter o processo para o TCA, incorreu em nulidade por omissão de pronúncia. Tal omissão (independentemente de saber se alguma relevância assumiria a sua invocação neste momento), só poderia ocorrer se a recorrente tivesse formulado o pedido e o STA sobre ele tivesse silenciado. O que não foi o caso, como se viu.

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

4. Temos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, negando provimento ao recurso, confirmar o aresto impugnado.

Custas a cargo da impugnante, fixando-se a procuradoria em 50%.

Lisboa, 23 de Novembro de 2005. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 23 de Novembro de 2005.

### Assunto:

*Contribuições para a segurança social. Exploração agrícola. Princípio da hierarquia das normas. Inconstitucionalidade orgânica. Inconstitucionalidade material.*

### Sumário:

I — *O n.º 2 do artigo 4.º do Decreto Regulamentar n.º 75/86, introduzido pelo Decreto Regulamentar n.º 9/88, ao excluir do âmbito do Decreto-Lei n.º 401/86 as explorações agrícolas «que se destinem essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituam, em si mesmas, objectivos dessas empresas», tem um alcance restritivo que não tinha este último diploma, que incluía no âmbito do regime especial de contribuições para a segurança social a generalidade dos trabalhadores agrícolas por contra de outrem, independentemente da natureza da exploração agrícola em que desenvolviam a sua actividade.*

II — *Nestas condições, quer se atribua carácter interpretativo quer se reconheça carácter inovador e revogatório àquele Decreto Regulamentar n.º 9/88, ele será orgânica e materialmente inconstitucional, por violar o n.º 5 do artigo 115.º da CRP (na redacção de 1982) que proíbe que diplomas legislativos sejam interpretados ou revogados, em qualquer dos seus preceitos, por diplomas de natureza não legislativa.*

Processo n.º: 780/05.

Recorrente: Cockburn Smithes & C.ª, L.ª

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – COCKBURN SMITHES & C.ª, LD.ª impugnou uma liquidação efectuada pelo Centro Regional de Segurança Social de Vila Real, no valor de 9.645\$00, relativa a contribuições para a segurança social.

O Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela julgou a impugnação improcedente.

Inconformada, a impugnante interpôs o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, ao abrigo do art. 280.º, n.º 5, do C.P.P.T., invocando oposição entre a sentença recorrida e vários acórdãos deste Supremo Tribunal Administrativo.

Posteriormente, a Recorrente indicou o acórdão de 9-2-2005, proferido no recurso n.º 1067/04, como sendo aquele que invoca como fundamento do recurso.

A Recorrente apresentou alegações com as seguintes conclusões:

I - *OS AC. STA de 15/12/2004, AC. STA de 12/01/, AC. STA de 12/01/2005, AC. STA de 26/01/2005 e AC. STA de 23/02/2005, bem como, ainda, os arestos de 16 de Junho de 2004 e 13 de Outubro de 2004 nos recursos n.º 332/04, 3111/04 e 374/04, decidiram que o n.º 2 do artigo 4', do DR. 9/988, é ilegal por violação do estatuído no DL 401/86,*

II – *Em completas discordância com aqueles, a decisão recorrida considera que o n.º 2 do artigo 4º, do DR. 9/988, não viola o estatuído no DL 401/86, designadamente nos n.º 5 e 6 daquele diploma legal.*

III - *Tal discrepância de posições determinou que no caso sub judice no processo onde foi proferida a decisão recorrida, o acto de liquidação tenha sido julgado legal, e a impugnação improcedente, enquanto que em todos os outros processos o acto de liquidação, com as mesmas características, tenha sido, por via daquela interpretação, julgado ilegal e, consequentemente, procedentes as impugnações deduzidas.*

IV - *A decisão recorrida e os acórdãos citados versam sobre situações fácticas idênticas e foram emanados estando vigente sempre a mesma legislação.*

V - *Por outro lado, todos os acórdãos fundamentos constituem decisões transitadas em julgado*

*Nestes termos e nos melhores de Direito se requer a fixação da jurisprudência no sentido dado pelo arestos invocados, considerando desta forma ilegal o n.º 2, do artigo 4', do DR 9/88, por violação do artigo 5' e 6', do DL 401/86, revogando em conformidade a decisão recorrida com todos os efeitos legais daí decorrentes.*

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer nos seguintes termos:

*Em nosso parecer devem proceder os fundamentos do recurso que, aliás, estão de acordo com a jurisprudência uniforme deste Supremo Tribunal Administrativo tirada nos acórdãos citados pelo recorrente a fls. 49 e 50, e ainda nos acórdãos de 13/10/2004 proferidos nos processos 332/04, 311/04 e 374/04, e de 29.06.2005, processo 446/05 todos in [www.dgsi.pt](http://www.dgsi.pt).*

*Temos assim que, em clara oposição à solução acolhida pela sentença impugnada, este Supremo Tribunal Administrativo vem decidindo nos arestos referidos, proferidos sobre questão jurídica idêntica e no domínio da mesma legislação, que é «ilegal o artigo único do decreto regulamentar n.º 9/88, de 3 de Março, no segmento em que, acrescentando um n.º 2 ao artigo 4.º do decreto regulamentar n.º 75/86, de 30 de Dezembro, o fez em contrariedade com o disposto nos artigos 5.º e 6.º do decreto-lei n.º 401/86, de 2 de Dezembro, na medida em que nestas últimas normas se estabelece o regime contributivo aplicável a todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, e respectivas entidades patronais, e na norma regulamentar se quiseram excluir daquele regime algumas dessas entidades patronais, e seus trabalhadores. Ilegalidade essa que torna ilegal o acto tributário que dela fez aplicação, e que no presente processo vem impugnado.»*

*O recurso merece, pois, provimento.*

Com dispensa de vistos, por se tratar de questão já muitas vezes apreciada, vêm os autos à conferência para decidir.

2 – Na sentença recorrida deu-se como assente a seguinte matéria de facto:

1. Em 2-9-1996 o Centro Regional de Segurança Social do Norte – Serviço Sub-Regional de Vila Real, emitiu o «Aviso» cuja cópia está junta a fls. 15 com o seguinte teor: «DECLAROU CONTRIBUIÇÕES NO VALOR DE ESC. 2.783.593\$ E ENTREGOU AS RESPECTIVA(S) GUIA(S) DE PAGAMENTO NO VALOR DE ESC. 2.773.948\$00, PELO QUE SÃO DEVIDOS ESC. 9.645\$00, Que DEVE LIQUIDAR NO PRAZO INDICADO.»

2. No «Aviso» consta como contribuinte a Impugnante e indica o mês em referência: Junho de 1996.

3. O valor a pagar constante do aviso é a diferença entre aquele que resulta da aplicação da taxa de 34,75% às remunerações declaradas, e que Segurança Social entende ser a taxa aplicável, e o valor que a Impugnante pagou dentro do prazo legal (e que resultou da aplicação das taxas de 29% ou 32,5% à mesma base tributável).

4. Em 30-10-1996, a mesma entidade emitiu a guia junta a fls. 17 (cópia) para pagamento de juros de mora no montante de 2,15 Euros (Esc. 432\$00).

5. A Impugnação foi interposta no Serviço Sub-Regional de Vila Real do C.R.S.S. Norte em 10 de Dezembro de 1996, apenas dando entrada no extinto Tribunal Tributário de 1.ª instância de Vila Real em 17 de Janeiro de 2003 – fls. 1.

3 – O objecto do recurso jurisdicional é delimitado pelas conclusões das alegações (art. 684.º, n.º 3, do C.P.C.).

Assim, as únicas questões a apreciar, são as da legalidade e constitucionalidade do n.º 2 do art. 4.º do Decreto Regulamentar n.º 75/86, de 30 de Dezembro, na redacção dada pelo Decreto Regulamentar n.º 9/88, de 3 de Março, por violação do preceituado no n.º 2 do art. 5.º do Decreto-Lei n.º 401/86, de 2 de Dezembro, e do art. 112.º, n.º 6 (anterior art. 115.º, n.º 5, da C.R.P.).

4 – Antes de mais, importa indicar o conteúdo de toda esta legislação.

O Decreto-Lei n.º 401/86, de 2 de Dezembro, alargou o âmbito do regime geral de segurança social a todos os trabalhadores que exerçam actividades agrícolas através da vinculação obrigatória ao regime geral dos trabalhadores por conta de outrem ou ao regime dos trabalhadores independentes.

No seu art. 5.º, este diploma estabelece o seguinte:

#### **Artigo 5.º**

##### **Regime contributivo dos trabalhadores agrícolas por conta de outrem**

1 - As contribuições relativas aos trabalhadores agrícolas por conta de outrem são calculadas pela aplicação da taxa global de 29%, correspondendo 21% às entidades patronais e 8% aos trabalhadores, sobre o valor da remuneração mínima mensal do sector, proporcional ao número de dias de trabalho efectivamente prestado.

2 - São abrangidos pelo regime contributivo definido no número anterior os trabalhadores agrícolas referidos nas alíneas a) e e) do artigo 3.º do Decreto-Lei n.º 81/85 e respectivas entidades patronais.

3 - A taxa global fixada no n.º 1 será gradualmente atingida até ao ano de 1993, em termos a regulamentar.

As referidas alíneas a) e e) do art. 3.º do Decreto-Lei n.º 81/85 reportam-se a «trabalhadores agrícolas permanentes, independentemente da natureza e dimensão da exploração agrícola» e aos «que, sendo profissionalmente indiferenciados, prestem serviço, embora a título eventual, a empresas individuais ou colectivas com 5 ou mais trabalhadores permanentes».

O Decreto Regulamentar n.º 75/86, que veio regulamentar aquele Decreto-Lei n.º 401/86, estabeleceu, no seu art. 4.º, o seguinte:

#### **Artigo 4.º**

##### **Actividades equiparadas a actividades agrícolas**

Para efeitos do presente diploma as actividades e explorações de silvicultura, pecuária, horto-fruticultura, floricultura, avicultura e apicultura, ainda que nelas a terra tenha uma função de mero suporte de instalações, são equiparadas a actividades e explorações agrícolas.

O Decreto Regulamentar n.º 9/88 deu a seguinte redacção a este art. 4.º, atribuindo o n.º 1 à redacção inicial e aditando-lhe um n.º 2 com a seguinte redacção:

2 - Não se consideram explorações agrícolas para os efeitos deste diploma as que se destinem essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituam, em si mesmas, objectivos dessas empresas.

O art. 115.º, n.º 5, da C.R.P., na redacção vigente em 1988, quando foi dada a referida redacção ao art. 4.º, n.º 2, do Decreto Regulamentar n.º 75/86, tinha a seguinte redacção (1):

5. Nenhuma lei pode criar outras categorias de actos legislativos ou conferir a actos de outra natureza o poder de, com eficácia externa, interpretar, integrar, modificar, suspender ou revogar qualquer dos seus preceitos.

5 – O Decreto-Lei n.º 401/86 alargou o âmbito do regime geral da segurança social à generalidade dos trabalhadores que exerciam actividade profissional no domínio da agricultura, como se conclui do seu art. 1.º que se reporta, expressamente, «**todos os trabalhadores que exerçam actividades agrícolas**».

O seu art. 5.º, n.º 2, que fixou as taxas das contribuições para os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, através da remissão para as alíneas a) e e) do art. 3.º do Decreto-Lei n.º 81/85, inclui neste regime contributivo especial

os «trabalhadores agrícolas permanentes, independentemente da natureza e dimensão da exploração agrícola» e os «que, sendo profissionalmente indiferenciados, prestem serviço, embora a título eventual, a empresas individuais ou colectivas com 5 ou mais trabalhadores permanentes».

Não há assim, à face desta norma, suporte para excluir deste regime especial de tributação quaisquer trabalhadores agrícolas permanentes por conta de outrem, com base na natureza da exploração agrícola, pois expressamente se refere que a inclusão nesse regime é feita «**independentemente da natureza e dimensão da exploração agrícola**».

Não se excluem, assim, deste regime especial os trabalhadores de empresas que não se dedicam apenas ao sector primário da produção agrícola mas também têm actividade no sector secundário (indústrias transformadoras), designadamente aquelas que se dedicam à produção agrícola de matérias-primas para o fornecimento e manutenção dessas indústrias.

Assim, é inequívoco que o n.º 2 do art. 4.º do Decreto Regulamentar n.º 75/86, introduzido pelo Decreto Regulamentar n.º 9/88, ao excluir do âmbito do Decreto-Lei n.º 401/86 as explorações agrícolas «*que se destinem essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituam, em si mesmas, objectivos dessas empresas*», tem um alcance restritivo que não tinha este último diploma.

Nestas condições, tem de concluir-se que esta nova redacção, quer se lhe atribua carácter interpretativo quer se lhe reconheça carácter inovador e revogatório do anteriormente vigente, sempre será orgânica e materialmente inconstitucional, pois viola aquele n.º 5 do art. 115.º da C.R.P. que, proíbe que diplomas legislativos sejam interpretados ou revogados, em qualquer dos seus preceitos, por diplomas de natureza não legislativa e altera a incidência subjectiva daquele regime especial de contribuições para a Segurança Social sem credencial parlamentar, em matéria que se englobava na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República [arts. 168.º, n.º 1, alínea i), e 106.º, n.º 2, da C.R.P. na redacção de 1982].

6 – Conclui-se, assim, que ocorreu erro de julgamento na sentença recorrida, ao considerar como constitucionalmente admissível a restrição do âmbito do Decreto-Lei n.º 401/86 operada por aquele Decreto Regulamentar n.º 9/88.

Termos em que acordam nesta Secção do Contencioso Tributário em

- conceder provimento ao recurso jurisdicional;
- revogar a sentença recorrida;
- julgar procedente a impugnação;
- anular a liquidação impugnada.

Sem custas.

Lisboa, 23 de Novembro de 2005. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Lúcio Barbosa*.

(<sup>1</sup>) Esta norma, a partir da revisão constitucional de 1997, passou a ser o n.º 6 do artigo 112.º

## Acórdão de 23 de Novembro de 2005.

### Assunto:

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

### Sumário:

*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.*

Processo n.º 799/05-30.

Recorrente: MONTIJOSIMO — Gestão e Administração de Bens, S. A.  
Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Vítor Meira.

Acordam no Supremo Tribunal Administrativo (STA):

“Montijosimo – Gestão e Administração de Bens, S.A.” deduziu no Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada impugnação judicial do acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa de liquidação de emolumentos notariais.

Pela M.<sup>a</sup> Juíza daquele Tribunal foi determinada a convocação do processo em acção administrativa especial, aproveitando-se a petição inicial e documentos juntos e anulando todo o processado a partir da petição inicial.

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

I. Conforme resulta do teor da impugnação judicial apresentada, a ora Recorrente sempre pôs em causa a legalidade do acto de liquidação de emolumentos do notariado, quer por violação do direito comunitário, quer por violação do direito nacional, designadamente da Constituição da República Portuguesa.

II. Sendo certo que, se se considerar ilegal o acto de liquidação, necessariamente que se terá de considerar também ilegal o acto administrativo que indeferiu o pedido de revisão oficiosa daquele acto de liquidação.

III. Contrariamente ao referido na douta sentença em análise, não estamos perante um caso de um acto administrativo que não comporta a apreciação da legalidade do acto de liquidação, situação em que haveria lugar a recurso contencioso.

IV. O conhecimento das questões de direito suscitadas pela ora Recorrente em sede de revisão oficiosa foi prejudicado pelo facto de a DGRN ter feito uma incorrecta interpretação do normativo constante do art. 78.º da LGT, concluindo que o mesmo não se aplica à situação em análise nos presentes autos.

V. Ou seja, a DGRN não apreciou as questões suscitadas pela ora Recorrente por entender, a nosso ver, mal, que o meio próprio para atacar o acto de liquidação seria, apenas, o processo de impugnação judicial, no prazo previsto pelo art. 102.º, n.º1, al. a) do CPPT, e não o processo de revisão oficiosa do acto de liquidação e, só por essa razão, é que considerou a revisão oficiosa extemporânea.

VI. De igual forma, e com os mesmos argumentos acima expostos, nada obstava a que o Tribunal a *quo* apreciasse, como devia, a impugnação judicial apresentada tempestivamente pela ora Recorrente, tanto mais que a Recorrente alegou e fundamentou a admissibilidade da referida impugnação.

VII. A impugnação judicial constitui “(...) o meio processual idóneo para reagir contra o indeferimento do pedido de revisão do acto tributário

de liquidação, já que está em causa um acto que comporta a apreciação da legalidade da mesma (...)" (sublinhado nosso), conforme entendimento perfilhado pelo Exmo. Magistrado do MP junto do STA no Acórdão de 08.10.2003, no processo n.º 0870/03.

VIII. Aliás, já foi amplamente debatida na Secção de Contencioso Tributário do S.T.A. a questão da admissibilidade da impugnação judicial do acto de indeferimento do pedido de revisão do acto tributário, quando está em causa, como é o presente caso, um acto que comporta a apreciação da legalidade desse mesmo acto tributário (*vide*, a título exemplificativo, os Acórdãos de 15.01.2003, proferido no processo n.º 1460/02, de 19.02.2003, proferido no processo n.º 01461/02 e de 8.10.2003, no processo n.º 0870/03).

IX. A douta sentença recorrida fez uma inadequada aplicação do direito aos factos em discussão nos autos, quanto ao meio processual adequado para a ora Recorrente reagir ao acto de indeferimento do pedido de revisão oficiosa.

X. Pelo exposto, o presente recurso não pode deixar de ser julgado totalmente procedente, alterando-se a douta sentença recorrida, no sentido de ser admitida e apreciada a impugnação judicial apresentada pela ora Recorrente, por ser o meio próprio e adequado, com todas as consequências legais.

Não houve contra-alegações.

Pelo Ex.mo Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do não provimento do recurso por no julgado se ter feito a melhor interpretação da lei aplicável, na linha da abundante jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo que nele se cita e que é de manter.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

1- Em 29/12/1999 no Cartório Notarial de Montijo foi outorgada escritura de aumento de capital e alteração do contrato da sociedade Montijosimo - Gestão e Administração de Bens S.A, tendo o capital social da sociedade no montante de 5.000.000\$00 sido aumentado para 249.600.000\$00 como consta da alínea a) da referida escritura (cfr. doc. de fls. 31/35).

2- Em 29/12/1999, pelo Cartório Notarial de Montijo foi efectuada a liquidação dos emolumentos referentes ao acto de aumento de capital e alteração do contrato de sociedade de que resultou o montante de 618.884\$00, correspondente ao somatório de 10.000\$00 de emolumentos liquidados com base no art. 4º, nº 1, e de 608.884\$00 de emolumentos liquidados com base no art. 5º e 18º, nº 3 al. e), como consta do documento de fls. 36.

3- Com data de 31/12/2003 foi recebido no Cartório Notarial de Montijo o pedido de revisão oficiosa do acto de liquidação dos emolumentos do notariado no montante de 608.884\$00 (€3.037,10), apresentado pela sociedade Montijosimo - Gestão e Administração de Bens, S.A (cfr. doc. de fls. 37/58).

4- O pedido foi remetido para a Direcção-Geral dos Registos e Notariado, tendo sido proferida informação na qual se conclui que "Assim, em face de toda a argumentação aduzida, que nos parece ser a mais consentânea com a legislação vigente na matéria, não pode o pedido ora efectuado ser apreciado quanto ao mérito. Na verdade, não se enquadrando tal pedido no disposto no art. 128º, nº 2 do Decreto-Regulamentar nº 55/80, de 8 de Outubro, nem tão-pouco no art. 78º da Lei Geral Tributária, ao abrigo do qual foi peticionado,

e mostrando-se ultrapassado o prazo para a reclamação graciosa, deverá o mesmo ser rejeitado por extemporaneidade na interposição. O meio processual adequado para a apreciação da legalidade de actos de liquidação, unanimemente aceite pela doutrina e jurisprudência, quer esteja em causa a aplicação de lei ordinária, de normas constitucionais ou de direito comunitário, é o processo de impugnação judicial, nos termos dos art. 99º e seguintes do C.P.P.T., sendo-lhe inequivocamente aplicável o prazo de 90 dias estabelecido no art. 102º, nº 1 do mesmo diploma. Prazo esse que não afronta o direito comunitário antes pelo contrário, o respeita, de acordo com o princípio da equivalência com o direito interno e o princípio da efectividade exigidos pelo ordenamento comunitário." (cfr. documento de fls. 61/66 cujo teor se dá por integralmente reproduzido).

5- A informação referida no ponto anterior foi sancionada, com despacho concordante, pelo Director-Geral dos Registos e do Notariado e datado de 10/03/2004 (cfr. fls. 61).

6- A ora impugnante foi notificada da decisão em 19/03/2004 (como consta do art. 7º da petição).

7- Em 17/06/2004 foi apresentada a petição de impugnação judicial constante de fls. 1/29.

Assentes tais factos apreciamos o recurso.

Como se vê da sua petição a recorrente impugnou no Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada o indeferimento do pedido de revisão oficiosa da liquidação de emolumentos notariais. Tal pretensão foi indeferida pelo Director-Geral dos Serviços e Notariado por despacho de concordância com o parecer dos serviços que entendiam dever o pedido ser rejeitado por extemporaneidade na interposição. A sentença recorrida considerou que o meio processual de atacar tal decisão era a acção administrativa especial prevista no artigo 46º nº1 do CPTA e convolou nesse sentido a impugnação. A recorrente entende que, porque pôs em causa a legalidade do acto de liquidação de emolumentos, é a impugnação judicial a forma de processo aplicável.

Sobre esta questão da forma de processo aplicável para questionar o indeferimento do pedido de revisão tem-se este Supremo Tribunal Administrativo pronunciado em inúmeros processos.

Prescreve o artigo 97º do CPPT:

"1. 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 da administração tributária, bem como de outros actos administrativos relativos a questões tributárias que não comportem apreciação da legalidade do acto de liquidação".

Face ao disposto neste normativo tem o Supremo Tribunal Administrativo vindo a entender que, se no indeferimento se apreciou a legalidade do acto o meio processual para reagir é a impugnação (nesse sentido podem ver-se, a título exemplificativo, os acórdãos deste Supremo Tribunal Administrativo nº 870/03 de 8.10.2003 e 1461/02 de 19.2.2003). Se o motivo do indeferimento foi a extemporaneidade, porque se não apreciou a legalidade, o meio de reacção é o recurso contencioso (vejam-se, neste sentido e exemplificativamente,

os acórdãos 1846/03 de 4.2.2004, 554/04 de 20.10.2004, 1588/03 de 24.3.2004, 638/03 de 20.5.2003, 1259/03 de 4.2.2004 e 960/04 de 16.2.2005, todos deste Supremo Tribunal Administrativo).

A recorrente entende que seria a impugnação o meio próprio porque pretendia a apreciação da legalidade mas o certo é que não foi isso que foi decidido pelo despacho recorrido que se limitou a apreciar a tempestividade e indeferiu com base na extemporaneidade da interposição. Não pode por isso dizer-se que foi apreciada a legalidade do acto, pelo que, atento o disposto nos transcritos segmentos do artigo 97º do CPPT e a jurisprudência pacífica deste Supremo Tribunal Administrativo, seria o recurso contencioso o meio próprio para reagir contra tal indeferimento. Sendo o pedido e a causa de pedir adequados à forma de processo aplicável e sendo tempestiva a interposição, como foi decidido na sentença recorrida, bem andou a Mª Juíza ao convolar para a forma aplicável a impugnação deduzida.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, considerando correcta a convolação efectivada na decisão recorrida.

Custas pela recorrente com procuradoria de 1/6.

Lisboa, 23 de Novembro de 2005. — *Vitor Meira* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 23 de Novembro de 2005.

### Assunto:

*Imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas. Reporte de prejuízos apurados por métodos indirectos.*

### Sumário:

*O artigo 46.º, n.º 2, do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas não proíbe que, num exercício em que o lucro tributável é apurado a partir da contabilidade do sujeito passivo, sejam deduzidas perdas de anos anteriores, ainda que determinadas por métodos indirectos.*

Processo n.º 827/05.

Recorrente: Truticultura do Paul, L.<sup>da</sup>

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. **TRUTICULTURA DO PAUL**, de **FRANCISCO ANTUNES & FILHOS, LDA.**, com sede no Paul, Covilhã, recorre da sentença da Mmª. Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Castelo Branco que julgou improcedente a impugnação judicial da liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas (IRC) relativo ao exercício do ano de 1994.

Formula as seguintes conclusões:

«1.<sup>a</sup>

O artigo 46.º do CIRC não permite a dedução de prejuízos fiscais referentes a anos anteriores em lucros tributáveis de anos posteriores apurados com base em métodos indiciários.

2.<sup>a</sup>

Porém, nem na norma invocada na conclusão anterior nem em qualquer outra do sistema fiscal português se prevê a situação inversa, isto é, a proibição de deduzir prejuízos fiscais determinados por métodos indiciários em lucros de anos posteriores apurados com base na contabilidade.

3.<sup>a</sup>

A administração fiscal, na situação objecto dos presentes autos, não tendo questionado nem alterado o lucro tributável de 1994, a que se reporta a liquidação oportunamente impugnada, lucro esse apurado com base na contabilidade da ora recorrente, tinha alterado os prejuízos fiscais do exercício de 1993 com utilização dos referidos métodos fixando, no entanto, um prejuízo superior ao apurado e declarado pela ora recorrente.

4.<sup>a</sup>

Ao ter concordado com o procedimento da administração fiscal que, contrariando o seu próprio entendimento, não aceitou a dedução de prejuízos fiscais em montante inferior aos que ela própria reconheceu, a douda sentença recorrida violou o artigo 46.º do CIRC, bem como o artigo 11.º, n.º 4, da Lei Geral Tributária que proíbe a integração de lacunas por analogia quanto aos elementos essenciais do imposto.

5.<sup>a</sup>

Ao ter concordado com a administração fiscal, a douda sentença recorrida violou ainda princípios fundamentais do direito fiscal, como o princípio da legalidade tributária, que impede que a administração ou os Tribunais possam substituir-se ao legislador.

6.<sup>a</sup>

Ao ter mantido o acto tributário impugnado, concordando com a actuação da administração fiscal, a douda sentença recorrida não obrigou a mesma administração a ser consequente com a sua obrigação de apurar a verdade material da tributação e de actuar, nessa função, com o princípio da boa-fé, que a levaria a respeitar um prejuízo fiscal que reconheceu superior ao apurado pelo próprio contribuinte, o recorrente nos presentes autos.

Nestes termos deve a douda sentença recorrida ser revogada e substituída por outra que determine a anulação da liquidação de IRC, no montante de 24.331,71 €(contravalor em euros de 4.878.070\$00) (...).».

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento, devendo a sentença ser confirmada, ainda que com diferente fundamentação.

1.4. O processo tem os vistos dos Exmºs. Adjuntos.



2. Vem provada a factualidade seguinte:

«a)

A impugnante “Truticultura do Paul de Francisco Antunes e Filhos, Lda.” apresentou na sua declaração de IRC relativa a 1993, um prejuízo fiscal de 13.650.490\$00;

b)

Em 24.6.94 os serviços de administração fiscal recorreram à tributação por métodos indiciários com fundamento em erros, omissões e inexactidões na contabilização das operações que não permitiam a quantificação directa e exacta da matéria tributável (fls. 18);

c)

Relativamente ao exercício de 1993, os serviços de administração fiscal, por aplicação dos métodos indiciários, corrigiram o prejuízo fiscal declarado de 13.650.490\$00 para 14.381.513\$00 (fls. 26 e sgs.);

d)

No exercício de 1994, apresentou a impugnante, na sua declaração de IRC um lucro tributável no valor de 10.373.925\$00, ao qual procurou deduzir o prejuízo efectivo de 13.650.490\$00, relativo ao exercício de 1993;

e)

Apurou a administração fiscal, para o exercício de 1994, uma matéria colectável para a ora impugnante de 10.373.925\$00 (com base no entendimento do nº 2 do art. 46º do CIRC no sentido de que os prejuízos apurados num exercício em que hajam sido utilizados métodos indiciários de tributação não poderão ser deduzidos nos exercícios seguintes, pelo que não levaram em conta os prejuízos apurados no exercício de 1993, para efeitos de dedução) (fls. 19);

f)

A petição inicial da presente impugnação deu entrada na Repartição de Finanças da Covilhã no dia 15.7.97».

3.1. Sobre a mesma questão que vem colocada no presente recurso pronunciou-se este Tribunal, recentemente, através do acórdão de 9 de Novembro de 2005, proferido no processo nº 495/05.

Não vindo, desta vez, aduzida argumentação que leve a abandonar a posição assumida no apontado aresto, o texto que segue acompanha, com as necessárias adaptações, e um ou outro acrescento, o que então se escreveu.

3.2. A recorrente foi objecto de uma inspecção de fiscalização da qual resultou ter o seu resultado do exercício do ano de 1993 sido fixado por recurso a métodos indirectos, apurando-se um prejuízo fiscal de 14.381.513\$00.

Como, no exercício relativo ao ano de 1994, a recorrente teve, de acordo com a sua contabilidade, um lucro tributável de 10.373.925\$00, deduziu o referido prejuízo.

Mas a Administração Tributária entende que a esse lucro tributável não é possível deduzir prejuízos fiscais determinados por métodos indirectos e, conseqüentemente, introduziu as correspondentes correcções.

A actuação da Administração Fiscal estribou-se no disposto no artigo 46º do Código do IRC (CIRC), designadamente, no seu nº 2, cuja redacção era, ao tempo, a seguinte:

«1. Os prejuízos fiscais apurados em determinado exercício, nos termos das disposições anteriores, serão deduzidos aos lucros tributáveis, havendo-os, de um ou mais dos seis exercícios posteriores.

2. Nos exercícios em que tiver lugar o apuramento do lucro tributável com base em métodos indiciários, os prejuízos fiscais não são dedutíveis, ainda que se encontrem dentro do período referido no número anterior, não ficando, porém, prejudicada a dedução, dentro daquele período, dos prejuízos que não tenham sido anteriormente deduzidos».

A regra do número 1 tem antecedente no artigo 43º do Código da Contribuição Industrial: «os prejuízos verificados em determinado exercício serão deduzidos aos lucros tributáveis, havendo-os, de um ou mais dos cinco anos posteriores».

A previsão do nº 2 tem paralelo no § 3º acrescentado ao artigo 54º do mesmo Código pelo artigo 1º do decreto-lei nº 187/81, de 29 de Maio: «Sendo a matéria colectável determinada de harmonia com as disposições aplicáveis ao Grupo B, não serão de efectuar as deduções estabelecidas nos artigos 43º e 44º, não ficando prejudicada, porém, a dedução, dentro do período legalmente estabelecido, dos prejuízos que não tenham sido anteriormente deduzidos».

A Administração Fiscal entende que quando se chegue, por métodos indiciários, a um resultado fiscal negativo, deve aplicar-se a regra do transcrito nº 2, pois a situação é a inversa da ali prevista. Argumenta, ainda, com a referência que no nº 1 é feita às «disposições anteriores», que não respeitam à fixação do lucro tributável por métodos indirectos. Por último, invoca em abono do seu entendimento a parte preambular do CIRC.

Em consequência, os prejuízos apurados por métodos indirectos não são dedutíveis aos lucros de exercícios posteriores, quer aqueles tenham sido apurados a partir da contabilidade, quer com recurso a métodos indirectos.

3.3. O IRC é, como se sabe, um imposto periódico, ou seja, surpreende não um facto tributário isolado, ocasional, mas um conjunto deles, inseridos numa actividade continuada que, para efeitos contabilísticos e, também, fiscais, se convencionou seccionar em períodos de tempo coincidentes com o ano civil, denominados «exercícios» – cfr. o artigo 7º nº 1 do CIRC.

No final de cada um desses períodos é apurado o resultado da actividade desenvolvida, e daí são retiradas as consequências que couberem, designadamente, fiscais.

Todavia, a periodização dos resultados por exercícios não pode ser absoluta, antes implica alguma permeabilidade. Os exercícios não são estanques entre si, mas cada um está com o outro numa relação de continuidade. Numa perspectiva não estática, os lucros de um exercício acumulam-se com os anteriores, o mesmo acontecendo com sucessivos prejuízos; os lucros de um dado exercício compensam os prejuízos de outro ou outros, anteriores; e os prejuízos de um exercício anulam, parcial ou totalmente, lucros pretéritos.

Figure-se uma empresa que exerce, durante vários anos, a sua actividade, sempre com resultados positivos, até que, no último ano, o resultado é de tal modo negativo que não só excede todos os lucros anteriormente havidos como consome o próprio capital. Os titulares

desta empresa, em vez de proveitos, só dela tiveram, a final, prejuízos; e se o princípio da tributação segundo a capacidade contributiva revelada vigorasse plenamente (e não por segmentos temporais), o Estado não cobraria qualquer imposto sobre o rendimento da empresa, posto que o seu rendimento foi, globalmente, negativo.

O reporte de prejuízos contribui, além do mais, para assegurar a igualdade entre os sujeitos passivos. Tome-se o exemplo que dão JOÃO JOSÉ GARCIA DE FREITAS e JOAQUIM SOARES TELES no CÓDIGO DA CONTRIBUIÇÃO INDUSTRIAL ANOTADO, 5ª edição, volume I, pág. 481: «uma empresa teve em cada um dos anos de 1964, 1965 e 1966 um lucro de 200.000\$00; outra empresa, naqueles mesmos anos teve, respectivamente, o lucro de 700.000\$00, o de 200.000\$00, e o prejuízo de 300.000\$00; cada uma das empresas, considerados os resultados do aludido triénio, obteve, praticamente, um lucro de 600.000\$00 que (se fosse o tributável) produziria a contribuição de 90.000\$00; ora, se a lei não permitisse que à segunda empresa, que teve prejuízos em um dos anos, estes fossem reportados, ela pagaria 135.000\$00 (900.000\$00×15%) mais, portanto, 45.000\$00 que a primeira».

De todo o modo, a tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real, como se lê no artigo 104º n.º 2 da Constituição. A expressão «rendimento real» não se contrapõe a rendimento presumido, mas a «rendimento normal», englobando quer o rendimento efectivo, quer o presumido. Em ambos os casos se trata de um rendimento líquido; na definição do artigo 3º n.º 2 do CIRC, «o lucro consiste na diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação».

O rendimento real alcança-se, em regra, a partir da contabilidade do sujeito passivo. Mas, mesmo quando isso acontece, convém acautelar que não se trata, necessariamente, de um resultado rigorosamente exacto, podendo não coincidir integralmente com o real: basta pensar que o critério mais ou menos prudente como são avaliadas as existências e/ou o património imobiliário da empresa é susceptível de influenciar o resultado. Deste modo, e desde que sejam respeitados os princípios contabilísticos aceites, «é sempre de admitir um erro tolerável, um desvio em relação à situação real que, dentro dos esforços que podem ser considerados exigíveis para obter a exactidão dos dados compilados, possa ser considerado como devendo estar isento de qualquer censura» (JOSÉ LUÍS SALDANHA SANCHES, A QUANTIFICAÇÃO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA DEVERES DE COOPERAÇÃO, AUTOAVALIAÇÃO E AVALIAÇÃO ADMINISTRATIVA, pág. 237).

3.4. O transcrito número 1 do artigo 46º do CIRC contem a regra geral sobre o reporte de prejuízos: os apurados em exercícios anteriores são dedutíveis aos lucros tributáveis apurados em um ou mais dos exercícios posteriores, até ao limite de seis.

Ou seja, se uma empresa obtém, num determinado exercício, um resultado fiscal positivo, esse resultado pode ser diminuído ou, até, eliminado pela consideração dos prejuízos que tenham ocorrido nos (hoje) seis exercícios anteriores.

Porém, para a Administração Fiscal, só há reporte quando os prejuízos tiverem sido apurados a partir da contabilidade da empresa. Se resultaram da aplicação de métodos indiciários, já não são dedutíveis.

É que, diz a Administração Fiscal, o número 1 do artigo 46º do CIRC fala de «(...) prejuízos apurados (...) nos termos das disposições anteriores». Ora, como as disposições anteriores não se referem ao

apuramento de resultados por métodos indirectos, de que só adiante o Código se ocupa, o legislador só admite a dedutibilidade dos prejuízos apurados a partir da contabilidade, e só deles. E, sendo esta a única norma que se ocupa da dedutibilidade de prejuízos, os apurados por métodos indiciários não são, nunca, dedutíveis.

Há várias razões que afastam esta leitura da norma.

Desde logo, a sua letra:

Não é inteiramente verdade que as normas anteriores ao artigo 46º se refiram, exclusivamente, ao apuramento da matéria colectável pelo método directo. O artigo 16º enuncia os métodos para a determinação da matéria colectável, referindo, expressamente, a possibilidade de o ser por via indiciária.

Por outro lado, se o legislador quisesse obstar ao reporte dos prejuízos apurados por métodos indirectos diria isso mesmo, de modo afirmativo. Mas não só o não fez, claramente, no n.º 1, como no número 2 do artigo 46º, voltando a referir-se aos prejuízos anteriormente apurados, para dizer quando podem e quando não podem ser deduzidos, não distingue o modo do seu apuramento.

Por último, a impossibilidade de reporte de prejuízos apurados por métodos indirectos seria incompatível com a regra da solidariedade dos exercícios e com a da tributação conforme a capacidade contributiva e de acordo com o rendimento real.

A capacidade contributiva de um sujeito passivo de IRC não se revela, só, pelo benefício obtido num determinado período de tempo, artificialmente autonomizado: essa capacidade, assim patenteadada, está inflacionada se ele suportou anteriormente perdas, uma vez que o resultado positivo vai ser aplicado na compensação do anterior prejuízo. E as perdas não deixam de o ser só porque não foram apuradas a partir dos seus elementos contabilísticos, mas a partir de índices de que a Administração fez uso. Por detrás do resultado fiscal não deixa nunca de estar o facto tributário, independentemente do método por que se chegou ao seu apuramento e quantificação. [Significativo é que a fundada dúvida de que falava o artigo 121º do Código de Processo Tributário (CPT) e é hoje tratada no artigo 100º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) conduza à anulação do acto de liquidação, quer tenham sido utilizados métodos indirectos, quer o não tenham sido, apenas com a ressalva do n.º 2 de ambos os apontados artigos]. É que não há tributação sem facto tributário, seja qual for o modo como este se patenteie – por acção do contribuinte, declarando-o ou evidenciando-o na sua contabilidade, ou por acção da Administração, pelo conhecimento que lhe chegou por qualquer meio, ou extraindo-o de elementos seus conhecidos.

Assim, o facto tributário, e a respectiva quantificação, a que a Administração chega mediante métodos indirectos, não deixa de ser um verdadeiro facto tributário, tão verdadeiro como o que é revelado pelas contas do sujeito passivo. A Administração age utilizando índices, partindo de factos que conhece para aceder a outros, desconhecidos, mediante métodos indiciários, socorrendo-se de regras da experiência, assim desembocando na quantificação do facto tributário.

Num caso, os factos são evidenciados pela contabilidade; no outro, são apurados pela Administração Fiscal – mas sempre o apuramento da situação contributiva se funda em factos, e a tributação incide sobre o rendimento real.

É verdade que a matéria colectável apurada por métodos indirectos não goza de um grau de certeza tão elevado quanto a que tem a resul-

tante da contabilidade. Mas a diferença não está na substância, mas só no grau, sendo certo que, como já se notou, mesmo uma contabilidade escurreita pode revelar um resultado do exercício discutível. E se, apurada matéria colectável positiva, ainda que por métodos indiciários, se segue a tributação, do mesmo modo que acontece quando aquela matéria resulta da contabilidade, então, também o apuramento de uma matéria colectável negativa através de métodos indirectos não pode ter consequências diferentes das que tem o apuramento contabilístico de um resultado fiscal negativo: o reporte dos prejuízos.

Em sùmula, a expressão do número 1 do artigo 46º do CIRC «(...) prejuízos apurados (...) nos termos das disposições anteriores», não significa que só os prejuízos apurados na base da contabilidade do sujeito passivo são dedutíveis. Deve ser entendida como referência global ao conjunto normativo que o Código dedica à incidência do imposto (artigos 1º a 7º), isenções (artigos 8º a 14º) e determinação da matéria colectável, sendo certo que, antes do artigo 46º citado, o artigo 16º aponta a existência de dois métodos de determinação da matéria colectável: com base na declaração do contribuinte e por obra da Administração. Ou seja, o uso da expressão «nos termos das disposições anteriores» não é sinal excludente do apuramento da matéria colectável por métodos indiciários.

3.5. Outro argumento da Administração Tributária é retirado do preâmbulo do CIRC, em cujo nº 7 se afirma a vigência, em sede de IRC, e no tocante a reporte de prejuízos, dos mesmos princípios que eram adoptados em sede de contribuição industrial.

Mas a verdade é que, no segmento preambular, o legislador do CIRC se limitou a consagrar «a solidariedade dos exercícios, o que se faz em moldes idênticos aos que vigoravam no sistema anterior, ou seja, na modalidade de reporte para diante até um máximo de cinco anos».

Pode começar por notar-se que a expressão «moldes idênticos» não equivale a «mesmos moldes», isto é, o legislador não afirma que o regime do CIRC é absolutamente igual ao do Código da Contribuição Industrial.

Por outro lado, está por demonstrar que, no âmbito da contribuição industrial, estivesse consagrado um regime que impedisse o reporte de prejuízos para a frente sempre que esses prejuízos fossem alcançados por métodos indirectos.

Na verdade, o § 3º acrescentado ao artigo 54º do Código da Contribuição Industrial pelo artigo 1º do decreto-lei nº 187/81, de 29 de Maio, transcrito no ponto 3.2., *supra*, apenas obsta à dedução de prejuízos, independentemente do modo do seu apuramento, nos exercícios em que a matéria colectável dos contribuintes do Grupo A fosse determinada de harmonia com as disposições aplicáveis ao Grupo B.

Como assim, embora sendo de aceitar que o regime dos dois diplomas que no tempo se sucederam não se afastam abertamente um do outro, neste pormenor, fica por demonstrar que, no que primeiro vigorou, não era admitido o reporte de prejuízos determinados por métodos indirectos (então, pelo método aplicável aos contribuintes do Grupo B).

Ao que acresce que as intenções expressas pelo legislador no preâmbulo dos diplomas não são mais do que um elemento, útil mas não decisivo, para a interpretação das normas incluídas no diploma.

3. 6. Importa voltar aos dizeres do artigo 46º do CIRC:

O seu número 1 enuncia a regra geral: os prejuízos fiscais apurados em exercícios anteriores são dedutíveis aos lucros tributáveis apurados em um ou mais dos exercícios posteriores, até ao limite de seis.

O número dois estabelece um limite à aplicação desta regra: a dedutibilidade dos prejuízos não é permitida nos exercícios em que o lucro tributável seja apurado com base em métodos indiciários. Ainda assim, os prejuízos fiscais pretéritos não deixam de poder ser deduzidos, dentro do referido limite de seis anos, em qualquer exercício em que o lucro tributável seja apurado sem recurso a métodos indiciários.

Ora, este número dois não contém uma previsão que interesse ao nosso caso, uma vez que no exercício de 1994 o lucro tributável da recorrente não foi determinado por métodos indirectos.

Porém, diz a Administração Fiscal, a situação sobre que dispõe o número dois é a inversa da que, no caso, se verifica, pelo que deve aplicar-se a mesma regra.

Mas não há qualquer razão para que assim seja.

Desde logo, e como já se disse, o número dois não contém a regra, mas uma restrição à aplicação da regra do número 1. Tanto basta para que o intérprete não deva alargar a restrição a hipóteses diversas das contempladas pelo legislador.

Nem estamos perante uma lacuna da lei. O que a Administração fez da norma do artigo 46º nº 2 do CIRC foi uma interpretação analógica, criando uma verdadeira norma tributária, que aplicou a uma realidade diversa daquela que o legislador previu. Esta actuação não é conforme aos princípios da legalidade e à proibição da analogia consagrados nos artigos 8º e 11º nº 4 da Lei Geral Tributária (LGT). Não pode olvidar-se que as normas que regulam o modo como é apurada a matéria colectável são de direito substantivo, influenciando na medida da tributação e que, consequentemente, são abrangidas pelo princípio da legalidade, e as lacunas pela proibição da analogia ditada pelo citado nº 4 do artigo 11º da LGT.

Procedem, pelo exposto, os fundamentos 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 a sentença impugnada, julgando procedente a impugnação judicial e anulando a liquidação. Sem custas.

Lisboa, 23 de Novembro de 2005. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 23 de Novembro de 2005.

### Assunto:

*Contra-ordenação fiscal. Decisão de aplicação da coima. Artigos 63.º, n.º 1, alínea d), e 79.º, n.º 1, do RGIT. Falta dos requisitos legais da decisão da aplicação da coima. Nulidade insuprível.*

### Sumário:

*I — A falta da descrição sumária dos factos constitui falta de requisitos legais na decisão de aplicação da coima — artigos 63.º, n.º 1, alínea d), e 79.º, n.º 1, alínea b), do RGIT.*

II — *Tal falta constitui nulidade insuprível.*

III — *Porém, não enferma de nulidade insuprível a decisão de aplicação da coima que, embora de forma algo confusa, faz referência a factos que integram o ilícito contra-ordenacional e a sentença, de forma clara, e sem censura do recorrente neste ponto, dá com o provado que o recorrente praticou os factos que integram tal ilícito.*

Processo n.º 996/05.

Recorrente: ARGILACENTRO — Argilas do Centro, S. A.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Vítor Meira (por vencimento).

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

1. **ARGILACENTRO – Argilas do Centro, SA**, com sede na Rua Principal, Bidoeira de Cima, interpôs recurso judicial para o TAF de Leiria da decisão do Director de Finanças de Leiria que lhe aplicou a coima de €6.000,00 por infracção aos art.ºs. 26º, 1, e 40º, 1, a) do CIVA.

O Mm. Juiz daquele Tribunal julgou o recurso improcedente, mantendo a coima aplicada.

Inconformada, a arguida interpôs recurso para este Supremo Tribunal. Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. A sentença recorrida deve ser revogada.

2. A decisão agora em crise, e sob recurso, julgou improcedente o recurso judicial interposto pela arguida da decisão proferida em 10/08/2004 pelo Sr. Director de Finanças de Leiria.

3. Por meio de tal decisão, que imputou à arguida a violação dos art.ºs 26º, n. 1 e 40º, n. 1, ambos do CIVA, com as consequências punitivas resultantes dos art.ºs 26º, n. 4 e 114º, n. 2 do RGIT, foi aquela condenada em coima, no valor de 6000€

4. Todavia, o Tribunal *a quo* não devia ter sufragado a decisão administrativa, impondo-se agora que aquela seja revogada, como melhor se passará a demonstrar.

5. Atentando-se no teor – sucinto – da decisão proferida pelo Sr. Director de Finanças de Leiria, que pôs termo à fase administrativa dos vertentes autos, facilmente se alcança que se descreve a factualidade ilícita imputada à arguida de modo equívoco.

6. Procurando dar cumprimento ao disposto na alínea b), do n. 1 do art. 79º do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT), e sob cominação de nulidade insuprível - ver alínea d) do art. 63º, n. 1, do mesmo dispositivo – a autoridade administrativa indicou, como normativos sancionatórios, os art.ºs 114º, n. 2 e 26º, n. 4, ambos do RGIT.

7. Ora, se procurarmos fazer a subsunção da factualidade supra enunciada, aos normativos elencados pela entidade administrativa, com particular destaque, para os dispositivos sancionatórios, dos art.ºs 114º, n. 2 e 26º, n. 4 do RGIT, depara-se o intérprete com inusitadas dificuldades.

8. Ora, em parte alguma da decisão administrativa se sustenta que a arguida omitiu a entrega da prestação tributária, apenas se dizendo que entregou a declaração periódica de IVA, respeitante a Janeiro de 2002, fora do prazo legalmente fixado.

9. Ou seja, daí, nomeadamente para os efeitos do art. 114º, n. 2, do RGIT, não poderia a arguida – ou qualquer intérprete comum – concluir que se lhe imputava, com as consequências já referidas, o não pagamento do tributo em questão (IVA).

10. Aliás, em parte alguma da decisão se diz, de forma clara e objectiva, que a arguida não pagou o imposto.

11. Com prejuízo evidente para as garantias de defesa da arguida que, nesse sentido, nada disse, pois a não entrega atempada da declaração (único facto que efectivamente se lhe imputou), não integra os normativos sancionatórios invocados na decisão administrativa oportunamente impugnada.

12. Impondo-se concluir pela nulidade – insuprível – da decisão administrativa devendo a sentença recorrida ser revogada, porquanto enferma também ela de nulidade.

Normas violadas:

- art. 63º, 1, d) e art. 79º, 1, b), ambos do RGIT.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o EPGA defende que o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

A. No dia 25/04/2003, pela Direcção de Cobrança do IVA (DSCIVA), o Director de Serviços, verificou que o arguido Pedrosa Comércio Internacional Lda., não entregou dentro do prazo legal, simultaneamente com a declaração periódica, referente ao período de 0201, a prestação tributária necessária a satisfazer totalmente o montante de imposto exigível, no valor de €28.071,32;

B. O termo do prazo para cumprimento da obrigação ocorreu em 11/03/2002 e a obrigação foi cumprida em 25/02/2003;

C. O auto de notícia mencionado em A., deu origem ao presente processo de contra-ordenação fiscal, cuja parte administrativa correu seus termos no Serviço de Finanças de Leiria 2, e foi atuado em 08/07/2003;

D. Em 14/04/2004 foi enviada ao arguido carta registada com aviso de recepção, que aquele assinou em 16/04/2004 (cfr. fls. 4 a 6 dos autos), no âmbito do procedimento supra referido dando-lhe a conhecer a instauração do processo de contra-ordenação e em simultâneo prazo para querendo apresentar defesa;

E. Por despacho do Exmo. Sr. Chefe da Serviço de Finanças de Leiria 2 de 29/06/2004, foram os autos enviados ao Exmº Sr. Director de Finanças de Leiria, para efeitos de aplicação da coima;

F. Em 31/03/2004, por despacho do Exmº Sr. Director de Finanças, por delegação, o Director de Finanças Adjunto do Serviço de Finanças, que se dá aqui por integralmente reproduzido, foi aplicada coima ao arguido no montante de €6.000,00;

G. Da decisão referida no n. anterior foi dado conta ao arguido por carta registada e aviso de recepção que assinou em 26/08/2004;

H. Em 15/09/2004, deu entrada no Serviço de Finanças de Leiria 2 o recurso da decisão de aplicação de coimas interposto pelo arguido e que deu origem ao presente processo;

I. O Director de Finanças, por delegação o Director de Finanças Adjunto decidiu manter o despacho e remeteu os autos ao Tribunal Tributário.

3. O cerne da questão jurídica suscitada perante este Supremo Tribunal está vertido nas conclusões 8º e 9º das alegações de recurso, a saber: em momento algum da decisão administrativa se diz que “a arguida omitiu a entrega da prestação tributária” (apenas se referindo que foi entregue fora do prazo a declaração periódica de IVA) e que, nomeadamente para os efeitos do art. 114º, n. 2, do RGIT, “não poderia a arguida – ou qualquer intérprete comum – concluir que se lhe imputava, com as consequências já referidas, o não pagamento do tributo em questão (IVA)”.

Daí que entenda o recorrente que foram violadas as normas dos artºs. 63º, 1, d) e art. 79º, 1, b), ambos do RGIT.

(O citado artigo 114º do RGIT trata da falta de entrega da prestação tributária, cominando a respectiva coima).

Assim sendo, e, na óptica do recorrente, ocorre a nulidade prevista nas disposições combinadas do art. 63º, 1, d) (“falta dos requisitos legais da decisão da aplicação das coimas...”) e 79º, 1, b) do RGIT (falta da “descrição sumária dos factos e indicação das normas violadas e punitivas”).

Em suma: o recorrente defende que a decisão administrativa que lhe aplicou a coima é nula.

Que dizer?

Importa precisar com exactidão a decisão administrativa, no segmento em causa.

É ela do seguinte teor:

“O sujeito passivo encontra-se enquadrado no regime normal mensal de IVA.

“Efectuou a entregou a declaração periódica de IVA do período de Janeiro/2002 em 25.02.2003, no montante de €28.071,32, ambos apresentados depois de terminado o prazo legal (11.03.2002).

Como bem refere o EPGA a redacção da decisão da autoridade administrativa é algo confusa.

E como igualmente bem refere o ilustre Magistrado, deve entender-se que tal decisão imputa à arguida a não entrega da prestação tributária após o termo do prazo legal. Só assim se entende a referência ao montante respectivo (€28.071,32), e a referência seguinte à palavra “ambos”, que só se pode entender como fazendo referência à falta de pagamento no prazo legal.

Finalmente e como bem refere o distinto Magistrado do MP, o Mm. Juiz deu como assente que o arguido, ora recorrente, não entregou, no prazo devido, a prestação tributária (ponto A. do probatório). Ora, tal decisão impõe-se a este Supremo Tribunal, que é um tribunal de revista e, em consequência, não pode, no caso, censurar o probatório da decisão recorrida.

Como vimos, a infracção imputada ao arguido consiste na falta de entrega da prestação no prazo legal – art. 114º do RGIT.

Está preenchido o tipo legal da infracção em causa.

Assim, e nada mais vindo censurado à decisão administrativa, o recurso está condenado ao insucesso.

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

Custas pelo recorrente, fixando em 250 € a taxa de justiça.

Lisboa, 23 de Novembro de 2005. — *Vitor Meira* (relator por vencimento) — *Pimenta do Vale* — *Lúcio Barbosa* (vencido, de acordo com a declaração de voto junta).

### VOTO DE VENCIDO

Votei vencido a presente decisão.

Pelas seguintes ordens de razões:

Tem razão o EPGA quando diz que a redacção da decisão da autoridade administrativa é algo confusa.

Melhor: confusa e deficiente.

Porém, não concordamos com o EPGA quando refere que tal decisão imputa à arguida a entrega da prestação tributária após o termo do prazo legal. A palavra “apresentados” não pode deixar de se reportar à declaração. Na verdade, o pagamento efectua-se, não se apresenta. E a referência ao montante respectivo (€28.071,32), reporta-se obviamente à declaração que não ao pagamento. É certo que a referência seguinte à palavra “ambos” poderia fazer crer que também se faz referência à falta de pagamento no prazo legal. Mas não é essa a conclusão lógica e gramatical da decisão sob censura. Ao menos de forma suficientemente clara. Antes, a redacção é confusa, deficiente e ambígua.

No caso, a infracção consiste na falta de entrega da prestação no prazo legal – art. 114º do RGIT.

Só que os factos que integram este ilícito contra-ordenacional não estão vazados na decisão sob censura.

Assim sendo, ocorre, na minha perspectiva, a nulidade invocada.

Nulidade que é insuprível – art. 63º, 1, d) do RGIT

É certo que, em desabono desta tese, refere o Exmº Magistrado do MP que o Mm. Juiz deu como assente que o arguido, ora recorrente, não entregou, no prazo devido, a prestação tributária (ponto A. do probatório).

Mas o ponto A. do probatório reporta-se ao auto de notícia – a que aliás faz referência – e não à decisão, vertida no ponto F, que remete para o despacho, acima transcrito na parte relevante.

Demais que nunca o Mm. Juiz se poderia substituir à autoridade administrativa. Nem era isso que se lhe pedia.

Concederia pois provimento ao recurso, revogaria a sentença recorrida, e, em consequência, face à nulidade insuprível, anularia a decisão sancionatória.

Tal o sentido do meu voto.

Lúcio Barbosa.

### Acórdão de 23 de Novembro de 2005.

#### **Assunto:**

*Garantia prestada em execução fiscal. Pedido de verificação de caducidade. Competência.*

#### **Sumário:**

*Atento o disposto no artigo 183.º-A, n.º 4, do CPPT, compete ao Tribunal Administrativo e Fiscal conhecer do pedido de verificação da caducidade da garantia prestada na execução fiscal, quando naquele tribunal estiver pendente a impugnação judicial.*

Processo n.º 1371/04-30.  
 Recorrente: Hitachi Koki Imaging Solutions, Inc.  
 Recorrida: Fazenda Pública.  
 Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Hitachi Koki Imaging Solutions Inc, pessoa colectiva n.º 980030315, com sede na Rua 3, Varziela, Lote 17/18B, Vila do Conde, não se conformando com a decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que se declarou incompetente para julgar o pedido de declaração de caducidade da garantia prestada no processo de execução fiscal n.º 00/104122,3, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

A - Devem as presentes alegações ser admitidas, por tempestivas, nos termos dos artigos 285.º, n.º 2 do CPPT.

B - A recorrente, convicta da razão que lhe assiste, de forma alguma pode concordar com o despacho que julgou incompetente o Tribunal *a quo*, pois,

C - De acordo com o estatuído no n.º 1 do artigo 183.º-A do CPPT, na redacção introduzida pela Lei n.º 32-B/02, de 30 de Dezembro, “a garantia prestada para suspender a execução em caso de (...) impugnação judicial (...) caduca se a (...) impugnação judicial (...) não estiverem julgadas em 1.ª instância no prazo de 3 anos a contar da data da sua apresentação”. Sendo que,

D - Deu entrada no Tribunal *a quo* em 28/SET/00 a PI subjacente aos presentes autos, foi apresentada no Serviço de Finanças de Vila do Conde em 27/ABR/2001 a Garantia Bancária com vista a sustar o respectivo processo de execução fiscal e requerida a verificação da sua caducidade nos presentes autos em 27/OUT/2004, mostra-se excedido o prazo legal (3 anos - sem prova pericial) da obrigação de manutenção das Garantias prestadas em sede de processo de execução fiscal.

E - Nos termos do disposto no n.º 4 da supra referida norma legal, “a verificação da caducidade cabe ao tribunal tributário (...) onde estiver pendente a impugnação”.

Face ao supra exposto,

F - É inequívoca a conclusão de que o Tribunal *a quo* é competente nos termos da alínea f) do art. 49.º do ETAF e 183.º-A do CPPT, para decidir o presente incidente, dado que é ao mesmo que cumpre decidir da verificação da caducidade da garantia prestada.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exm.º Procurador-Geral Adjunto emitiu duto parecer no sentido de que o presente recurso não versa, exclusivamente, matéria de direito, face ao alegado na conclusão D) das conclusões da recorrente, pelo que não é este o Tribunal hierarquicamente competente para o apreciar, mas sim o TCA.

Desta questão prévia foram notificadas as partes (art.º 704.º do CPC), tendo respondido, apenas, a recorrente, para concluir do seguinte modo:

1.º O conteúdo transposto para a alínea D) das conclusões das Alegações da recorrente é mero enquadramento descritivo com vista à apreensão dos factos relatados no requerimento de declaração de caducidade, oportunamente, apresentado.

Na verdade,

2.º O teor do pedido consiste, objectivamente, em que se *determine que o Tribunal Administrativo e Fiscal, onde corre termos a Impugnação Judicial base da suspensão do Processo de Execução Fiscal, é a entidade competente para decretar a caducidade das garantias prestadas.*

3.º É, pois, o enunciado no artigo anterior que constitui a pretensão da recorrente, independentemente da imprecisão ou deficiência na formulação da conclusão D), que a existir merecerá, certamente, de V. Ex.as Venerandos Conselheiros, o apuramento do estritamente necessário e o expurgo de quaisquer das aludidas deficiências de redacção, as quais, apesar de não pretendidas, poderiam por razões formais obstar ao conhecimento do Recurso por este Venerando Supremo Tribunal.

Todavia,

4.º A recorrente considera que não deixará de merecer a melhor ponderação, por parte de V. Ex.as., Venerandos Conselheiros, a decisão proferida nos Autos que correram termos por esse Alto Tribunal sob o n.º 1370/04 2.ª Secção, cuja matéria em apreciação é “*ipsis verbis*” a dos presentes, os quais findaram com a prolação de decisão, transitada em julgado, que acolheu a posição propugnada pela recorrente (cfr. Doc. 1).

5.º Porém, se assim se não entender, o que apenas por dever de patrocínio se pondera, deverá determinar-se a remessa dos autos ao Tribunal Central Administrativo Norte.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – Importa começar pela verificação da questão prévia suscitada pelo Exm.º Procurador-Geral Adjunto, por que goza de prioridade de conhecimento em relação às demais (cfr. art.ºs 16.º, n.º 2 do CPPT e 13.º do CPTA), sendo, além disso, de conhecimento oficioso.

Dispõe o art.º 26.º, al b) do ETAF, na nova redacção, que “*compete à secção do contencioso tributário do Supremo Tribunal Administrativo conhecer... dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários com exclusivo fundamento em matéria de direito....*”

Daqui resulta que, se o recurso versar unicamente a apreciação de matéria de facto, não será este Supremo Tribunal o hierarquicamente competente para o apreciar, mas sim o TCA.

Escreveu o Exm.º Procurador-Geral Adjunto no seu duto parecer que “na conclusão D) das suas alegações, a Recorrente articula factos... que o Mm.º Juiz “a quo” não estabeleceu nem levou em conta na decisão recorrida”.

Salvo o devido respeito que sempre nos merece opinião contrária, não cremos que lhe assista razão.

No caso em apreço, estamos perante uma decisão que indeferiu um pedido de declaração de caducidade da garantia que a recorrente havia prestado no âmbito da execução fiscal supra identificada.

O Mm.º Juiz “a quo” não efectuou qualquer julgamento em matéria de facto, nem tinha que o fazer.

Com efeito, a asserção que este Magistrado tinha que fazer não resulta de um juízo feito na sequência da produção e apreciação da prova, mas do que consta de fls. 804 dos autos, como refere na sentença recorrida. E que é no sentido de que a garantia não foi prestada nos autos de impugnação, mas na própria execução fiscal.

Assim sendo, não se pode dizer que tenha assumido posição contrária ao que vem alegado pela recorrente na referida conclusão D).

Deste modo, a divergência da recorrente com a decisão recorrida não radica na forma como foi julgada a matéria de facto, até por que tal jul-

gamento nem sequer chegou a haver, mas apenas no entendimento feito nesse despacho sobre a competência para apreciação de tal pedido.

Na verdade, a censura que a recorrente faz à decisão impugnada está plasmada nas conclusões C) e E), aonde defende que, de acordo com o estatuído no artº 183º-A, nºs 1 e 4 do CPPT, é o Tribunal Tributário o competente para a apreciação desse pedido.

Deste modo, o tribunal de recurso não é colocado perante qualquer controvérsia que verse sobre a factualidade, não tem que fazer qualquer juízo sobre factos, mas apenas sobre esta questão de competência.

Assim, não versando o recurso matéria de facto, é este e não o TCA o tribunal competente para dele tomar conhecimento.

Pelo que, improcede, deste modo, a questão prévia suscitada pelo Exmº Magistrado do Ministério Público.

3 – Posto isto, passemos, então à apreciação do objecto do recurso.

Desde logo e uma vez que a garantia não foi prestada no processo de impugnação judicial, mas sim no processo de execução fiscal, tal como consta a fls. 804 dos autos, não tem o Tribunal que se debruçar sobre a sua caducidade.

Com efeito e como escreve Jorge Lopes de Sousa, em anotação ao art. 169º, in Código de Procedimento e Processo Tributário, Anotado, 4ª Edição, 2003, pág. 790 “o STA tem entendido que as questões relativas à garantia e à sua validade, suficiência, dispensa, reforço, redução e levantamento, devem ser suscitadas no processo de execução fiscal, devendo ser apreciadas pelo órgão que dirige a execução, sem prejuízo de possibilidade de reclamação para o juiz, nos termos do art. 276º deste Código. Por isso não pode ser objecto de impugnação judicial o pedido de cancelamento da garantia prestada em execução” (vide anotação 19).

Por outro lado, entendeu o Mmº Juiz “a quo” na decisão recorrida que, tendo sido a garantia prestada na execução fiscal e não na impugnação judicial, não cabia ao tribunal tributário tomar posição sobre a sua caducidade.

É contra o assim decidido que se insurge a recorrente, uma vez que e de harmonia com o disposto no artº 183º-A, nº 1 do CPPT, na redacção introduzida pela Lei nº 32-B/02 de 30/12, a garantia prestada para suspender a execução em caso de impugnação judicial caduca se a referida impugnação não estiver julgada na 1ª instância no prazo de 3 anos a contar da data da sua apresentação.

E acrescenta que, tendo a petição respectiva dado entrada no tribunal em 28/9/00 e a garantia apresentada no serviço de Finanças de Vila do Conde em 27/4/01 com vista a suster o respectivo processo de execução e requerida a verificação da sua caducidade em 27/10/04, aquele prazo de 3 anos mostra-se já excedido da obrigação de manutenção das garantias prestadas em sede de processo de execução fiscal.

Deste modo, alega ainda a recorrente que, nos termos do disposto no nº 4 do predito artº 183º-A a verificação da caducidade cabe ao tribunal tributário onde estiver pendente a impugnação, pelo que é inequívoca a conclusão de que o Tribunal “a quo” é o competente, nos termos da al. f) do artº 49º do ETAF e 183º-A do CPPT para decidir o presente incidente, dado que é ao mesmo que cumpre decidir da verificação da caducidade da garantia prestada.

Vejamos se lhe assiste razão.

4 – Dispõe o artº 183º-A, nº1 do CPPT que “a garantia prestada para suspender a execução em caso de...impugnação judicial... caduca se...

na impugnação judicial não tiver sido proferida decisão em 1.ª instância no prazo de três anos a contar da data da sua apresentação”.

Por sua vez, estabelece o seu nº 4 que “a verificação da caducidade cabe ao tribunal tributário de 1.ª instância onde estiver pendente a impugnação...”.

Ora, no caso dos autos e como vimos, resulta que a impugnação judicial foi interposta em 28/9/00 e em 27/10/04 foi requerida a verificação da caducidade da garantia, isto é, quando se encontrava já pendente a impugnação judicial.

Assim sendo e conforme resulta do predito nº 4 do artº 183º-A, é o tribunal tributário de 1ª instância o competente, em razão da matéria, para apreciar tal pedido de caducidade, ou seja, na hipótese vertente, cabe ao Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto apreciar e decidir o requerido.

Neste sentido, pode ver-se Acórdãos desta Secção do STA de 3/7/02, in rec. nº 620/02; de 17/4/04, in rec. nº 753/04; de 4/5/05, in rec. nº 1.370/04 e de 1/6/05, in rec. nº 1.372/04, estes últimos tirados em casos em que a recorrente era a mesma e as mesmas as conclusões das alegações e que, por isso mesmo, seguimos aqui de perto.

5 – Nestes termos, acorda-se em conceder provimento ao recurso e revogar a decisão recorrida, a qual deverá ser substituída por outra que não declare a incompetência do tribunal pelo motivo agora desatendido e aprecie o mencionado pedido de verificação de caducidade da garantia, se a tal nada obstar.

Sem custas.

Lisboa, 23 de Novembro de 2005. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Brandão de Pinho*.

## Acórdão de 30 de Novembro de 2005.

### Assunto:

*Fazenda Pública. Contestação extemporânea. Multa (artigo 145.º, n.ºs 5 e 6, do CPC). Mandatário judicial. Notificação (artigo 229.º-A do CPC).*

### Sumário:

*I — A Fazenda Pública pode usar da faculdade prevista no artigo 145.º, n.º 5, do CPC sem sujeição à multa aí cominada.*

*II — O representante da Fazenda Pública não deve ser considerado mandatário judicial para efeito da aplicação do disposto no artigo 229.º-A do CPC.*

Processo n.º 212/05-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Agostinho Alves Brochado.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – A Fazenda Pública, não se conformando com a decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que ordenou que se cumprisse em relação à mesma o disposto no artº 145º, nº 6 do CPC, uma vez que apresentou a sua contestação para além do prazo legal, no processo de impugnação judicial deduzido por Agostinho Alves Brochado, contra o acto de liquidação de IRS, relativo ao ano de 1997, no valor de €4.671,67 e que ordenou, ainda, que as partes se notificassem mutuamente, nos termos do artº 229º-A do CPC, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

A. A Fazenda Pública não se conforma com as duas vertentes do despacho de 05.11.04, que ordenou a liquidação de multa, nos termos do art. 145º, nº 6 do CPC, relativamente à apresentação tardia da sua contestação, ao abrigo do disposto no art. 145º, nº 5 do mesmo Código, com a cominação de que o não pagamento da multa implicaria a não validação do acto tardio; advertindo ainda, que na qualidade de parte, deveria proceder, sendo caso disso, à notificação da parte contrária, nos termos do art. 229º-A do CPC.

B. No que concerne à primeira parte do despacho recorrido, a natureza judicial do processo de impugnação, impõe em sede das regras de contagem de prazos para a prática de actos no processo tributário, o recurso, nos termos do art. 20º, nº 2 do CPPT, à contagem de acordo com as regras do CPC.

C. Aplicando, as disposições dos art. 144º e 145º daquele Código, o prazo de 90 dias que se iniciou no dia seguinte ao dia em que foi notificada a Fazenda Pública por termo lavrado nos autos, com data de 26 de Setembro de 2002, suspendeu-se entre 22 de Dezembro de 2002 e 3 de Janeiro de 2003, em virtude das férias judiciais de Natal, ao abrigo das disposições conjugadas do art. 144º, nº 1 do CPC e art. 12º LOFTJ, vindo a verificar-se o seu *terminus* em 7 de Janeiro de 2003.

D. Por sua vez, o nº 3 do art. 145º do CPC dispõe que o decurso do prazo peremptório extingue o direito de praticar o acto a que se reporta, vindo contudo a ser admitida a prática de acto processual, independentemente de justo impedimento, nos três primeiros dias úteis subsequentes ao termo do prazo, podendo esta ser utilizada pelo representante da Fazenda Pública, sem invocação de justo impedimento e sem que seja exigível multa para a validação da prática do acto.

E. Pelo que a apresentação da contestação pela Fazenda Pública em 10.01.2003, com requerimento de que o acto fosse considerado acto praticado nos 3 primeiros dias úteis subsequentes ao termo do prazo, de harmonia com o previsto no nº 5 do art. 145º do CPC, deve ser considerada válida sem que seja exigível a multa liquidada nos termos do nº 6.

F. No que concerne à parte final do despacho recorrido, haverá a ter em consideração que a Representação da Fazenda Pública não integra o âmbito subjectivo do artigo 229º-A do CPC.

G. Ainda que a Fazenda Pública integrasse o âmbito subjectivo desta disposição, as alegações de recurso em processo judicial tributário não integram o âmbito material do artigo 229º-A do CPC.

H. O duto despacho recorrido violou o disposto no art. 20º nº 2 do CPPT e art. 145º do CPC e artigo 229º-A do CPC.

O impugnante não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu duto parecer no sentido de ser concedido provimento ao recurso, conforme jurisprudência desta Secção do STA, que cita.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – As questões suscitadas no presente recurso foram já objecto de decisão nesta Secção do STA, no acórdão de 25/5/05, rec. nº 195/05, tirado num caso em tudo idêntico, sendo as conclusões das alegações as mesmas e o mesmo o recorrente.

Sendo assim e atento o disposto no artº 8º, nº 3 do CC, vamos aqui seguir de perto o referido aresto, já que não vemos motivo para alterar a jurisprudência nele fixada.

Diz-se, então, no citado aresto que “o nº 5 do art. 145º do CPC, permite ao interessado praticar o acto para além do prazo legal (até aos três dias úteis subsequentes ao termo do prazo), mediante uma multa, que é agravada, caso o acto seja praticado nesse prazo suplementar, mas sem o pagamento imediato daquela multa (nº 6 do citado artigo).

No dizer do acórdão do Pleno da Secção Administrativa deste STA de 2/5/95 (rec. nº. 30.742), “o fim visado pelo legislador foi prescindir da prova do justo impedimento, em certos casos, por este muitas vezes se mostrar difícil, presumindo-se que se o acto praticado inicialmente nos três dias úteis seguintes ao termo do prazo, que não tinha sido praticado atempadamente por justo impedimento, mas faz-se depender a sua validade do pagamento de uma multa e isto, por um lado porque a multa tem a finalidade moralizadora de evitar abusos, de evitar que o recurso a este preceito se transforme num mau hábito e, por outro lado, porque se o interessado recorresse ao incidente previsto no art. 146º também ficaria sujeito a custas”.

De qualquer modo, o certo é que parece inquestionável que o preceito em causa tem íntima conexão com as custas do processo, como se vê claramente do articulado do citado nº 5 do art. 145º do CPC.

Ora, a FP estava então isenta de custas, como inequivocamente decorre do art. 3º do Regulamento das Custas dos Processos Tributários (Dec-Lei n. 29/98, de 11/2).

Ora, e porque estava isenta de custas, está isenta de multa.

É certo que a situação hoje se alterou, devendo o Estado pagar custas – vide artºs. 189º do CPTA e art. 2º do CCJ.

Mas estas disposições não têm aplicação ao caso concreto.

É pois por esta razão (que colhe também assentimento naquele referido acórdão) que as disposições citadas (artº 145º, nºs. 5 e 6 do CPC) não se aplicam ao representante da Fazenda Pública.

Procede assim o recurso neste segmento”.

Quanto à segunda questão, dispõe o art. 229º-A do CPC, no seu nº 1, que “nos processos em que as partes tenham constituído mandatário judicial, todos os articulados e requerimentos autónomos que sejam apresentados após a notificação ao autor da contestação do réu, serão notificados pelo mandatário judicial do apresentante ao mandatário judicial da contraparte, no respectivo domicílio, nos termos do artº. 260º-A”.

E no seu nº 2 estabelece que “o mandatário judicial que só assuma o patrocínio na pendência do processo, indicará o seu domicílio profissional ao mandatário judicial da contraparte”.

“Como logo se vê, até pelos termos literais do nº 1, complementado pelo nº 2 da ora citada disposição legal, tais notificações ocorrem apenas entre mandatários judiciais. E só entre estes.



Assim só haverá lugar a tal notificação se o representante da FP for considerado mandatário judicial.

E é óbvio que não é.

Na verdade, mandatários judiciais são apenas os advogados e os solicitadores – vide art.ºs. 114º e 115º da LOTJ, 61º, 3, e 62º, 1, do Estatuto da Ordem dos Advogados e 99º, 1, do Estatuto da Câmara dos Solicitadores.

E, nas “causas judiciais” tributárias, mandatários judiciais são os advogados – art. 6º, nº 1, do CPPT.

O Representante da Fazenda Pública tem uma norma especial – art. 9º, nº 4, aí se dizendo que tem legitimidade no processo judicial tributário.

E a sua competência, nos tribunais tributários está inscrita no art. 15º do CPPT.

Como bem refere o recorrente, a Fazenda Pública faz parte do Estado-Administração, representando-o em juízo no processo judicial tributário, sendo tal representação diversa da representação legal ou da representação voluntária.

Entendemos assim que o disposto no art. 229º-A do CPC é inaplicável ao Representante da Fazenda Pública no processo judicial tributário, pelo que procede também o recurso neste específico segmento” (aresto citado).

3 – Nestes termos, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogando-se o despacho recorrido.

Sem custas.

Lisboa, 30 de Novembro de 2005. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Vítor Meira*.

## Acórdão de 30 de Novembro de 2005.

### Assunto:

*Execução fiscal. Processo de verificação e graduação de créditos. Créditos por contribuições da segurança social. Privilégio creditório. Juros de mora. Decreto-Lei n.º 103/80, de 9 de Maio.*

### Sumário:

*Os juros de mora dos créditos por contribuições devidas à segurança social, que gozam de privilégio creditório, não estão abrangidos pelo limite temporal fixado no artigo 734.º do CC.*

Processo n.º 415/05.

Recorrente: Instituto da Segurança Social, I. P.

Recorrida: Fazenda Pública e outros.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. Nos presentes autos de verificação e graduação de créditos, o **INSTITUTO DE SEGURANÇA SOCIAL, IP**, interpôs recurso para

este Supremo Tribunal da sentença do Mm. Juiz do TAF de Viseu, no segmento em que limitou o crédito reclamado pela Segurança Social, relativamente aos juros de mora vencidos, aos últimos 3 anos, referindo ainda que se trata de lapso manifesto o valor da hipoteca indicado, que é de 189.080.363\$00 e não de 189.080\$00.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. Por apenso aos autos supra identificados de acção executiva fiscal, onde foram penhorados dois bens imóveis, descritos na Conservatória do Registo Predial da Mealhada sob os n.ºs. 01382 e 02017 e inscritos na matriz predial sob os art.ºs. 1602 e 467, respectivamente.

2. Foram reclamados os créditos do ora agravante, relativos às contribuições devidas e não pagas pelo agravado no montante de 144.928,25 € (29.055.505\$00), referentes aos meses de Abril/1984 a Fevereiro/1985, Maio/1985 a Outubro/1985, Dezembro/1985, Março/1986 e Abril/1986 acrescida de juros de mora vencidos até Outubro de 2001, no montante de 822.838,45 € (164.964.293\$00) e juros vincendos até integral e efectivo pagamento, no montante global de 19.401.978,00 € (194.019.798\$00).

3. O agravante dispõe de garantia real de que é titular, isto é, uma hipoteca legal com a inscrição C-2 e registada pela Ap. 03/270985, bem como a hipoteca legal com a inscrição C-10 e registada pela Ap. 07/220500, constituída sobre o imóvel com a descrição predial n. 01382/090693, penhorado nos autos.

4. Tais créditos foram liminarmente admitidos e não houve impugnação dos créditos reclamados, tendo sido os mesmos verificados e graduados

5. Não concorda o aqui agravante que o crédito reclamado pela Segurança Social, relativamente aos juros de mora vencidos, seja estendido apenas aos últimos três anos.

6. Pois sobre esta matéria, a jurisprudência tem entendido de forma quase unânime, que o privilégio de que gozam os créditos das contribuições à Segurança Social e respectivos juros de mora, não estão sujeitos aos limites temporais fixados nos artigos 734º e 736º do Código Civil (neste sentido, cfr. entre outros, Acórdão do STJ de 29/07/80, in BMJ 299-313, 24/06/2003, in www.dgsi.pt da Relação de Lisboa, 29/11/90, in CJ 1999, Tomo V pag. 127, e da Relação de Évora de 06/03/1997, in BMJ 465-666).

7. Com efeito, posteriormente à entrada em vigor do art. 734º do Código Civil, o DL 512/76, de 3 de Julho e o DL 103/80, de 9 de Maio, vieram estipular que os créditos pelas contribuições do regime geral de previdência e os “respectivos juros de mora” gozam de privilégio geral, mobiliário e imobiliário, não estabelecendo para os juros qualquer limitação temporal (cfr. respectivamente art.ºs. 1º e 2º, e art.ºs. 10º e 11º).

8. Por estas razões, propugna o agravante pelo entendimento da maioria da Jurisprudência, no sentido de que os juros de mora devidos por falta de pagamento de contribuições à Segurança Social são totalmente protegidos pelo privilégio creditório que a Segurança Social beneficia, sem qualquer restrição temporal.

9. A sentença de verificação e graduação de créditos, a fls. 439 a 450 dos autos, padece de uma imprecisão, pois, refere-se na página 10 que a hipoteca legal a favor do IGFSS, tem o “valor de PTE 189.080\$00”:

10. O. Conforme se pode constatar pela certidão de ónus e encargos a fls. 10. e seguintes, relativo ao imóvel descrito sob o n. 01382/090693,

e pela Ap.07/220500, e inscrição C-10, o valor da hipoteca é de 189.080.363\$00 e não como por, manifesto lapso, o Tribunal referiu de 189.080\$00.

Não houve contra-alegações.

No seu despacho de sustentação, o Mm. Juiz *a quo* refere que há realmente um lapso material a corrigir, escrevendo expressamente o seguinte: “Quanto ao erro material, é claro que se trata da quantia de PTE 189.080.363\$00 da hipoteca legal a favor do IGFSS e não da quantia de PTE 189.080\$00, como consta por lapso da sentença recorrida”.

Neste STA, o EPGA defende que o recurso merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. Uma vez que o julgamento, em matéria de facto, não vem impugnado, remete-se para os termos da decisão da 1ª instância, no tocante a tal ponto – art. 713º, 6, do CPC, *ex-vi* do art. 726º do mesmo Código.

3. Refira-se, num primeiro momento, que se deve corrigir o valor indicado a fls. 448 (já na parte dispositiva da sentença), devendo aí escrever-se PTE 189.080.363\$00 e não PTE 189.080\$00, como aliás o reconhece o Mm. Juiz *a quo* no seu despacho de sustentação.

A questão a apreciar nos autos tem a ver com a limitação dos juros de mora, no tocante aos créditos hipotecários do recorrente.

Créditos que são dois. Ambos incidentes sob o prédio urbano descrito na Conservatória do Registo Predial da Mealhada sob o n. 01382/090693, o primeiro sob a inscrição Ap. 03/270985 (ponto B) ii do probatório) e o segundo sob a inscrição Ap. 07/220500 (ponto B) xiii) do probatório).

Segundo o Mm. Juiz *a quo* os créditos por juros de mora, garantidos por hipoteca, gozam de tal garantia por três anos, de acordo com o n. 2 do art. 693º do CC, que dispõe que, “tratando-a se de juros, a hipoteca nunca abrange, não obstante convenção em contrário, mais do que os relativos a três anos”.

E daí que tenha graduado “em terceiro lugar, os créditos hipotecários pela ordem de constituição, *com os juros dos últimos três anos*”.

Que dizer?

Como é sabido os créditos à Segurança Social por contribuições e respectivos juros de mora gozam de privilégio mobiliário geral e de privilégio imobiliário, nos termos dos artºs. 10º e 11º do DL n. 103/80, de 9/5, diploma ao tempo vigente.

Como é sabido, o privilégio creditório abrange os juros, mas com uma limitação temporal importante (art. 734º do CC).

Porém, o referido DL 103/80 é uma lei especial, que tem prevalência sobre a lei geral.

Ora, os artºs. 10º e 11º do citado DL não fixam qualquer limite temporal para o referido privilégio.

É assim de concluir que não há limitação temporal no tocante aos juros de mora.

É esta apenas a questão suscitada no recurso, pelo que é apenas esta a questão a atender e a decidir.

Como resulta do exposto, a sentença recorrida, na vertente ora considerada, não pode manter-se.

A propósito, e sobre esta problemática, vejam-se os acórdãos deste STA de 10/7/2002 (rec. n. 181/02) e de 24/11/99 (rec. n. 23.239)

4. Face ao exposto, acorda-se em:

a) Conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, no segmento ora em apreciação, decidindo-se que os juros de mora atinentes aos créditos por contribuições ao Centro Regional de

Segurança Social de Aveiro, acima identificados, não estão sujeitos a qualquer limite temporal.

b) Confirmar no mais a sentença recorrida.

Sem custas.

Lisboa, 30 de Novembro de 2005. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Brandão de Pinho*.

## Acórdão de 30 de Novembro de 2005.

### Assunto:

*Ação inspectiva. Audiência do interessado antes da vigência da lei geral tributária. Artigo 19.º, alínea c), do Código de Processo Tributário. Código do Procedimento Administrativo.*

### Sumário:

*I — Na vigência do CPT, o direito de audição constituía já uma garantia do contribuinte — artigo 19.º, alínea c), do CPT.*

*II — Se tal direito não estivesse concretizado em qualquer das formas especiais do procedimento tributário, era aplicável subsidiariamente o artigo 100.º do CPA.*

*III — Nos termos deste dispositivo, impunha-se tal audiência quando havia sido previamente realizada instrução procedimental.*

*IV — Se o contribuinte, realizada uma acção inspectiva, não era ouvido antes da liquidação, ocorria vício de forma, conducente à anulação do acto de liquidação.*

Processo n.º 622/05.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: ROJÃO CAR — Automóveis, L.<sup>da</sup>

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **ROJÃO CAR – Automóveis, Ld.**, com sede em Rojão Grande, Vimieiro, Santa Comba Dão, impugnou judicialmente a liquidação adicional de IVA de 1995 e juros compensatórios.

O Mm. Juiz do TAF de Viseu julgou a impugnação procedente, anulando o acto tributário impugnado.

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

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

A. Os actos de liquidação, ora impugnados, tiveram por base uma acção de fiscalização levada a cabo à contabilidade da impugnante, durante a qual foram detectadas inúmeras irregularidades, inexactidões e omissões, expressas no relatório que se encontra junto aos autos;

B. As irregularidades citadas determinaram a alteração dos resultados fiscais declarados pela impugnante, com base no recurso à aplicação de correcções técnicas;

C. Não logrou a impugnante fazer prova do alegado, já que, nenhuma prova relevante juntou que, de alguma forma, contrarie ou ponha em causa os resultados apurados pela Inspeção Tributária;

D. O Mm. Juiz a quo considerou provado que a impugnante não foi notificada para exercer o direito de audição antes da liquidação; contudo não podemos concordar com tal entendimento, pois o relatório da fiscalização foi concluído em 02-06-1998, sendo certo que, à data dos factos não era contemplado o referido direito de audição para a situação em análise, nem tão pouco tinha aplicação no domínio tributário o direito de audição contemplado no art. 100º do CPA, aliás, como vem sendo entendido pela jurisprudência;

E. Saliendo-se também que todas as notificações em causa nos autos foram efectuadas no ano de 1998, portanto, antes da entrada em vigor da LGT;

F. Na verdade, tal direito apenas foi consagrado com a publicação da LGT, a qual entrou em vigor em 01-01-1999, pelo que, apenas tem aplicação a partir dessa data, verificando-se, no caso em apreço, que se trata de factos anteriores à sua entrada em vigor;

G. Ainda que houvesse preterição de formalidade legal, o que não é o caso, sempre se entenderia que a mesma é não essencial, uma vez que a impugnante teve oportunidade de se defender, o que efectivamente fez, pois, reclamou graciosamente e impugnou as liquidações em causa, pelo que em nada foram precludidos os seus meios de defesa;

H. Em face do exposto, conclui-se que, a sentença recorrida, fez uma aplicação inadequada do disposto nos artºs. 81º e 121º do CPT, 38º n. 1, alínea d) do CIRS, artºs. 51º n. 1, alínea d), e 52º, ambos do CIRC e artºs. 2º e 100º do CPA.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o EPGA defende que o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

2. Uma vez que o julgamento, em matéria de facto, não vem impugnado, remete-se para os termos da decisão da 1ª instância, no tocante a tal ponto – art. 713º, 6, do CPC, ex-vi do art. 726º do mesmo Código.

3. A questão a decidir tem a ver com a necessidade de audiência do contribuinte depois de realizada a inspeção e antes de efectuada a liquidação.

Quid juris?

A Fazenda Pública sustenta que, atendendo a que não vigorava ainda a LGT, não se tornava necessária a audiência prévia da impugnante.

Como é sabido, o art. 60º da LGT consagra o princípio da participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito, incluindo-se aí o “direito de audição antes da liquidação” – (alínea a) do n. 1, do citado artigo).

Como é igualmente sabido, este normativo dá corpo a um princípio constitucional, hoje vertido no art. 267º, 5, da CRP, que reconhece aos cidadãos o direito de participação na formação das decisões e deliberações que lhes disserem respeito.

É certo que, como bem defende a recorrente, a LGT não era ainda vigente à data.

Porém, já o art. 19º c) do CPT reconhecia aos contribuintes os direitos de reclamação, impugnação, *audição* e oposição”.

Se tal direito não estivesse concretizado em qualquer das formas especiais do procedimento tributário, era aplicável subsidiariamente o art. 100º do Código do Procedimento Administrativo, aplicável ex-vi do art. 2º, b) do CPT, então vigente.

Ora, o n. 1 do art. 100º do referido Código, dispunha que, “concluída a instrução, os interessados têm o direito de ser ouvidos no procedimento antes de ser tomada a decisão final, salvo o disposto no art. 103º”.

A referência à “instrução” significa a existência prévia de um procedimento, que, no caso, se deve entender como o processo inspectivo.

Certo que o citado art. 100º do CPA só tem aplicação no caso de não haver normas procedimentais especiais sobre as matérias nele reguladas (¹). Que no caso não existem.

Nem há nota de que a impugnante, ora recorrida, tenha tido oportunidade de ter sido ouvida antes da liquidação.

Assim, e na hipótese concreta, a falta de audição do contribuinte, que, como vimos, é obrigatória, constitui vício de forma do procedimento tributário susceptível de afectar a decisão que nele for tomada, passível de anulação em impugnação judicial (²).

Nem vale dizer, como o faz a recorrente, que se trata de formalidade não essencial, “uma vez que a impugnante teve oportunidade de se defender, o que efectivamente fez, pois, reclamou graciosamente e impugnou as liquidações em causa, pelo que em nada foram precludidos os seus meios de defesa”;

Na verdade, a reclamação graciosa e a impugnação são meios de reacção subsequentes, de passo que o direito de audição é prévio, o que tira valor à tese defendida pela recorrente.

De passo que se poderia dizer que se trata de uma perspectiva reversível, pois situação igual ocorreria se já estivesse em vigor a LGT, onde, ao que cremos, a recorrente reconhecerá a necessidade dessa audiência prévia.

A decisão recorrida, movendo-se dentro destes parâmetros, não merece censura.

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

Sem custas, por delas estar isenta a recorrente.

Lisboa, 30 de Novembro de 2005. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Vitor Meira* — *Pimenta do Vale*.

(¹) Acórdão do STA de 10/4/2002, rec. 26248, e jurisprudência aí citada.

(²) Acórdão do STA de 6/11/2002, rec. n. 331/02

## Acórdão de 30 de Novembro de 2005.

### Assunto:

*IRS. Mais-valias. Caducidade do direito à liquidação.*

**Sumário:**

- I — As alienações antes sujeitas a IMV que ocorram após a entrada em vigor do CIRS constituem rendimentos da categoria G deste imposto.*
- II — Tendo a alienação ocorrido antes da entrada em vigor da LGT, o prazo de caducidade aplicável é o previsto no artigo 33.º do CPT.*

Processo n.º 631/05-30.

Recorrente: Maria Leonor Daniel Lopes Gomes.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Vítor Meira.

Maria Leonor Daniel Lopes Gomes deduziu no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra oposição invocando falta de notificação da liquidação do tributo no prazo de caducidade.

Por sentença do Mº Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra foi a oposição julgada improcedente.

Inconformada com a decisão interpôs a oponente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, pedindo a sua revogação, formulando as seguintes conclusões:

A) O artigo 84º do CIRS deve ser interpretado como contendo um prazo de caducidade da liquidação de 5 anos contados a partir da data do facto que deu origem às mais-valias.

B) Não deve ser interpretado à luz do CPT, uma vez que se trata de lei especial.

C) No caso, deve ser interpretado, à luz do extinto imposto de mais-valias, para o qual remete o artigo 5.º DL 442-A/88.

D) Mandando o artigo 5.º DL 442-A/88 aplicar o regime do imposto de mais - valias aos rendimentos adquiridos antes da entrada do Código de IRS, entende-se que o regime deve ser aplicado inteiramente.

E) O facto que deu origem às mais-valias foi um facto incidental, pelo que não se justifica fazer o prazo de caducidade contar-se desde o ano fiscal seguinte.

F) Assim sendo, deve entender-se que a liquidação estava caducada, pelo que a Oposição deve ser considerada procedente.

Não houve contra-alegações.

Pelo Exmo Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do não provimento do recurso porque, sendo o IRS um imposto periódico que engloba várias categorias de rendimentos, o prazo para liquidar é de 5 anos contados, no caso, desde 1.1.97, sendo por isso tempestiva a notificação. Por outro lado entende que o juiz fez boa aplicação da lei ao considerar não aplicável ao caso o Código do Imposto de Mais-Valias.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida fixou os seguintes factos:

1. Contra a Oponente foi instaurada no Serviço de Finanças de Coimbra 1 a execução fiscal n.º 0728-02/102415.9 para cobrança coerciva da dívida de I.R.S. de 1996, titulada pela certidão n.º 020011664, no montante de Esc. 1.012.322\$00 (€5.049,44);

2. A dívida a que alude o n.º anterior respeita à liquidação n.º 5323803778, de 2001.11.08, no mesmo valor, com a data limite de pagamento em 2001.21.26;

3. Da liquidação a que alude o n.º anterior foi a Oponente notificada em 2001.11.21;

4. A liquidação a que aludem os n.ºs anteriores teve origem em acção de fiscalização de 2001.07.09 a 2001.07.17, onde foi verificado que a Oponente «vendeu no ano de 1996, conforme escritura de 29/08/96 do 2. Cartório Notarial de Leiria, a quota-parte de que era proprietária (1/9) de um lote de terreno para construção urbana com a área de 5.304 m2, sito na Gândara dos Olivais/Maliqueira, freguesia de Marrazes, inscrito na matriz predial urbana respectiva sob o art.º 4337. Tal venda, efectuada com outros comproprietários, materializou-se com a desanexação, do prédio acima referido, de uma parcela de terreno para construção urbana, com 3 536 m2, sendo o preço de venda total de 30 000 000\$00.

*De acordo com os elementos recolhidos no processo de Inventário Obrigatório n.º 7/79, que correu seus termos no 2º Juízo do Tribunal Judicial de Vila Nova de Gaia, a quota-parte acima mencionada veio à posse do S.P. em 03/08/79, data do óbito de Américo Lopes Gomes, residente que foi na R. Leote do Rego, nº 271, 3ª, em Vila Nova de Gaia pelo que, assim sendo, estamos perante um rendimento sujeito a IRS, categoria G, nos termos da al.ª a) do n.º 1 do art.º 10º, do CIRS, em conjugação como disposto no n.º 1 do art.º 5.º do Dec-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro».*

Assentes tais factos apreciamos o recurso.

A questão que vem suscitada no presente recurso reporta-se à contagem do prazo de caducidade tendo em conta as leis sucessivamente aplicáveis. Está em causa uma alienação de um imóvel adquirido antes da entrada em vigor do CIRS e alienado em 29 de Agosto de 1996. A recorrente pretende que o prazo de caducidade é de cinco anos e que lhe deve ser aplicado o regime do imposto de mais-valias. Considera por seu turno a Fazenda Pública e a sentença recorrida que o que está em causa é o IRS de 1996.

O IRS, como se diz na sentença recorrida é um imposto periódico que se renova sucessiva e independentemente nos diversos períodos tributários. Nele se incluem todos os factos tributários sujeitos a tal imposto. Nos termos do artº 1º do CIMV o imposto de mais-valias incidia sobre os ganhos realizados com a transmissão onerosa de terrenos para construção, qualquer que fosse o título por que se operasse, quando dele resultassem ganhos não sujeitos aos encargos de mais-valia e que não tivessem a natureza de rendimentos tributáveis em contribuição industrial. Com a entrada em vigor do CIRS em 1 de Janeiro de 1989 foi abolido o imposto de mais-valias, passando os ganhos respectivos a ser tributados na categoria G de IRS. Nos termos do artigo 5º do DL 442-A/88 de 30/11 que aprova o CIRS, aqueles ganhos que não eram sujeitos a IMV e os derivados da alienação de prédios rústicos afectos ao exercício de uma actividade agrícola, comercial ou industrial exercida pelo respectivo proprietário, só ficavam sujeitos ao IRS se a respectiva aquisição tivesse sido efectuada depois da entrada em vigor do CIRS. No caso vertente a alienação ocorreu em 1996 pelo que não restam dúvidas de que tal operação estava sujeita a IRS.

Vejam agora qual o período de caducidade que ao caso concreto será aplicável. Nos termos do artigo 45º da LGT o direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro. Sucede porém que a LGT entrou em vigor em 1 de Janeiro de 1999 e

o novo prazo de caducidade aplica-se, nos termos do artigo 5º n.º5 do DL 398/98 de 17 de Dezembro, aos factos tributários ocorridos a partir de 1 de Janeiro de 1998. Assim sendo, tendo o facto tributário sobre que incide o IRS ocorrido em 1996, o prazo de caducidade terá que contar-se nos termos do artigo 33º do CPT que, nos impostos periódicos, é de cinco anos, contando-se a partir do dia 1 de Janeiro do ano subsequente ao facto gerador do imposto. Reportando-se este a 1996 será a partir de 1 de Janeiro de 1997 que se inicia tal contagem. Tendo a liquidação sido notificada à oponente em 21 de Novembro de 2001, como consta do probatório, e só terminando em 31 de Dezembro de 2001 o prazo de caducidade, dúvidas não restam de que a recorrente foi tempestivamente notificada e que não decorreu, ao contrário do que pretende, a caducidade do direito à liquidação.

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

Custas pela recorrente, fixando em 50% a procuradoria.

Lisboa, 30 de Novembro de 2005. — *Vitor Meira* (relator) — *Jorge de Sousa* — *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 30 de Novembro de 2005.

### Assunto:

*Juros indemnizatórios. Taxa.*

### Sumário:

*Na vigência do CPT, os juros indemnizatórios devidos na sequência de impugnação judicial que anulou o acto de liquidação, no qual ocorreu erro imputável aos serviços devem ser contados de acordo com a taxa fixada no artigo 559.º, n.º 1, do Código Civil.*

Processo n.º 742/05-30.

Recorrente: director-geral dos Registos e do Notariado.

Recorrido: SONAE Retalhos Especializados, SGPS, S. A.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. O **Director Geral dos Registos e do Notariado** interpôs recurso para este Supremo Tribunal da sentença proferida pelo Mm. Juiz do TAF do Porto que, em execução de sentença, em que é exequente SONAE – Retalhos Especializados, SGPS, SA, condenou nomeadamente a respectiva Direcção Geral a pagar juros indemnizatórios. Mas o recurso abrange só o segmento decisório que fixou tais juros à taxa de 12% desde 5/2/97, até à entrada em vigor da LGT.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. O recurso interposto pela Direcção-Geral dos Registos e do Notariado tem por objecto a douda decisão proferida pelo tribunal *a quo* no incidente de execução de sentença, na parte em que condenou a Administração no pagamento de juros indemnizatórios a uma taxa fixa de 12% até à entrada em vigor da LGT.

2. Os juros indemnizatórios devidos pela anulação de um acto de liquidação de emolumentos registais ocorrido em 4 de Fevereiro de 1997, foram contabilizados, atendendo às taxas que sucessivamente vigoraram desde a data da liquidação de emolumentos judicialmente anulada até ao termo do prazo de execução espontânea da decisão judicial anulatória, em consonância com o entendimento constante do doudo acórdão proferido pelo Supremo Tribunal Administrativo, em 20 de Fevereiro de 2002.

3. Sucede, porém, que muito recentemente o Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, em sede de recurso interposto por esta Direcção-Geral, veio pronunciar-se no sentido de que no período que medeia entre 12-02-96 e 01-01-99, que é precisamente o período que está em causa no presente incidente de execução, os juros indemnizatórios deverão ser calculados com base na taxa de juro de 10% ao ano, fixada na Portaria n. 1171/95, de 25 de Setembro. (cfr., entre outros, o acórdão proferido em 20-10-2004, no âmbito do recurso n. 1076/03).

Tal entendimento fundamenta-se no facto de considerar inaplicável à situação em causa o n. 4 do art. 83.º do CPT, na redacção introduzida pelo Decreto-Lei n. 7/96, de 7 de Fevereiro, e como tal, inaplicáveis as taxas de desconto do Banco de Portugal/ previstas para o cálculo dos juros compensatórios.

4. Face ao exposto, considerando estar em causa um acto de liquidação referente a uma inscrição de aumento de capital, efectuada em 4 de Fevereiro de 1997, entende a Direcção-Geral dos Registos e do Notariado que, sufragando a doutrina firmada no doudo aresto do Pleno da Secção do Contencioso Tributário do STA, os cálculos efectuados aquando da emissão da nota discriminativa da quantia a restituir deverão ser reformulados em conformidade, aplicando-se as seguintes taxas de juro:

- 10% -de 05-02-1997 a 16-04-1999 - Portaria n. 1171/95/ de 25 de Setembro - €13.669/10;

-7% -de 17-04-1999 a 10-05-2002 - Portaria n. 263/99/ de 12 de Abril -€13.378/99.

5. Razão pela qual consideram estes serviços que, até 10-05-2002 (fim do prazo de execução espontânea), os juros indemnizatórios a que a requerente tem direito ascendem ao montante de €27.048,09, não sendo aplicável, no período em causa a taxa de juro pretendida pela sociedade, nem a fixada na douda sentença recorrida. Desta forma, estes serviços pagaram indevidamente a quantia de €743,59, a título de juros indemnizatórios.

Nestes termos, e nos demais de direito aplicáveis que V. Ex.ªs. doudamente suprirão, deve o presente recurso ser julgado totalmente procedente, revogando-se a douda decisão recorrida na parte em que condena a Administração no pagamento de juros indemnizatórios a uma taxa fixa de 12% até à entrada em vigor da LGT, e, em consequência, dever-se-á determinar a rectificação do cálculo dos juros indemnizatórios

em consonância com a orientação sufragada pelo Pleno da Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o EPGA defende que o recurso merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

◆ Por sentença, transitada em julgado, e proferido nos autos de impugnação judicial que correram termos na 1ª Secção do 2º Juízo do extinto Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto com o n. 15/1997, foi determinada a anulação da liquidação versando sobre emolumentos, no valor de 12 487 500\$00 e condenou-se a entidade liquidadora a pagar à impugnante juros indemnizatórios sobre tal montante, contados desde 4 de Fevereiro de 1997 até integral embolso.

◆ Em 23 de Julho de 2002, foi emitida a nota discriminativa do montante a restituir à impugnante, no valor de 91 927,69 € correspondente à soma do montante da liquidação anulada (62 287,39 €) e dos juros indemnizatórios (27 791,68 €), e dos juros moratórios (1 868,62 €), deduzida da quantia de 20,00€ cuja cópia de mostra junta a fls. 27 destes autos, e cujo teor foi notificado à exequente;

◆ O Instituto de Gestão Financeira e Patrimonial da Justiça, em 6 de Janeiro de 2003, efectuou transferência bancária para a impugnante do valor de 95 664,91 €

◆ A impugnante apresentou em 7 de Junho de 2002, o presente processo de execução de sentença.

3. Está em causa unicamente a taxa dos juros indemnizatórios até à entrada em vigor da LGT.

Quid juris?

Como vimos, discorda o recorrente dos juros indemnizatórios atribuídos à impugnante Sonae, não no tocante aos juros em si mas no tocante à taxa. E mesmo aqui só no período anterior às entrada em vigor da LGT (1/1/99), ou seja, entre 5-2-97 e 1-1-99.

O Mm. Juiz considerou aplicável o disposto no art. 83º, 4, do CPT, o que significa que a taxa de juros indemnizatórios é de 12 %.

Já vimos atrás que o recorrente não concorda com esta taxa, já que entende aplicável norma diversa, mais concretamente o art. 559º, 1, do CC.

Pois bem.

O Pleno da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal vem ultimamente defendendo, por unanimidade, que, no período anterior à LGT, aos juros indemnizatórios, quando devidos, é igualmente aplicável o art. 559º, 1, do CC (e correlativamente, no caso, a Portaria n. 1171/95, que vigorou até à entrada em vigor da Port. 263/99, de 12/4).

No caso, a taxa de juro, no apontado período, é de 10 %.

Como facilmente se constata é uma posição diversa da sufragada na sentença recorrida.

É aquela uma posição que obviamente subscrevemos, e que encontra eco, v.g., nos acórdãos de 20/10/04 (Rec. n.ºs. 1076/03 e 1041/03) e de 17/11/04 (Rec. n. 1040/03). Isto a título meramente exemplificativo.

“*Brevitatis causa*”, remetemos para a fundamentação exaustiva do já citado acórdão de 10/10/04 (rec. n. 1076/03).

4. Face ao exposto, acorda-se em:

a) Conceder provimento ao recurso interposto pelo Director Geral dos Registos e do Notariado, decidindo-se que, no período compreendido

entre 5/2/97 e 1-1-99, os juros devem ser calculados com base na taxa de juro de 10 % ao ano, revogando-se nesta parte a sentença recorrida.

b) Confirmar, no mais, a decisão recorrida.

Sem custas.

Lisboa, 30 de Novembro de 2005. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Vítor Meira* — *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 30 de Novembro de 2005.

### Assunto:

*Liquidação. Sisa. Direito de audiência.*

### Sumário:

*Mostra-se cumprida a exigência legal do direito de audiência se, verificando-se não ter ocorrido um dos pressupostos em que assentava a isenção de sisa, se notificou o contribuinte para proceder ele próprio à liquidação, indicando-lhe os motivos, e ele nada fez ou disse.*

Processo n.º: 743/05-30.

Recorrente: Quórum — Gestão e Promoção Imobiliária, S. A.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Vítor Meira.

“Quorum – Gestão e Promoção Imobiliária, S.A.” impugnou no Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto a liquidação do Imposto Municipal de Sisa e juros compensatórios que lhe foi efectuada pelos Serviços de Finanças de Paços de Ferreira.

Por sentença do Mº Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Penafiel foi a impugnação julgada improcedente.

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

I - No seu art. 60º e em concretização da injunção constitucional contida no art. 267º, nº 5, da Constituição da Republica Portuguesa (CRP), a LGT veio consagrar no procedimento tributário o princípio da participação, cuja dimensão é a da garantia do contribuinte participar na formação das decisões que lhe digam respeito.

II - A Recorrente não foi notificada para exercer o direito de audição, antes da liquidação, nos termos do citado art. 60º da LGT.

III - A douta sentença recorrida manteve a liquidação por entender que, não obstante ter sido preterida a formalidade da audição, essa falta, degradando-se em formalidade não essencial, não constituiu vício invalidante, mas apenas mera irregularidade.

IV - A razão desse entendimento radica na consideração de que a impugnante não alegou qualquer facto ou argumento que pudesse abalar a tributação em sede de imposto de sisa, isto quer quanto aos pressupostos de facto, quer quanto aos de direito, e que por isso a audição em

momento prévio à liquidação do imposto não possuía qualquer utilidade do ponto de vista de ser susceptível de influir, ainda que tenuamente, no sentido da decisão final.

V - Da leitura da petição resulta que, embora tenha alegado existir vício do procedimento por falta de audição, a recorrente sustentou também que a ilegalidade da liquidação assentava em vício de violação de lei derivado da inconstitucionalidade da norma aplicada no acto impugnado e por ter sido efectuada fora do prazo legal aplicável.

VI - A recorrente estribou a sua argumentação em duto Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 2/5/2001, proferido no Recurso nº 25.933, onde fora decidido que o prazo da caducidade da liquidação do imposto de sisa, a partir de 1-7-2001, passou a ser de cinco anos, uma vez que enfermando o art. 4º do DL nº 154/91, de 23.4, de inconstitucionalidade orgânica, se tinha de considerar que o art. 33º do Cód. Proc. Tributário abarcou, desde sempre, todos os impostos.

VII - Assim sendo, não se vê como é possível sustentar que a Impugnante em sede de audição não poderia alegar qualquer facto ou argumento susceptível de abalar a tributação, quer quanto aos pressupostos de facto, quer quanto aos de Direito.

VIII - Se à recorrente tivesse sido dada a oportunidade de ser ouvida, como se impunha, obviamente que a tal propósito poderia sempre ter invocado aquele vício de violação de lei, atacando o acto da liquidação com esse fundamento, tal como, de resto, o fez na impugnação.

IX - Atendendo às razões e argumentos ínsitos no citado e duto Acórdão de 2/5/2001, e que a Impugnante sustentou, não é aceitável defender que a audição desta não pudesse ter qualquer utilidade do ponto de vista de ser susceptível de influir, ainda que tenuamente, no sentido da decisão final.

X - A audição, nestas circunstâncias, era de facto e de Direito tão susceptível de alterar a decisão em causa quanto é certo que o referido o Acórdão de 2/5/2001, ao proclamar a caducidade do direito de liquidar o imposto, alterou uma decisão contrária que havia sido tomada em 1ª Instância.

XI - Dos autos não constam elementos que habilitem o Tribunal “a quo” a concluir, como concluiu, com segurança absoluta, que a decisão tomada era a única concretamente possível, pelo que se não podia lançar mão do princípio do aproveitamento dos actos administrativos.

XII - Consequentemente, a omissão da formalidade de audição da Impugnante, ao contrário do decidido na douta sentença recorrida, não sendo inútil ou injustificada, integra preterição de formalidade essencial do procedimento tributário em causa, afectando a decisão tomada, e, consequentemente, implicando a anulação da liquidação impugnada.

XIII - Ao julgar improcedente a impugnação judicial pelas razões apontadas em III., e ao manter a liquidação, a sentença recorrida violou o disposto no art. 60º, nº 1, a), da Lei Geral Tributária.

Não houve contra-alegações.

Pelo Exmo. Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do não provimento do recurso por a recorrente ter tido oportunidade que não usou de participar na formação do acto tributário.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

1- Por escritura pública de 10 de Janeiro de 1992, a impugnante adquiriu vários prédios mistos e rústicos (cfr. fls. 5 a 15 do processo administrativo em apenso);

2- Esta transmissão beneficiou da isenção de SISA, de acordo com o art.º 11º, n.º 3 do CIMSISD (cfr. fls. 14, integrante da escritura de compra e venda junta ao apenso);

3- Os prédios objecto do contrato de compra e venda descrito no ponto 1 não foram revendidos no prazo de três anos (cfr. 16 do apenso);

4- Por Ofício datado de 19/06/2002, a foi notificada para no prazo de 15 dias solicitar a liquidação da Sisa e juros compensatórios, sob pena de extracção de certidão de dívida para efeitos de cobrança coerciva (cfr. fls. 16 do apenso);

5- Por Ofício datado de 14/08/2002, a impugnante foi notificada para proceder, no prazo de 30 dias, ao pagamento de 53 834,90 Euros de imposto de sisa e de 61 017,07 Euros de juros compensatórios (cfr. fls. 23 do apenso).

Assentes tais factos apreciamos o recurso.

O recurso da impugnante assenta no seu entendimento de que não foi notificada para exercer o direito de audição, como preconiza o artigo 60º da LGT em concretização do artigo 267º nº5 da CRP.

A sentença recorrida deu como provado que a recorrente adquiriu vários prédios para revenda que, por tal motivo beneficiaram de isenção de sisa e que tais prédios não foram revendidos no prazo de três anos, requisito necessário para a manutenção de tal isenção. Considerou também provado que a recorrente foi notificada em 19.6.2002 para solicitar a liquidação de sisa e juros compensatórios, sob pena de extracção de certidão de dívida para efeitos de cobrança coerciva e que, nada tendo dito, foi notificada para proceder ao pagamento, vindo então deduzir a impugnação ora em causa.

O artigo 60º da LGT concretiza o princípio constitucional de participação dos contribuintes na formação das decisões que lhes digam respeito através do direito de audição. Pretendeu o legislador que os contribuintes pudessem emitir as suas opiniões sobre os actos que no artigo se referem, dispensando tal audição quando a liquidação se tivesse efectuado com base em declaração sua ou quando já fora anteriormente ouvido. O que o legislador pretendeu foi que o contribuinte não fosse surpreendido pela decisão sem que antes pudesse apresentar as suas razões em termos de contraditório.

Constata-se no caso vertente que a recorrente foi notificada para proceder à liquidação da sisa por não ter vendido os prédios no prazo de 3 anos, condição com base na qual pedira a isenção de sisa, e que nada disse. Não pode pois dizer que não foi ouvida antes da liquidação do imposto, quando efectivamente foi notificada para proceder ela própria a tal liquidação, indicando-se-lhe os motivos da mesma. Embora formalmente se possa defender, como faz a recorrente, que esta notificação não consubstanciava expressamente o direito de audição, substancialmente ela destinava-se a obter a participação do contribuinte para proceder à auto-liquidação. A contribuinte poderia então proceder à liquidação ou apresentar razões no sentido da sua discordância. Não fez uma coisa nem outra. Por isso se terá que entender que lhe foi dada a possibilidade de participar na formação do acto tributário e que, por sua própria vontade, não a usou. Assim sendo, nenhuma censura merece a decisão recorrida que em tal sentido decidiu.

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

Custas pela recorrente, fixando em 50% a procuradoria.

Lisboa, 30 de Novembro de 2005. — Vítor Meira (relator) — Baeta de Queiroz — Brandão de Pinho.

## Acórdão de 30 de Novembro de 2005.

### Assunto:

*Limites do decreto regulamentar destinado a regulamentar um decreto-lei.*

### Sumário:

- I — *Não pode o Governo, no uso dos poderes conferidos por um decreto-lei para o regulamentar, emitir um decreto regulamentar no qual exclui de previsão contida no articulado desse decreto-lei determinados sujeitos, sujeitando-os, por esta via, a taxas contributivas diversas das consagradas no diploma legal.*
- II — *Assim, é ilegal o artigo único do Decreto Regulamentar n.º 9/88, de 3 de Março, no segmento em que, acrescentando um n.º 2 ao artigo 4.º do Decreto Regulamentar n.º 75/86, de 30 de Dezembro, o fez em contrariedade com o disposto nos artigos 5.º e 6.º do Decreto-Lei n.º 401/86, de 2 de Dezembro, na medida em que nestas últimas normas se estabelece o regime contributivo aplicável a todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, e respectivas entidades patronais, e na norma regulamentar se quiseram excluir daquele regime algumas dessas entidades patronais e seus trabalhadores.*

Processo n.º 798/05.

Recorrente: Ministério Público.

Recorrido: W. & J. Graham & C.ª e Fazenda Pública.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – O Magistrado do Ministério Público, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela que julgou procedente a impugnação judicial que a firma W. & J. Graham, contribuinte n.º 502892790, com sede na Rua Rei Ramiro, n.º 514, Vila Nova de Gaia, deduziu contra o acto de liquidação do Centro Regional de Segurança Social de Vila Real, referente a contribuições para a Segurança Social dos meses de Setembro, Outubro e Novembro de 1998, no montante de €1.373,36 (275.333\$00), dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

1- É ilegal o artigo único do Dec. Reg. N.º 9/88, de 03/03, no segmento em que, acrescentando um n.º 2 ao art. 4.º, do Dec. Reg. n.º 75/86, de 30/12, o fez em contrariedade com o estatuído nos arts 5 e 6 do DL 401/86, de 02/12.

2 - Ilegalidade que se traduz na exclusão pela norma regulamentar de algumas entidades patronais e seus trabalhadores do regime legal (de Decreto Lei) que, sem vazios, estabelecia o regime contributivo aplicável a todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem e respectivas entidades patronais.

3 - A sentença recorrida não perfilhando tal entendimento violou, por erro de aplicação e de interpretação, os normativos citados.

4 - Pelo que deve ser revogada e substituída por outra que julgue procedente a acção, naquela parte; seja, tão só anulando-se o acto tributário na parte em que liquidou contribuições por aplicação de taxas superiores às previstas nos arts 5 e 6 do DL 401/86, de 02/12.

5 - Com o que se julgará procedente, como é de lei e justiça, o nosso recurso aqui interposto.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exm.º Procurador-Geral Adjunto não emitiu parecer, atento o disposto no art.º 109.º, n.º 3 da LPTA.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

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

1. A Impugnante efectuou o pagamento de contribuições no montante de 1.373,36 Euros (Esc. 275.333\$00) respeitantes aos meses de Setembro, Outubro e Novembro de 1998 - fls. 17.

2. O montante referido em 1) constitui a diferença entre o montante que resulta da aplicação da taxa de 34,75 % às remunerações declaradas, e o que resulta aplicando a taxa de 29 % ou 32,5 % oportunamente pago pela Impugnante.

3. A Impugnação deduzida em 25 de Março de 1999.

3 – A questão que constitui o objecto do presente recurso consiste em saber qual a taxa devida à Segurança Social relativamente a trabalhadores agrícolas ao serviço da ora impugnante.

Sobre esta questão se debruçou já esta Secção do STA nos acórdãos de 13/10/04, in recs. n.ºs 311/04 e 332/04 e de 15/12/04, in rec. n.º 313/04, bem como no Acórdão de 16/6/04, in rec. n.º 297/04 e que vamos aqui seguir de perto, não só por que concordámos com a sua fundamentação, mas também porque importa obter uma interpretação e aplicação uniforme do direito (cfr. art.º 8.º, n.º 3 do CC).

Diz-se, então, neste último aresto que a censura feita à sentença recorrida diz apenas respeito ao julgamento feito sobre o vício de violação de lei imputado ao acto de liquidação.

E a propósito refere que “tal vício radica nas alegadas ilegalidade e inconstitucionalidade do n.º 2 do artigo 4.º do decreto regulamentar n.º 75/86, introduzido pelo decreto regulamentar n.º 9/88, de 3 de Março, por violação do artigo 5.º do decreto-lei n.º 401/86, de 2 de Dezembro, e 115.º n.º 5 da Constituição (actualmente, 112.º n.º 6).

Conforme se afirma na sentença recorrida, “defende a impugnante que a alteração do artigo 4.º do Decreto Regulamentar n.º 75/86 dada pelo Decreto Regulamentar n.º 9/98, de 3 de Março, viola o n.º 2 do artigo 5.º do Decreto Lei n.º 401/86, de 2 de Dezembro, face à definição restritiva do conceito de exploração agrícola”. E que o decreto regulamentar de 1998 modificou o falado decreto-lei, atentando contra o artigo 112.º n.º 6 da Constituição (ao tempo 115.º n.º 5).

Ora, a questão que está em causa na presente impugnação judicial é a de saber qual a taxa devida à Segurança Social relativamente a trabalhadores agrícolas ao serviço da impugnante, ora recorrente. A Segurança Social entendeu que essa taxa é de 34,75 %, já que se trata de trabalhadores que prestam serviço em explorações agrícolas destinadas essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituem, em si mesmas, objectivo da empresa empregadora, a recorrente. Esta, ao invés, defende que não há que distinguir em função da natureza ou dimensão da exploração agrícola em que se emprega o trabalhador.



Assim, a taxa devida será, no seu caso, de 32,5%, para trabalhadores diferenciados, e de 29%, para trabalhadores indiferenciados.

Tudo está em saber se é legal e, portanto, pode ser aplicado pela liquidação impugnada, o disposto no artigo único do decreto regulamentar nº 9/88, de 3 de Março, no segmento em que alterou o artigo 4º do decreto regulamentar nº 75/86, de 30 de Dezembro, o qual, por sua vez, regulamentara o decreto lei nº 401/86, de 2 de Dezembro.

...O decreto-lei nº 81/85, de 28 de Março (mais tarde referido no decreto-lei nº 401/86, de 2 de Dezembro, e por ele não revogado), pretendeu “definir o regime especial de segurança social dos trabalhadores das actividades agrícola, silvícola e pecuária”, tal como se pode ler no sumário publicado no respectivo “Diário da República”.

Sumário que não reflecte toda a realidade, pois a ambição do diploma é mais vasta: além de aproximar do regime geral o regime especial da segurança social “das pessoas que trabalham em actividades agrícolas”, alarga consideravelmente o universo dos trabalhadores agrícolas por conta de outrem (que são os que aqui nos interessam) que coloca ao abrigo do regime geral de segurança social, deixando submetidos ao regime especial, apenas “a generalidade dos trabalhadores eventuais e os trabalhadores por conta própria na agricultura, silvicultura e pecuária de baixos rendimentos”. Quanto aos “trabalhadores por conta de outrem, alargaram-se as categorias de trabalhadores agrícolas que por ele “regime geral” são abrangidos, englobando, de entre os trabalhadores por conta de outrem, aqueles que o são por forma mais caracterizada ou regular” (do preâmbulo do diploma). Assim é que o artigo 3º, conjugado com o artigo 2º nº 2, ambos do falado decreto-lei, definiu como abrangidos pelo regime geral “os trabalhadores ao serviço da exploração agrícola que sejam trabalhadores agrícolas permanentes, independentemente da natureza e dimensão da exploração agrícola”; os “que exerçam profissão para cujo exercício se exijam habilitações técnico-profissionais especializadas”; os “que exerçam profissão comum a outras actividades económicas”; os “que prestam serviços às empresas” “que se dediquem à produção da pecuária, da horto-fruticultura, da floricultura, da avicultura e da apicultura, em que a terra tem como função predominante o suporte de instalações e cujos produtos se destinam ao mercado comercial ou industrial”; e os “que, sendo profissionalmente indiferenciados, prestem serviço, embora a título eventual, a empresas individuais ou colectivas com 5 ou mais trabalhadores permanentes”.

Abrangidos pelo “regime especial de segurança social das actividades agrícolas” ficaram, nos termos do artigo 8º do diploma, “os trabalhadores por conta de outrem que prestem serviço em explorações agrícolas que não sejam, por essa mesma actividade, abrangidos pelo regime geral”; os demais a que o artigo se refere não interessam ao nosso caso, por se não tratar de trabalhadores por conta de outrem, mas de produtores agrícolas e seus familiares ou equiparados.

Ainda com interesse para o presente processo, pode notar-se que não há, no decreto-lei de 1985, uma definição do que sejam trabalhadores agrícolas - para além do que consta do já transcrito artigo 3º -, e que o diploma abrange, de acordo com o artigo 2º, no conceito de actividade agrícolas, a silvicultura e pecuária, bem como “as empresas, e respectivos trabalhadores, que se dediquem à produção da pecuária, da horto-fruticultura, da floricultura, da avicultura e da apicultura, em que a terra tem como função predominante o suporte de instalações e cujos produtos se destinam ao mercado comercial ou industrial”.

A fixação das taxas contributivas devidas pelos trabalhadores agrícolas e respectivas entidades patronais foi deixada para o decreto regulamentar publicado na mesma data sob o nº 19/85.

...Quando, mais de um ano volvido, o legislador voltou a intervir neste campo, estavam abrangidos pelo regime geral de segurança social cerca de 100.000 trabalhadores agrícolas, e mantinham-se enquadrados no regime especial cerca de 510.000, a acreditar na notícia dada no preâmbulo do decreto-lei nº 401/86, de 2 de Dezembro.

Intenção confessa deste diploma é fazer cessar o regime especial, que já no preâmbulo do decreto-lei nº 81/85 se afirmava de “natureza residual”, e no respectivo artigo 2º nº 2 se dizia ser de “natureza transitória”, incorporando os trabalhadores agrícolas no regime geral de segurança social.

Atendendo, porém, às perturbações que presumiu poder causar a “sectores economicamente mais débeis” “uma brusca subida dos encargos sociais”, contrapartida necessária da “elevação qualitativa e quantitativa das prestações a que os trabalhadores agrícolas passam a ter direito”, o diploma adoptou medidas tendentes a atenuá-las, entre elas a fixação, relativamente às entidades patronais agrícolas, transitoriamente, da menor das taxas contributivas do regime geral (ao tempo, 21%), e diminuiu a taxa relativa aos trabalhadores por conta de outrem já então abrangidos pelo regime geral.

No artigo 5º fixa o regime contributivo dos trabalhadores agrícolas por conta de outrem, permanentes, independentemente da natureza e dimensão da exploração agrícola; e dos que, sendo profissionalmente indiferenciados, prestem serviço, embora a título eventual, a empresas individuais ou colectivas com 5 ou mais trabalhadores permanentes. A taxa global, a ser gradualmente atingida até 1993, em termos a regulamentar, é de 29%, dos quais 21% cabem às entidades patronais.

No artigo 6º estabelece-se o regime contributivo dos outros trabalhadores agrícolas por conta de outrem: os que exerçam profissão para cujo exercício exijam habilitações técnico-profissionais especializadas; os que exerçam profissão comum a outras actividades económicas; e os que prestem serviço às empresas que se dediquem à produção da pecuária, da horto-fruticultura, da floricultura, da avicultura e da apicultura, em que a terra tem como função predominante o suporte de instalações e cujos produtos se destinam ao mercado comercial ou industrial. A taxa é de 32,5%, dos quais 23% a cargo das entidades patronais.

Todo o articulado do diploma se refere a “trabalhadores que exerçam actividades agrícolas”, ou a “trabalhadores agrícolas”, encontrando-se, no artigo 6º, referência “aos trabalhadores por conta de outrem de explorações agrícolas”. As respectivas entidades empregadoras são designadas por “entidades patronais” tal como, aliás, já acontecia com o decreto-lei nº 81/85.

Por último, o artigo final estabelece que o diploma “será objecto de regulamentação por decreto regulamentar”.

...Decreto regulamentar esse que viria a ser publicado em 30 de Dezembro seguinte, e a que coube o nº 75/86.

Trata-se, como todos os regulamentos, de um acto normativo, o que vale por dizer que não é, nem um acto legislativo, de força igual à de lei, nem um acto administrativo – embora seja emitido exercício da função administrativa, o que logo aponta no sentido de se tratar de actividade que tem de ser levada a cabo sob dependência da lei, pois toda a actividade administrativa é subordinada à lei.

Como se sabe, a Constituição da República Portuguesa - ao tempo artigo 202º - permite ao Governo, no exercício da função administrativa, “fazer os regulamentos necessários à boa execução das leis”. Independentemente de saber se assim se autorizam, ou não, os regulamentos independentes, o certo é que o regulamento que nos ocupa é de execução, ou seja, acessório e executivo da lei, na medida em que o próprio legislador do decreto-lei nº 401/86 o mandou emitir para regulamentar o regime desse diploma legislativo. O que significa que este regulamento não só não pode contrariar a lei formal, tal qual acontece com qualquer regulamento, como, sendo complementar do referido decreto-lei, não pode ir além de dar-lhe execução, concretizando e precisando o regime nele estabelecido, ma não podendo, ele mesmo, fixar, de modo independente, um regime legal que vá além do contido no diploma legal regulamentado.

Dentro do papel que assim atribuímos a este decreto regulamentar nº 75/86 cabem, pois, algumas das definições que nele encontramos e estavam ausentes do decreto-lei nº 401/86, úteis para a aplicação deste: entre elas, as de “regime geral” e “regime especial”, “regime geral dos trabalhadores por conta de outrem”, e de “trabalhadores por conta de outrem”.

Mas nada nele se vislumbra que não caiba dentro da função de execução do diploma legal regulamentado.

...Veio o Governo dizer, tempo volvido, que a aplicação deste diploma regulamentar suscitava “alguns pontos de dúvida que importa clarificar”, um deles respeitante “ao enquadramento da actividade desenvolvida pelos trabalhadores ao serviço de empresas do sector secundário que, paralelamente, se dedicam à produção agrícola de matérias-primas para fornecimento e manutenção de indústrias transformadoras, ultrapassando o âmbito do sector primário da produção agrícola”. E, para clarificar as dúvidas, aprovou novo decreto regulamentar, publicado em 3 de Março do ano seguinte, sob o nº 9/88.

Não parece que haja obstáculo legal a este procedimento do Governo, ao reiterar o uso do poder regulamentar que lhe conferira o artigo 12º do decreto-lei nº 401/86. Mas é claro que também relativamente ao novo regulamento se mantinha a subordinação à lei, nos precisos termos em que pudera o Governo emitir o decreto regulamentar nº 75/86.

No artigo 4º nº 2 do decreto regulamentar nº 9/88 exclui-se da noção de “explorações agrícolas para efeito deste diploma as que se destinem essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituam, em si mesmas, objectivos dessa empresa”.

Explicando-se, no preâmbulo, a razão de ser da disposição: é que “no fundo, o objectivo das referidas explorações é coincidente com as finalidades das empresas transformadoras, em que, afinal, se integram” aquelas empresas, assim se “ultrapassando o âmbito do sector primário da produção agrícola”. Sector primário que, recorde-se, é o visado pelo conjunto normativo a que nos vimos referindo, dominado pela preocupação de integrar no regime geral de segurança social os trabalhadores agrícolas, fazendo-os beneficiar de uma melhoria do esquema de prestações sociais, a que corresponde a contrapartida da subida do nível contributivo exigido, quer aos trabalhadores, quer às entidades suas empregadoras. Foi considerando as características dos beneficiários e da actividade agrícola em que se empregam - designadamente, a debilidade económica do sector e seus trabalhadores - que, para não causar perturbações excessivas, foram tomadas as já referidas medidas

transitórias, no concernente ao regime contributivo. Medidas essas que o decreto regulamentar nº 9/88 entendeu não se justificarem naqueles casos em que se trata de trabalhadores agrícolas ao serviço de empresas do sector terciário, que exercem a actividade agrícola com vista a obterem através dela a matéria-prima para a respectiva transformação.

...Defende a recorrida, e acolheu a sentença agora posta em crise, que, ao assim proceder, o regulamentador não restringiu o âmbito de aplicação do diploma legal regulamentado, pois ele continua a aplicar-se a todos os trabalhadores agrícolas, tal qual são definidos pelo artigo 5º nº 2 do decreto-lei nº 401/86. Nos termos deste artigo, a definição de trabalhadores agrícolas é independente da “natureza e dimensão da exploração agrícola” em que se ocupam. E o regulamento não limitou quanto a este ponto, isto é, não veio confirmar a aplicação do regime consagrado no decreto-lei aos trabalhadores (agrícolas) de explorações com determinada natureza ou dimensão. O que fez foi definir o que não se considera exploração agrícola, que é matéria que não ocupara o legislador de 1986.

Ou seja, a estes trabalhadores, embora funcionalmente agrícolas, pela natureza da sua actividade, não se aplica o regime transitório da taxa contributiva do regime geral mais baixa, dado que o sector em que se inserem as entidades empregadoras, não sendo o primário, mas o terciário, e não se lhe reconhecendo as mesmas debilidades que àquele se identificaram, não sofrerá, com o esforço contributivo exigido, as perturbações que se anteviram quanto a sectores mais débeis, e que levaram o legislador a minimizá-las, estabelecendo um regime de transição, com a subida gradual desses encargos.

Deste modo, o decreto regulamentar nº 9/88 não fez nenhuma restrição ao âmbito de aplicação do decreto-lei nº 401/86, apenas concretizou a abrangência da taxa reduzida.

Por tudo isto, nenhuma contrariedade se observa entre o artigo 4º nº 2 do decreto regulamentar nº 75/86, na redacção dada pelo artigo único do decreto regulamentar nº 9/88, e o artigo 5º nº 2 do decreto-lei nº 401/86.

E, pelas mesmas razões, não se acolhendo que o decreto regulamentar haja alterado o decreto-lei que regulamentou, não sofre de ilegalidade, por violação do artigo 3º do Código do Procedimento Administrativo, ou inconstitucionalidade, por ofensa ao artigo 266º nº 2 da Constituição.

... Não parece de sufragar o entendimento adoptado pela sentença recorrida...

O que está em causa é saber se o regime contributivo fixado no decreto-lei nº 401/86 - e já vimos ser ele mais favorável do que o geral - se aplica, ou não (neste último caso, negativo, por força do diploma regulamentar de 1988), a trabalhadores agrícolas de empresas do sector secundário, e a elas mesmas, quando a actividade agrícola desenvolvida vise a produção de matérias-primas para fornecimento e manutenção de indústrias transformadoras.

Ora, os já apontados artigos 5º e 6º do decreto-lei nº 401/86 definem, sem deixar espaços vazios, os regimes contributivos para a segurança social de todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, e repartem o correspondente esforço entre o trabalhador e a respectiva entidade patronal.

Como assim, com a entrada em vigor do decreto-lei, em 1 de Janeiro de 1987 (cfr. artigo 12º), a recorrente passou a estar obrigada aos respectivos descontos nos salários dos seus trabalhadores agrícolas, e à sua

entrega nos cofres da previdência, conjuntamente com a contribuição a seu cargo.

Evidencia-se, assim, que, neste ponto, a lei não carecia de regulamentação.

O que aconteceu com a publicação do decreto regulamentar nº 9/88 foi, afinal, a alteração do regime contributivo a que até então estava sujeita a recorrente, tal como os seus trabalhadores agrícolas. Modificação que decorreu desse decreto regulamentar, o qual, todavia, não podia dispor contra o decreto-lei nº 401/86, nem, sequer, para além dele, pois o administrador não dispunha de credencial, emitida pelo legislador, para estabelecer, ele mesmo, o regime contributivo aplicável, ou, sequer, o universo subjectivo por ele atingido.

A matéria que o diploma legal, por si só, já disciplina, sem necessidade de regulamentação, não pode ser contrariada pelo regulamento, nem este poderá estabelecer em matérias de que se não ocupe a lei, tendo que limitar-se ao necessário para assegurar a sua execução.

E o certo é que o diploma legal aqui regulamentado não consagra vários regimes contributivos conforme seja principal ou acessória a actividade agrícola desenvolvida pelas entidades patronais dos respectivos trabalhadores.

Não podia, pois, um regulamento intervir nesse domínio, alterando o regime contributivo fixado nas normas legais a que era suposto dar mera execução, relativamente a certas entidades patronais e aos seus trabalhadores.

E foi o que aconteceu, pela já apontada via indirecta: sem que se tenham, através do regulamento, alterado as taxas contributivas, excluiu-se do universo dos contribuintes que a elas estavam sujeitos uma parte deles - os trabalhadores empregues em explorações agrícolas que se destinem essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituam, em si mesmas, objectivos de empresas do sector secundário, e as próprias empresas. E fez-se isso mediante uma curiosa afirmação: não se consideram explorações agrícolas determinadas explorações agrícolas - só para efeitos do diploma, claro...

Assim, e ao contrário do que mais tarde viria a afirmar o despacho 84/SESS/89, de 22 de Junho de 1989, publicado na II série, de 14 de Julho seguinte, do Diário da República, o decreto regulamentar em apreciação não se limitou a interpretar a lei. Ao definir, restritivamente, o conceito de “explorações agrícolas”, introduziu uma nova configuração, que o texto do decreto-lei não comportava, com consequências em relação às taxas aplicáveis aos contribuintes envolvidos nessa inovadora delimitação.

Conforme se viu, o decreto-lei nº 401/86, de acordo com o seu artigo 1º, ocupa-se “das pessoas que trabalham em actividades agrícolas”, que o artigo 2º recorta de modo assaz amplo, considerando como tal a silvicultura e a pecuária, e abrangendo “as empresas, e respectivos trabalhadores, que se dediquem à produção da pecuária, da horto-fruticultura, da floricultura, da avicultura e da apicultura, em que a terra tem como função predominante o suporte de instalações e cujos produtos se destinam ao mercado comercial ou industrial”. Abrange, pois, todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, independentemente do tipo de exploração agrícola em que se ocupem, e o destino dado à respectiva produção, e todas as suas entidades patronais.

É verdade que o nº 2 do artigo 4º do decreto regulamentar nº 75/86, na redacção dada pelo decreto regulamentar nº 9/88, ao distinguir entre as entidades patronais que se inserem no sector primário e aquelas que se integram no sector terciário, ainda que empregadoras, também, de trabalhadores agrícolas, parece, até, concretizar os intentos do diploma legal regulamentado, expressos no seu preâmbulo: diminuir o impacto causado a um sector economicamente débil pela súbita imposição de um regime contributivo mais exigente. A contrário, dir-se-à, não há que ter igual cuidado relativamente a outro sector de actividade.

Mas não pode acolher-se esta ideia.

O que ao titular do poder regulamentar cabe regulamentar é a disciplina legal contida no diploma regulamentado, de modo a permitir a sua aplicação prática. Não é a ele, mas ao próprio legislador, que cumpre concretizar as intenções afirmadas no preâmbulo da lei. Esse preâmbulo ilumina o regulamentador para melhor interpretar o espírito da lei, mas seria perverso que lhe fosse permitido usá-lo para se afastar da disciplina estabelecida no texto da lei, a pretexto de melhor atingir as intenções expressas na sua parte preambular.

E, no nosso caso, como se viu, o regime contributivo está fixado no articulado do decreto-lei nº 401/86 para todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, e para todas as sus entidades patronais, sem qualquer distinção (e, menos, exclusão) assente no destino dado à produção, ou na intenção com que é feita, ou na primacialidade ou secundaridade da exploração agrícola enquanto actividade empresarial. O que parece dever, antes, ser interpretado no sentido de que o legislador entendeu que mereciam o benefício de suportar as taxas contributivas transitórias inferiores às normais, todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, independentemente daquele para quem trabalham, e todas as entidades que se dedicam à exploração agrícola, nela empregando trabalhadores, e não só aquelas que fazem dessa exploração a sua actividade principal. E que foi assim mesmo que quis concretizar, e concretizou, o princípio declarado no preâmbulo do diploma.

Ao contrário do que pretendeu fazer o titular do poder regulamentar que emitiu o decreto regulamentar nº 9/88.

Temos, pois, que, ao invés do que decidiu a sentença impugnada, é ilegal o artigo único do decreto regulamentar nº 9/88, de 3 de Março, no segmento em que, acrescentando um nº 2 ao artigo 4º do decreto regulamentar nº 75/86, de 30 de Dezembro, o fez em contrariedade com o disposto nos artigos 5º e 6º do decreto-lei nº 401/86, de 2 de Dezembro, na medida em que nestas últimas normas se estabelece o regime contributivo aplicável a todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, e respectivas entidades patronais, e na norma regulamentar se quiseram excluir daquele regime algumas dessas entidades patronais, e seus trabalhadores.

Ilegalidade essa que torna ilegal o acto tributário que dela fez aplicação, e que no presente processo vem impugnado”.

4 – Nestes termos, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e, julgando procedente a impugnação, anular o acto tributário impugnado.

Sem custas.

Lisboa, 30 de Novembro de 2005. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Vítor Meira*.

## Acórdão de 30 de Novembro de 2005.

### Assunto:

*Contra-ordenação tributária. Requisitos da decisão de aplicação de coima. Nulidade insuprível. Indicação dos elementos que contribuíram para a fixação da coima.*

### Sumário:

- I — *O direito à defesa em processo contra-ordenacional, reconhecido no n.º 10 do artigo 32.º da CRP, tem de ser assegurado proporcionando ao arguido um conhecimento efectivo dos elementos necessários para a sua defesa.*
- II — *É corolário desse direito que da decisão de aplicação de coima constem todos os elementos que serviram de base à condenação.*
- III — *Assim, não pode considerar-se como satisfazendo o requisito de que na decisão de aplicação de coima sejam indicados os elementos que contribuíram para uma remissão para uma informação que consta do processo contra-ordenacional.*
- IV — *Em processo de contra-ordenação tributária, a não indicação na decisão de aplicação de coima dos elementos que contribuíram para a sua fixação constitui nulidade insuprível, por força do disposto no artigo 63.º, n.º 1, alínea d), do RGIT.*

Processo n.º 833/05-30.

Recorrente: União Desportiva de Leiria Futebol, SAD.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – UNIÃO DESPORTIVA DE LEIRIA FUTEBOL, SAD, interpôs no T.A.F. de Leiria recurso judicial de uma decisão de aplicação de coima, por contra-ordenação tributária.

Aquele Tribunal julgou improcedente o recurso, mantendo a decisão recorrida nos seus precisos termos.

Inconformada, a Recorrente interpôs o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando alegações com as seguintes conclusões:

A) – *A decisão administrativa de aplicação de coima não especifica nem individualiza suficientemente as razões objectivas e subjectivas nem as dificuldades financeiras da recorrente, com vista à determinação da medida da coima.*

B) – *Por sua vez, tendo sido o imposto em falta de 6 38.894,10, a coima mínima ascenderia a € 3.889,41, ou seja, 50% do valor de 7.778,82, por força da redução prevista na alínea b) do n.º 1 do artigo 29º do RGIT.*

C) – *Na verdade, não só a recorrente regularizou a sua situação tributária antes do levantamento do auto de notícia, como nenhuma*

*das sanções acessórias previstas no artigo 28º do RGIT são susceptíveis de aplicação à recorrente uma vez que os pressupostos previstos no artigo 21º-A do regime do regime das contra-ordenações não permite a sua aplicabilidade à conduta de que a arguida vem acusada.*

D) – *Assim, a sanção acessória da perda de objectos pertencente ao agente só ocorre se os mesmos serviram ou estavam destinados à infracção, situação que não ocorre no caso da conduta de que a recorrente vem acusada.*

E) – *O mesmo se diga dos restantes pressupostos de aplicação das sanções acessórias.*

F) – *Como a coima aplicada à recorrente na quantia de € 8.000,00, ou seja, é muito superior ao mínimo legal, a insuficiente indicação dos elementos objectivos e subjectivos conducentes à fixação da coima traduz-se uma nulidade insuprível do processo.*

G) – *Porém, mesmo que assim não se entendesse, sempre se dirá que a coima mantida na douta decisão recorrida é muito superior ao mínimo legal.*

H) – *Com efeito, por força da eliminação da alínea d) do n.º 1 do artigo 30º do RGIT operada pelo artigo 42º da L 55-B/04 de 30.12 e por força da aplicação da lei mais favorável vigente no Direito Penal, a coima a aplicar pelo mínimo não deverá ser superior a 6 3.889,41.*

I) – *A douta decisão recorrida fez errada aplicação e interpretação dos artigos 29º, 1, b), 30º, 1, d), 79º, 1, c), todos do RGIT e o artigo 21º-A do DL 433 / 82.*

*Termos em que deve o presente recurso ser julgado procedente e em consequência ser revogada a douta decisão recorrida e em consequência ser declarado nulo todo o processo de contra-ordenação praticado a partir da decisão de aplicação de coima, inclusive, ou assim não se entendendo ser reduzida a coima aplicada para a quantia de 3.889,41.*

*Não foram apresentadas contra-alegações.*

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer nos seguintes termos:

*O julgado é de confirmar, desde logo, porque, no caso dos autos, havia a possibilidade abstracta (Cfr. Jorge de Sousa e Simas Santos, R.G.I.T. Anotado, 2.ª edição, página 276) de aplicação das sanções acessórias previstas nas alíneas b), c), e), f) ou g) do n.º 1 do art. 28.º do R.G.I.T..*

*Os outros fundamentos do recurso também não procedem porquanto, no que lhes diz respeito, a Mm.ª Juiz “a quo” fez boa apreciação da lei. Termos em que sou de parecer que o recurso não merece provimento.*

2 – Na sentença recorrida deu-se como assente a seguinte matéria de facto:

A. *No dia 16/12/2003, o Chefe do Serviço de Finanças de Leiria 1, verificou pessoalmente, por consulta aos elementos existentes no serviço de Finanças de Leiria 1, que o arguido União Desportiva de Leiria Futebol Sad., efectuou o pagamento da guia mod. 41 após ter terminado o prazo legal, cfr. fls. 8 dos autos;*

B. *O termo do prazo para cumprimento da obrigação ocorreu em 20/06/2003 e a mesma foi cumprida em 11/11/2003 (doc. a folhas 8);*

C. *O auto de notícia mencionado em A., deu origem ao presente processo de contra-ordenação fiscal, cuja parte administrativa correu seus termos no Serviço de Finanças de Leiria – 1, e foi autuado em 12/02/2004 (cfr. capa do processo – fls. 7 dos autos);*

D. No âmbito desse procedimento e a fim de lhe dar conhecimento do mesmo, em 27/05/2004, foi enviada ao arguido carta registada com aviso de recepção, que assinou em 31/05/2004 (cfr. fls. 14 dos autos), dando-lhe em simultâneo prazo para, querendo, apresentar defesa, (cfr. fls. 13 dos autos).

E. Em 08/06/2004, vem o arguido aos autos solicitar o pagamento voluntário da coima com redução de 75% do montante que vier a ser fixado.

F. A fls. 17 dos autos foi, no serviço de Finanças de Leiria 1, junto aos mesmos informação sobre os elementos particulares do arguido para efeitos de graduação da coima.

G. Por despacho do Exmo. Sr. Chefe da Serviço de Finanças de Leiria 1 de 02/07/2004, foram os autos enviados ao Exmo. Sr. Director de Finanças de Leiria, para conhecimento da contra-ordenação.

H. Em 09/08/2004, por despacho do Exmo. Sr. Director de Finanças, por delegação, o Director de Finanças Adjunto, que se dá aqui por integralmente reproduzido, foi aplicada coima ao arguido no montante de € 8.000,00, conf. fls. 20 e 21 dos autos;

I. Da decisão referida no n.º anterior foi dado conta ao arguido por carta registada e aviso de recepção que assinou em 30/08/2004, (cfr. fls. 23 e 24 dos autos);

J. Em 14/09/2004, deu entrada no Serviço de Finanças de Leiria 1 o recurso da decisão de aplicação de coimas interposto pelo arguido e que deu origem ao presente processo (cfr. fls. 2 a 5 dos autos);

K. O director de Finanças, por delegação o director de Finanças Adjunto decidiu manter o despacho e remeteu os autos ao Tribunal Tributário, conf. fls. 26 a 28 dos autos.

Dos factos, com interesse para a decisão da causa, constantes da acusação do Digno Magistrado do Ministério Público e dos alegados pelo recorrente, todos objecto de análise concreta, não se provaram os que não constam da factualidade supra descrita.

3 – A Recorrente suscita no presente recurso jurisdicional é a da nulidade da decisão administrativa de aplicação de coima, por falta dos elementos exigidos, nomeadamente as razões objectivas e subjectivas e as dificuldades financeiras que influenciaram a determinação da medida da coima.

O art. 63.º, n.º 1, alínea d), do R.G.I.T. estabelece que constitui nulidade insuprível no processo de contra-ordenação tributário, a falta dos requisitos legais da decisão de aplicação das coimas, incluindo a notificação do arguido.

Um desses requisitos legais é indicação dos elementos que contribuíram para a fixação da coima [art. 79.º, n.º 1, alínea c), do R.G.I.T.].

Quanto a este aspecto, no caso em apreço, da decisão administrativa de aplicação de coima consta que o seguinte:

«atendendo às condições objectivas e subjectivas que rodearam o comportamento ilícito e que vêm informadas a fls. 10, nomeadamente as dificuldades financeiras da pessoa colectiva, aplico à mesma a coima de € 8.000,00 (oito mil euros).

Na informação a que se reporta esta decisão, que consta de fls. 17 dos presentes autos, constam:

a) o valor do imposto que deveria ser pago se a contra-ordenação não tivesse sido cometida;

b) que a arguida tem mais processos por contra-ordenações;

c) que houve efectivo prejuízo para a Fazenda Nacional;

d) que não são conhecidas tentativas de suborno ou obtenção de vantagem ilegal junto dos funcionários;

e) que a situação económica dos agentes é normal;

f) que o benefício económico que o agente retirou da prática da contra-ordenação foi o imposto que deixou de ser pago.

Não havendo na fase decisória do processo contra-ordenacional que corre pelas autoridades administrativas a intervenção de qualquer outra entidade que não sejam o arguido e a entidade administrativa que aplica a coima, os requisitos previstos no art. 79.º para a decisão condenatória do processo contra-ordenacional devem ser entendidos como visando assegurar ao arguido a possibilidade de exercício efectivo dos seus direitos de defesa, que só poderá existir com um conhecimento perfeito dos factos que lhe são imputados, das normas legais em que se enquadram e condições em que pode impugnar judicialmente aquela decisão.

Por isso, as exigências aqui feitas deverão considerar-se satisfeitas quando as indicações contidas na decisão sejam suficientes para permitir ao arguido o exercício desses direitos.

Reflexamente, a exigência de fundamentação da decisão, com indicação dos elementos que contribuíram para a fixação da coima, impõe à autoridade administrativa uma maior ponderação, ínsita na necessidade racionalização do processo lógico e valorativo que conduziu a essa fixação, e assegura a transparência da actuação administrativa, para além de facilitar o controlo judicial, se a decisão for impugnada.

Porém, é a necessidade de conhecimento efectivo dos elementos necessários para a defesa do arguido e o carácter de direito fundamental que o direito à defesa assume (art. 32.º, n.º 10, da C.R.P.) que justificam que se faça derivar da sua falta nulidade insuprível do processo contra-ordenacional, nos termos do art. 63.º n.º 1, alínea d), do R.G.I.T.

4 – No caso em apreço, de pagamento de I.R.S. retido na fonte fora do prazo legal, a coima abstractamente aplicável era variável, nos termos do art. 114.º, n.ºs 1 e 2, do R.G.I.T., entre 20% e a totalidade do imposto em falta, sem que possa ultrapassar o limite máximo abstractamente estabelecido.

Na verdade, a coima prevista para a infracção praticada por negligência é variável entre 10% e metade do imposto em falta, mas, tratando-se de pessoa colectiva, estes limites elevam-se para o dobro, por força do disposto no n.º 4 do art. 2.º do R.G.I.T.

No entanto, o limite máximo da coima, para contra-ordenações praticadas por negligência, é de 30.000 euros, por força do disposto na alínea b) do n.º 1 do art. 26.º do R.G.I.T.

Assim, sendo de 38.894,10 euros o montante do imposto retido e não entregue tempestivamente, os limites da coima aplicável eram de 7.778,82 euros e 38.894,10 euros.

Não é aplicável aqui a redução prevista no art. 29.º, n.º 1, alínea b), do R.G.I.T., pois não se provou que a coima tivesse sido paga «a pedido do agente, apresentado antes da instauração do processo contra-ordenacional» como é pressuposto do direito à redução, como resulta do teor expresso daquele n.º 1. A arguida efectuou o pagamento voluntário tardio da quantia em dívida, mas não consta da matéria de facto fixada que tivesse pedido para pagar qualquer coima antes de ser instaurado auto de notícia.

5 – Constata-se que o montante de 8.000 euros em que a coima foi fixada, embora próximo do limite mínimo da coima abstractamente aplicável, não corresponde ao mínimo da coima, que era de 7.788,82 euros.

Por isso, não se coloca sequer aqui a questão de tomar posição sobre as correntes jurisprudenciais manifestadas, por um lado, nos acórdãos do S.T.A. de 22-9-93, proferido no recurso n.º 16098 <sup>(1)</sup>, e de 16-4-1997, proferido no recurso n.º 21221 <sup>(2)</sup> (em que se entendeu que a falta de indicação dos elementos que contribuíram para a aplicação da coima não constitui nulidade insanável da decisão de aplicação de coima, quando ela foi fixada no mínimo legal e constam dos autos os elementos que permitem o controlo judicial da sua aplicação), e, por outro lado, no acórdão do S.T.A. também de 16-4-1997, proferido no recurso n.º 21220 <sup>(3)</sup> (em que se entendeu que, se a decisão que aplica a coima é absolutamente omissa na indicação circunstâncias que influenciaram afixação da coima no mínimo, essa falta constitui nulidade insanável). <sup>(4)</sup>

Assim, qualquer que seja a posição que se adopte, tem de se entender que, no caso em apreço, não pode ser dispensada a indicação dos elementos que contribuíram para a fixação da coima.

Por outro lado, o referido art. 79.º, n.º 1, alínea c), exige que a própria indicação dos elementos que contribuíram para a fixação da coima sejam indicados na decisão, pelo que não basta uma indicação de um documento distinto dela em que eles eventualmente sejam indicados. O que se pretende exigir com a inclusão na decisão de todos os elementos relevantes para a aplicação da coima é que o destinatário possa aperceber-se facilmente de todos os elementos necessários para a sua defesa, sem necessidade de se deslocar aos serviços da administração tributária para examinar o processo, o que está em sintonia com o direito constitucional à notificação de actos lesivos e à respectiva fundamentação expressa e acessível (art. 268.º, n.º 3, da C.R.P.) e com a garantia do direito à defesa (art. 32.º, n.º 10, da C.R.P.), que reclama que haja a certeza de que ao arguido foram disponibilizados todos os elementos necessários para o concretizar.

Por isso, não é relevante em matéria contra-ordenacional a fundamentação por remissão, como este Supremo Tribunal Administrativo tem vindo a entender. <sup>(5)</sup>

Por outro lado, no caso em apreço, constata-se que nem mesmo através da remissão para a informação de fls. 17 são discerníveis as «condições objectivas e subjectivas que rodearam o comportamento ilícito» a que se alude na decisão de aplicação de coima, pois nenhum dos elementos referidos nessa informação esclarece quais as condições e em que o comportamento foi levado a cabo.

Na verdade,

– os factos referidos naquela informação de a arguida ter mais processos, que nem se saber se já existiam no momento da prática da infracção, e não se conhecerem tentativas de suborno ou obtenção de vantagem ilegal junto de funcionários não podem ser considerados circunstâncias que rodearam essa prática;

– a ocorrência de prejuízo para a Fazenda Nacional e o benefício económico retirado pelo infractor são efeitos da infracção e não circunstâncias que rodearam a sua prática;

– o facto referido na informação de a situação económica dos agentes ser «normal» nada diz sobre a sua situação económica, pois não se sabe o que é que quem elaborou a informação considera ser uma situação desse tipo.

Nestes termos, tem de se concluir que a decisão de aplicação de coima, está afectada por nulidade insuprível, por não conter indicação dos elementos que contribuíram para a fixação da coima.

Pelo exposto acordam em

- conceder provimento ao recurso jurisdicional;
- revogar a sentença recorrida;
- anular a decisão administrativa de aplicação de coima, sem prejuízo da possibilidade da sua renovação se for suprido o vício que a afecta. Sem custas.

Lisboa, 30 de Novembro de 2005. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Brandão de Pinho* (vencido. Votei se negasse provimento ao recurso por a coima ter sido aplicada «sensivelmente» no mínimo – tratando-se mais de um ajustamento para quantia certa – e a remissão efectuada não se referir à factualidade típica, ponto em que a jurisprudência a não tem admitido).

<sup>(1)</sup> Publicado em *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 376, página 227.

<sup>(2)</sup> Publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 9-10-2000, página 1023.

<sup>(3)</sup> Publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 9-10-2000, página 1020.

<sup>(4)</sup> Estes acórdãos foram proferidos na vigência dos arts. 190.º e 195.º do C.P.T., perante os quais a questão se colocava em termos essencialmente semelhantes aos que actualmente se coloca à face dos arts. 27.º e 79.º do R.G.I.T.

<sup>(5)</sup> Neste sentido, podem ver-se os seguintes acórdãos do S.T.A.:

– acórdão do S.T.A. de 18-2-1998, página proferido no recurso n.º 22216, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 8-11-2001, página 544;

– acórdão do S.T.A. de 9-12-1998, proferido no recurso n.º 22946, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 21-1-2002, página 3595;

– acórdão do S.T.A. de 3-2-1999, proferido no recurso n.º 22947;

– acórdão do S.T.A. de 8-2-2001, proferido no recurso n.º 25748, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 27-6-2003, página 413;

– acórdão do S.T.A. de 21-2-2001, proferido no recurso n.º 25661, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 27-6-2003, página 639;

– acórdão do S.T.A. de 11-7-2001, proferido no recurso n.º 26102, publicado no *Apêndice ao Diário da República* de 10-7-2003, página 1950.

## Acórdão de 30 de Novembro de 2005.

Processo n.º 891/05-30.

Recorrente: Isabel Maria Madureira e outros.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional interposto por ISABEL MARIA MADUREIRA E OUTROS, do despacho do então Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Coimbra, de 02/07/2003.

Os recorrentes formularam as seguintes conclusões:

«1) Foi revogado por esse Supremo Tribunal o douto anterior despacho recorrido, mandando-se apreciar o requerido.

Não foi cumprido o superiormente ordenado, com base em que havia obstáculos à apreciação das nulidades invocadas no processo.

Os obstáculos invocados não têm justificação, nem estão certamente no âmbito da excepção “se a tal nada obstar”, inserta no douto Acórdão, assim se violando o disposto no n.º 1 do art. 156.º do CPC, aplicável por força do art. 2.º do CPT.

Deve, pois, também esta douta decisão ser revogada, mandando-se, mais uma vez, apreciar o requerido em 7/10/99.

2) Mas se se entender que a parte inicial do douto Despacho já configura uma decisão quando diz que não procedem as nulidades, essa decisão é NULA por total falta de fundamentação, nos termos dos arts. 158.º e 668.º do CPC.

3) E sempre assim teria que ser, também, porque tais obstáculos apenas se referem às invocadas nulidades. Há omissão de apreciação do requerido sobre os casos julgados, com manifesta denegação de Justiça, pois nada se disse sobre as suas consequências oponíveis à decisão de mandar elaborar nova conta sem determinados juros (n.º 1 do 156.º e n.º 1, al. d) do 668.º, todos do CPC).

No seu douto Despacho violou o Sr. Juiz “a quo” os arts. 156.º e 668.º entre outros do CPC, por força do art. 2.º do CPPT.

Deve, pois, ser revogado o douto Despacho proferido, mandando-se apreciar o requerido em 7/10/99.

Assim não se entendendo, sempre teria que se declarar NULO o douto Despacho, assim se devendo cumprir o anterior douto Acórdão desse Supremo Tribunal.»

Não houve contra-alegações.

O Ex.mo magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, uma vez que o despacho ora recorrido não deu cumprimento ao acórdão de fls. 84 e ss.

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

Vejamos, pois:

O acórdão deste STA, a fls. 84 e ss., ordenou à 1.ª instância que apreciasse «o requerido (pelos ora recorrentes) se a tal nada obstar».

A saber:

1) «nulidade processual de omissão da notificação da reclamação da 1.ª conta e anulação do processado posteriormente (art. 201.º do CPC)»;

2) «a nulidade por omissão da notificação da interposição de recurso para o STA ou da promoção no STA da ilegitimidade da Fazenda para recorrer, com ordem expressa do relator para notificação dos recorridos, com anulação de todo o processado posterior»;

3) «a nulidade processual de omissão da notificação do despacho mandando, em definitivo, fazer nova conta e, de todo o modo, da própria nova conta não notificada, com anulação de todo o processado posterior, incluindo a notificação para restituição dos juros pagos».

Requerendo, bem assim e com prioridade de apreciação, «que se mantenha a 1.ª conta efectuada, por aplicação directa do art. 675.º do CPC».

Mais indicando prova testemunhal e requerendo a notificação dos CTT relativamente à carta registada de 29/10/1997.

Decisão que, todavia, o tribunal *a quo* não cumpriu, com declarado arrimo à dita reserva «se a tal nada obstar» e apesar de afirmar o respectivo acatamento.

Na verdade, em vez de apreciar o dito e requerido, como lhe fora ordenado, o meritíssimo juiz *a quo* limitou-se a sustentar o que já antes havia decidido e na base da mesma fundamentação, acabando por referir o conceito de nulidades processuais, no seguimento do ensinamento de Manuel de Andrade, Anselmo de Castro e Antunes Varela.

O meritíssimo juiz interpretou erradamente a predita ressalva «se a tal nada obstar».

Como parece óbvio, ela não incluía qualquer oposição de direito já definido pelo STA.

Ou seja: o STA ordenou a apreciação do «requerido» por o direito aplicável a impor.

Direito assim definido que a 1.ª instância tinha de aplicar, apreciando as ditas questões.

Tal ressalva é abrangente, apenas, de situações processuais que ao STA não cumpria apreciar - nem, para isso, tinha elementos já que o recurso subiu em separado -, como a tempestividade do pedido, a legitimidade e semelhantes.

Não é, pois, tal direito que pode «continuar a obstar» à apreciação do requerido, antes a impõe.

Termos em que, sem necessidade de maiores considerações, se acorda em conceder provimento ao recurso, revogando-se o despacho recorrido para ser substituído por outro que dê cumprimento ao dito acórdão de fls. 84 e ss.

Sem custas.

Lisboa, 30 de Novembro de 2005. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 30 de Novembro de 2005.

### Assunto:

*Tribunal competente para julgar a impugnação.*

### Sumário:

*Nos termos do artigo 12.º do CPPT o tribunal tributário competente para apreciar a impugnação da liquidação será o da área do serviço periférico que praticou o acto, ou o do domicílio do contribuinte, se a liquidação foi praticada por outros serviços da administração fiscal.*

Processo n.º 992/05-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Lília Martins Sequeira.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Vítor Meira.

O Representante da Fazenda Pública no Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra veio recorrer para este Supremo Tribunal Administrativo da decisão daquele Tribunal que se julgou competente territorialmente para conhecer de uma impugnação judicial de IVA dos anos de 1999 e 2000 intentada pela contribuinte Lília Martins Sequeira.

Formulou as seguintes conclusões:

1 - Recorre-se da dita decisão do TAFIC que se considerou territorialmente competente para julgar a impugnação apresentada por um contribuinte que no início do procedimento tributário era domiciliado em Aveiro, Distrito de Aveiro, apesar de no momento da propositura da acção ter já domicílio no Distrito de Coimbra;

2 - Sendo irrelevante qualquer alteração daquele domicílio fiscal posteriormente ao acto sob litígio, só pode ser competente o Tribunal Administrativo e Fiscal de Viseu, que tem jurisdição sobre o distrito de Aveiro.

3- A referida decisão fundamentou-se na interpretação conjugada do disposto nos artigos 12º e 103º CPPT, com a desconsideração expressa do n.º 5 do artº 10º do mesmo Código e de outros normativos legais que já referimos e outros que referiremos no ponto seguinte;

4- O entendimento desta RFP tem fundamento legal nas disposições conjugadas dos n.ºs 2 e 5 do art.º 10, art.º 12º, art.º 43º, art.º 103º CPPT, artº 19º LGT, art.º 5º e art.º 39º ETAF e Decreto-Lei 325/2003, de 29 de Dezembro, e respectivo mapa anexo actualizado;

5 — Este incidente deve considerar-se ocorrido em momento anterior ao início da produção de prova, nos termos e para os efeitos do disposto na alínea a) do n.º 2 do art.º 17º CPPT, até porque a douda p.i. foi apresentada directamente na Secretaria do (então) Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra.

A Mª Juíza manteve o seu despacho.

Pelo Exmo Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido da confirmação do julgado, negando-se provimento ao recurso, por a recorrente ter ignorado nas suas conclusões o único fundamento da decisão recorrida.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

Analisando a decisão sob recurso constata-se que o julgador, para decidir nos termos em que o fez, se apoiou no disposto nos artigos 12º e 103º nº2 do CPPT.

Prescrevem os referidos artigos:

Artº 12º:

“1 – Os processos da competência dos tribunais tributários são julgados em 1ª instância pelo tribunal da área do serviço periférico local onde se praticou o acto objecto da impugnação ou onde deva instaurar-se a execução.

2 – No caso de actos tributários ou em matéria tributária praticados por outros serviços da administração tributária, julgará em 1ª instância o tribunal da área do domicílio ou sede do contribuinte, da situação dos bens ou da transmissão”.

Artº 103º:

“1 – A petição é apresentada no tribunal tributário ou no serviço periférico local onde haja sido ou deva legalmente considerar-se praticado o acto.

2 – Para efeitos do número anterior, os actos tributários consideram-se sempre praticados na área do domicílio ou sede do contribuinte, da situação dos bens ou da liquidação.

3 - ...”

Conjugando estes normativos com o facto de o acto de liquidação ter sido praticado pelo órgão superior da Administração Fiscal sediado em Lisboa, o Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra julgou-se competente para conhecer do recurso.

É certo que, como refere o Ministério Público a recorrente não atacou directamente o fundamento em que assentou a decisão recorrida – a prática por um órgão central da Administração Fiscal – assentando as conclusões das suas alegações no domicílio do contribuinte. Mas ataca efectivamente a decisão do Tribunal que se declarou competente embora por fundamento diverso. Não parece assim que assista razão ao Ministério Público ao pretender que se negue provimento ao recurso por não ter sido atacado aquele fundamento. A decisão foi efectivamente atacada no referente à competência do Tribunal, embora por invocação de outro fundamento. Deve por isso apreciar-se tal questão da competência do Tribunal.

Na petição a contribuinte diz vir impugnar as liquidações de IVA e juros compensatórios provenientes do Ministério das Finanças – Direcção Geral dos Impostos, baseadas no Relatório de Inspeção Tributária proveniente da Direcção de Finanças de Aveiro. Por seu turno a decisão recorrida considerou que a liquidação foi praticada pelos órgãos superiores da Administração sediados em Lisboa. Por isso a competência do Tribunal terá de aferir-se ao momento da propositura da acção. No caso vertente a impugnante considerou competente, atenta a autoridade que praticou o acto, o Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra e a Mª Juíza, aceitando tal autoria, concordou na aceitação de tal competência.

Como se constata do teor do artigo 12º do CPPT supra transcrito, os processos da competência dos Tribunais Tributários – agora Tribunais Administrativos e Fiscais – serão da competência do tribunal da área do serviço periférico local, se for este o autor do acto, ou da área do domicílio do contribuinte ou da situação dos bens, se a liquidação foi efectuada por outro serviço da administração tributária.

Sendo as liquidações efectuadas, como se decidiu na decisão recorrida e em conformidade com a petição, pelos órgãos centrais da Administração Fiscal será competente o tribunal da área do domicílio do contribuinte. Residindo este em Mira será competente o Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, assim mantendo a competência do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra.

Custas pela recorrente, fixando em 1/10 a procuradoria.

Lisboa, 30 de Novembro de 2005. — Vítor Meira (relator) — Baeta de Queiroz — Brandão de Pinho.

## Acórdão de 30 de Novembro de 2005.

### Assunto:

*Processo de contra-ordenação. Sentença. Recurso jurisdicional. Alçada. Esgotamento do poder jurisdicional. Suprimento officioso da falta de condenação em multa devida pelo não pagamento de taxa de justiça inicial.*

### Sumário:

*I — É susceptível de recurso jurisdicional o despacho que rectifica officiosamente aquele que, em recurso interposto de decisão administrativa aplicadora de coima por contra-ordenação fiscal, manteve aquela decisão, aplicando ao arguido a multa a que se refere o n.º 2 do artigo 18.º do Regulamento das Custas dos Processos Tributários, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 29/98, de 11 de Fevereiro, independentemente do montante da coima e do da multa aplicadas.*



II — *Proferido e transitado em julgado o despacho que, em recurso interposto de decisão administrativa aplicadora de coima por contra-ordenação fiscal, manteve aquela decisão, não pode o juiz, oficiosamente, dando-se conta de que não fora paga a taxa de justiça inicial devida nos termos do artigo 18.º, n.º 2, do Regulamento referido, aplicar ao arguido a multa a que se refere o n.º 2 do mesmo artigo, por tanto lhe não permitir o artigo 666.º, n.º 2, do Código de Processo Civil, com referência aos artigos seguintes.*

Processo n.º 1020/05-30.

Recorrente: Abel Martins Guimarães.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. **ABEL MARTINS GUIMARÃES**, residente na Apúlia, Póvoa de Varzim, recorre do despacho do Mm.º Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto que rectificou a sentença proferida no presente processo, complementando-a com este trecho:

«(...) sendo ainda o recorrente condenado na multa equivalente ao triplo das quantias em dívida a título de taxa de justiça inicial (art. 18.º, n.º 2 do RCPT)».

Formula as seguintes conclusões:

«1ª

Não pode o recorrente concordar com a reforma da sentença proferida a fls. 58, no que toca a custas.

2ª

Através do despacho recorrido, o Meretíssimo [sic] Juiz pretendeu corrigir a condenação em custas proferida na referida sentença.

3ª

Ora, tal sentença não foi omissa quanto à condenação em custas, pelo que só a pedido de uma das partes e no prazo do trânsito em julgado de tal decisão – que ocorreu em 2002 – poderia o Meretíssimo Juiz corrigir a condenação em custas.

4ª

Assim já vem sendo decidido pelos Tribunais cíveis e tributários, nomeadamente pelo Supremo Tribunal Administrativo, através do Acórdão de 25/02/1997 no processo n.º 041306, N.º convencional JSTA00048657, bem como do Acórdão de 18/01/2000, no processo n.º 041982, N.º convencional JSTA00053053.

5ª

Desta forma, é o despacho recorrido nulo, o que expressamente se invoca.

6ª

Foram violadas as seguintes disposições legais: arts. 666.º, n.º 2, 667.º, 669.º, n.º 1, al. a) e n.º 3 do art. 145.º.

Termos em que (...) deve ser declarado nulo e de nenhum efeito o despacho ora recorrido, mantendo-se a condenação em custas fixada na douta sentença de fls. 58».

1.2. Contra-alega o Ministério Público, defendendo o não provimento do recurso, concluindo deste modo:

«1º

Questão Prévia — A interposição do presente recurso é legalmente inadmissível quer no âmbito do Regime Geral Das Infracções Tributárias (artº 83º, nº1) quer no âmbito do Regime Geral das Contra-Ordenações e Coimas (artº 95º, nº2) atendendo quer ao valor da quantia em que o recorrente foi condenado em matéria de custas quer ao montante da coima aplicada pela decisão objecto da correcção.

2º

A correcção da douta sentença, ora recorrida, fundamentou-se na constatação de que os autos demonstravam que o recorrente não tinha procedido ao pagamento da taxa de justiça inicial, nem desta e do respectivo acréscimo, apesar de devidamente notificado, pelo que a Meritíssima Juíza “a quo” procedeu à correcção da sentença dela fazendo constar a sanção prevista no artº 18º do Regulamento das Custas dos Processos Tributários;

3º

Não se tratou, assim, de qualquer erro de julgamento em que o Juiz disse o que queria mas decidiu mal, antes se verificando a existência de uma inexactidão (de um manifesto lapso) devida a omissão do que claramente resultava das peças dos autos;

4º

Assim, estaremos perante uma inexactidão devida a lapso manifesto que pode ser corrigida pelo Juiz a todo o tempo nos termos do artº 667º, nº 1 e 2 do CPC;

5º

Não violou o douto despacho, ora recorrido, qualquer preceito legal;

6º

Assim, nos termos referidos e noutros que Vossas Excelências doutramente suprirão, deve ser negado provimento ao recurso, mantendo-se a douta decisão recorrida».

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

2.1. Vem provada a seguinte matéria de facto:

«1º

O arguido não apresentou a declaração periódica do imposto sobre o valor acrescentado com referência ao período de 99 12T nos prazos estabelecidos para a sua apresentação que terminou em 15 de Fevereiro de 2000.

2º

Com base nos factos referidos em 1º o Chefe de Finanças do Serviço de Finanças Gondomar 3 condenou o arguido pela contra-ordenação

prevista e punida pelas disposições combinadas dos arts. 28º, nº 1 al. c) e 40º, nº 1 al. b) do CIVA e art. 31º, nºs 1 e 2 do RJIFNA na coima de 5.550\$00, com os fundamentos constantes da decisão de fls. 7.

3º

Por não ter sido apresentada a declaração periódica referida em 1º foi efectuada liquidação oficiosa nos termos do art. 83º do CIVA».

2.2. O despacho impugnado é deste teor:

«Foi oportunamente proferida nos presentes autos decisão que julgou improcedente o recurso e fixou a taxa de justiça devida em duas UCs a cargo do recorrente (cfr. fls. 58/63).

Contudo, foi posteriormente constatado que o recorrente não procedeu ao pagamento da taxa de justiça inicial, nem desta e do respectivo acréscimo, apesar de devidamente notificada para o efeito (doc. de fls. 17 dos autos).

Nos termos do art. 18º, nº 2 do RCPT, não sendo pagas as quantias relativas à taxa de justiça inicial e ao acréscimo devido pelo não pagamento daquela, o impugnante deveria ser condenado em multa na decisão final.

Assim, ao abrigo dos arts. 666º n.º 2, 667º, 669º n.º 1 al. a) todos do CPC, procedo à rectificação da sentença de fls. 58 a 63 dos autos, a qual passará a ter a seguinte redacção (complementando e fazendo parte integrante da sentença):

**“Custas a cargo do recorrente fixando-se em duas UCs a taxa de justiça devida (art. 10º do RCPT) sendo ainda o recorrente condenado na multa equivalente ao triplo das quantias em dívida a título de taxa de taxa de justiça inicial (art. 18º, nº 2 do RCPT)”.**

Proceda a Secção ao necessário averbamento desta rectificação e, após, notifique.

2/12/2004».

3.1. Importa começar pela questão suscitada pela Exmª. Procuradora da República junto do Tribunal *a quo*, que nas suas contra-alegações afirma a inadmissibilidade do presente recurso jurisdicional, «quer no âmbito do Regime Geral das Infracções Tributárias (artº 83º, nº1) quer no âmbito do Regime Geral das Contra-Ordenações e Coimas (artº 95º, nº2) atendendo quer ao valor da quantia em que o recorrente foi condenado em matéria de custas quer ao montante da coima aplicada pela decisão objecto da correcção».

Ora, nem o artigo 83º nº 1 do Regime Geral das Infracções Tributárias (RGIT) nem o artigo 95º nº 2 do regime instituído pelo decreto-lei nº 433/82, de 27 de Outubro (RGCO), interessam ao nosso caso.

A primeira destas normas respeita ao recurso da sentença que decide sobre a impugnação das custas aplicadas pela autoridade administrativa, o que não é, aqui, o caso, pois a quantia em causa resulta de condenação proferida, em primeiro grau, pelo Tribunal, e não pela autoridade administrativa.

A segunda das apontadas normas refere-se à possibilidade de recurso da sentença, que condiciona ao valor da coima em que houve condenação. Mas o valor da coima está, no nosso caso, definitivamente fixado, na falta de oportuna reacção do agora recorrente, e fora do objecto deste recurso. Na verdade, a coima em que o recorrente foi condenado, e que o Tribunal manteve, é de 5.500\$00. Mas da decisão condenatória, nesse segmento, não nos vem o presente recurso.

O que se discute neste recurso jurisdicional é a condenação em «multa equivalente ao triplo das quantias em dívida a título de taxa de justiça inicial». A taxa de justiça em dívida é de 16.000\$00: 8.000\$00 que, nos termos do artigo 16º nº 1 do Regulamento das Custas nos Processos Tributários, aprovado pelo decreto-lei nº 29/98, de 11 de Fevereiro, o recorrente foi notificado para pagar, e não pagou, a que se junta outro tanto de acréscimo, nos termos do artigo 18º nº 1 do mesmo diploma, cujo pagamento igualmente omitiu, apesar de notificado para o fazer. O triplo dessas quantias corresponde a 48.000\$00, a que hoje equivalem €239,42.

Não se trata, pois, nem da aplicação de coima, nem da de sanção acessória, mas da condenação em multa processual resultante da inobservância de regras relativas à tributação dos processos judiciais, concretamente, sobre as consequências da falta de oportuno pagamento da taxa de justiça.

Ora, não se encontra, nem na legislação atinente às contra-ordenações, nem na penal, nem na tributária, norma que reja sobre os recursos de decisões deste tipo.

Assim, a sucessiva remissão para os regimes legais aplicáveis leva-nos até ao artigo 667º nº 2 do Código de Processo Civil (CPC), que tudo o que nos diz é que das decisões como a que nos ocupa – que rectificam a sentença – cabe recurso de agravo. Em processo civil, o recurso, no caso, não seria admissível, por a ele obstar o artigo 678º nº 1 do CPC, já que o valor em que a decisão é desfavorável ao recorrente – 48.000\$00, como se viu – é inferior a metade da alçada do tribunal de primeira instância. Porém, em processo judicial tributário, só há alçada nos processos de impugnação judicial e de execução fiscal, nos termos do nº 4 do artigo 280º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Daqui se conclui que, no que concerne às decisões judiciais proferidas em processos de recurso judicial de actos de aplicação de coimas e sanções acessórias fora dos campos de utilização das normas invocadas pelo Ministério Público, a possibilidade de recurso jurisdicional não depende da alçada do tribunal.

Improcede, pois, a questão suscitada pelo Ministério Público, devendo conhecer-se do objecto do recurso.

3.2. A consequência da falta de pagamento da taxa de justiça está fixada no artigo 18º nº 2 do Regulamento das Custas dos Processos Tributários aprovado pelo decreto-lei nº 29/98, de 11 de Fevereiro: não sendo paga a taxa de justiça inicial, nem o acréscimo de igual montante cominado pelo nº 1, «o juiz, na decisão final (...), condenará o faltoso numa multa compreendida entre o triplo e o décuplo das quantias em dívida, com o limite máximo de 20 UC».

O nº 2 do artigo 19º do mesmo Regulamento dispõe que «a taxa de justiça sancionatória a que alude o artigo anterior é incluída na conta, sendo abatida no caso de ter sido paga».

Esta «taxa de justiça sancionatória» não pode ser senão aquela a que se refere o nº 1 do artigo 18º, segundo o qual a falta de oportuno pagamento da taxa de justiça inicial importa o pagamento de um «acréscimo de taxa de justiça de igual montante». Sancionatória, portanto, da omissão de pagamento em devido tempo.

Mas já não tem a natureza de «taxa de justiça sancionatória» a «multa», assim expressamente qualificada pelo nº 2 do artigo 18º, em que o juiz deve condenar o faltoso na decisão final.

É que as multas não fazem parte das custas.

Estas compreendem a taxa de justiça e os encargos discriminados no artigo 20º do Regulamento, e constituem a comparticipação das partes nas despesas a que dá origem o processo judicial.

Não assim as multas, ainda que processuais. Estas têm um carácter diverso, penalizam comportamentos irregulares das partes, violadores dos seus deveres processuais, visando dissuadi-las de os adoptarem, porque perturbadores da regular marcha do processo, mas que se entende não justificarem medidas mais radicais (como era o caso do CPC, antes da reforma de 1996, em que o artigo 292º nº 1 cominava a falta de preparo com a mais gravosa deserção do recurso).

Ora, a sentença é o despacho que põe termo à causa, em que o juiz deve decidir todas as «questões que ao tribunal compete solucionar» – vd. o nº 1 do artigo 659º do CPC.

Entre essas questões está, fulcralmente, aquela que é objecto do litígio e cuja resolução foi pedida ao tribunal. Mas também todas as outras questões cuja decisão a lei imponha ao juiz, como é o caso da aplicação da multa a que «o juiz, na decisão final», deve condenar aquele que faltou ao pagamento oportuno da taxa de justiça inicial, de acordo com o nº 2 do artigo 18º do referenciado Regulamento das Custas dos Processos Tributários.

Depois de proferir a sentença, o juiz fica sem mais poder jurisdicional quanto à matéria da causa, como afirma o nº 1 do artigo 666º do CPC, apenas lhe sendo permitidas as intervenções autorizadas pelo nº 2 do mesmo artigo, com referência aos seguintes.

Entre essas intervenções está o suprimento da omissão quanto a custas, a rectificação de erros de escrita ou de cálculo ou quaisquer inexactidões devidas a outra omissão ou lapso manifesto (artigo 667º nº 1) e a reforma quanto a custas e multa (artigo 669º nº 1 alínea a)).

No nosso caso não estamos perante um caso de omissão quanto a custas: o recorrente foi condenado em duas unidades de conta de taxa de justiça, como se pode ler no despacho reformado e, também, no reformador.

Assim, a situação não cai sob a alçada do pertinente segmento do nº 1 do artigo 667º do CPC.

Mesmo que a multa de que nos ocupamos fizesse parte das custas, o certo é que não havia no despacho reformado omissão quanto a custas, mas apenas erro de julgamento quanto a elas, só susceptível de emenda a pedido das partes, mas não oficiosamente, como, no caso, aconteceu (cfr. a alínea b) do nº 1 do artigo 669º do CPC.

Ou seja, a situação também não cabe na previsão desta última norma.

Com assim, o despacho impugnado só pode encontrar sustentação na outra parte do nº 1 do artigo 667º do CPC. Para isso, devemos estar perante a rectificação de um erro de escrita ou de cálculo ou de inexactidões devidas a outra omissão (que não as relativas ao nome das partes e às custas) ou lapso manifesto.

Não é o que revelam os termos dos despachos reformado e reformador.

Tudo o que, no caso, se constata, até pelo modo como o juiz o disse no despacho em que aditou ao inicial o segmento agora posto em crise, é que neste último despacho não houve condenação em multa por o juiz se não ter apercebido de que o recorrente não pagara a taxa de justiça e o acréscimo de igual montante que era devido.

Não estamos, conseqüentemente, perante uma rectificação de erro material por omissão de custas, ou por erro de escrita ou de cálculo, ou de inexactidão devida a outra omissão ou lapso manifesto, para usar as expressões dos artigos 666º nº 2 e 667º nº 1 do CPC.

Antes, estamos perante a omissão de uma condenação em multa por, aquando da prolação do despacho em que devia ter sido proferida, o juiz não ter, por inadvertência, atentado em que se verificavam os pressupostos para tal condenação.

Ora, se o juiz pode, a todo o momento, por iniciativa sua, suprir a omissão da sentença quanto a custas, e rectificar erros ou inexactidões devidas a omissão ou lapso manifesto, por força da estatuição do artigo 667º nº 1 do CPC, já nada lhe permite aditar-lhe uma condenação em multa que ali se não contém em resultado de uma situação de facto de que tal condenação devia emergir não ter sido objecto de ponderação no momento da sua prolação.

Daí que não seja legal e, portanto, não possa manter-se o despacho recorrido.

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 recorrido.

Sem custas.

Lisboa, 30 de Novembro de 2005. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 30 de Novembro de 2005.

### Assunto:

*Nulidade de sentença. Omissão de pronúncia.*

### Sumário:

*A sentença é nula, por omissão de pronúncia, nos termos do disposto nos artigos 125.º do CPPT e 668.º, n.º 1, alínea d), do CPC, quando o juiz deixe de se pronunciar sobre questões que devesse apreciar, face ao preceituado no artigo 660.º, n.º 2, do CPC.*

Processo n.º 1161/05-30.

Recorrente: Maria Aurélia Barbosa Domingues.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – Maria Aurélia Barbosa Domingues, contribuinte n.º 154914029, residente na Rua das Ventosas, n.º 72, Ferreiros, Braga, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que julgou procedente a reclamação que deduziu contra a decisão

que ordenou a penhora de 1/3 do seu vencimento, para pagamento de dívidas de IVA e contribuições à Segurança Social, no valor global de €16.489,10, dela vem interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

“1- A sentença é totalmente omissa quanto ao pedido principal formulado na oposição, convalidada em reclamação, isto é, se a reclamante é parte ilegítima na execução, incidindo a penhora sobre bens que, não respondendo, nos termos gerais de direito substantivo, pela dívida exequenda, não deviam ter sido abrangidos pela diligência, por um lado, e, por outro lado, se o processo é nulo por nunca ter a executada sido notificada previamente ao acto de penhora.

2- A sentença apenas conhece do pedido subsidiário formulado, dando razão à reclamante e reduzindo a penhora para 1/6 do vencimento

3- Daí que a sentença é nula.

Nestes termos, revogando a sentença, porque nula, uma vez que omissão quanto à questão principal suscitada pela aqui recorrente, farão Vossas Excelências

Justiça!”.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu duto parecer no sentido de ser negado provimento ao recuso, uma vez que “tendo em conta a convalidação efectuada no despacho de fls. 23-24 (que transitou em julgado e faz caso julgado formal, por isso), o fundamento da reclamação ficou reduzido apenas à questão da extensão da penhora.

Como assim, ao não conhecer da questão da ilegitimidade alegada na petição inicial, o Mmº Juiz “a quo” não omitiu pronúncia (cfr. os artºs 668º nº 1 d) e 660º nº 2 do CPC)”.  
 Não foram colhidos os vistos legais, atenta a natureza urgente deste processo (cfr. artºs 760º, nº 3 e 707º, nº 2 do CPC).

Cumprir decidir.

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

1- Por despacho de Chefe de Serviço de Finanças de Braga-2, de 15.04.2005, foi ordenada a penhora de 1/3 do vencimento da reclamante, pago pela Roudiere PT, para liquidação da dívida de Iva e Segurança Social, no valor de 16 489.10 € em que é devedor originário Carlos Alberto Barbosa Ferreira Pinto;

2- A reclamante auferia a quantia ilíquida de 903.23 € por mês;

3- A reclamante tem uma filha menor de 14 anos, estudante;

4- Não são conhecidos outros rendimentos nem tem prédios em seu nome.

3 – Conforme resulta das conclusões da sua motivação do recurso, a recorrente cinge o objecto do mesmo, apenas, à arguição da nulidade da sentença recorrida com fundamento em omissão de pronúncia.

Em resumo, alega que, tendo invocado na petição inicial do processo de oposição à execução fiscal, como seu fundamento, a sua ilegitimidade, por um lado e por outro, a nulidade do processo por nunca ter sido notificada previamente ao acto de penhora, o Mmº Juiz “a quo”, na sentença prolatada na reclamação em que, entretanto, aquele processo havia sido convalidado, omitiu pronúncia sobre estas questões, pelo que a mesma era, assim, nula.

Mas não lhe assiste razão.

Como é sabido, a nulidade da sentença por omissão de pronúncia verifica-se quando o tribunal deixe de se pronunciar sobre questões que devia apreciar (cfr. artº 125º do CPPT).

Na falta de norma neste diploma sobre os deveres de cognição do tribunal, há que recorrer à norma do artº 660º, nº 1 do CPC, por força do disposto no artº 2º, al. e) do CPPT.

Naquele normativo, impõem-se ao juiz o dever de conhecer todas as questões que as partes tenham submetido à sua apreciação, exceptuadas aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras.

O Supremo Tribunal Administrativo vem entendendo que, quando o tribunal consciente e fundamentadamente não toma conhecimento de qualquer questão, poderá haver erro de julgamento, se for errado o entendimento em que se baseia esse conhecimento, mas não nulidade por omissão de pronúncia.

Esta só ocorrerá nos casos em que o tribunal, pura e simplesmente, não tome posição sobre qualquer questão que devesse conhecer, inclusivamente, não decidindo explicitamente que não pode dela tomar conhecimento.

4 – Ora, no caso em apreço, resulta dos autos que, por despacho de fls. 23 e 24, o Mmº Juiz “a quo” convalidou o processo de oposição à execução fiscal em processo de reclamação, restringindo a causa de pedir à extensão da penhora, como claramente resulta da seguinte passagem dessa decisão: “dos factos alegados verifica-se que o impugnante pretende reagir contra a extensão da penhora que foi realizada em 15.04.2005, pelo Serviço de Finanças de Braga-2”.

Despacho este que e como bem refere o Exmº Procurador-Geral Adjunto, transitou em julgado e, por isso, faz caso julgado formal.

Sendo assim, não tinha o Mmº Juiz “a quo” que conhecer da questão da ilegitimidade da recorrente, bem como da nulidade do processo pelo facto de nunca ter sido notificada previamente ao acto de penhora, como agora pretende, já que não constituíam fundamento da reclamação.

Assim sendo e pelo que fica exposto, há que concluir pela improcedência da arguida nulidade.

5 – Nestes termos, acorda-se em negar provimento ao presente recurso e manter a sentença recorrida.

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 30 de Novembro de 2005. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Vitor Meira* — *Brandão de Pinho*.

## Acórdão de 7 de Dezembro de 2005.

### Assunto:

*Recurso jurisdicional per saltum. Matéria de facto. Incompetência em razão da hierarquia.*

### Sumário:

*I — A Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal de Administrativo, nos recursos interpostos directamente das decisões dos tribunais tributários de 1.ª instância, apenas tem competência para conhecer de matéria de direito (cfr. artigos 21.º, n.º 4, 32.º, n.º 1, alínea b) e 41.º, n.º 1, alínea a) do ETAF e 280.º, n.º 1 do CPPT).*

*II — Se, nas conclusões das suas alegações, o recorrente invocar matéria de facto que não só contraria, mas também não foi levada em consideração na decisão recorrida, é aquela Secção incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso, sendo competente o Tribunal Central Administrativo.*

Processo n.º 391/05-30.

Recorrente: Ministério Público.

Recorrido: João dos Santos Garcês e outro.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – O Magistrado do Ministério Público, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal do Funchal que julgou procedente a impugnação judicial deduzida contra os actos de liquidação de IRC relativos aos anos de 1994 a 1997 e juros, no valor global de 10.868.176\$00, dela vem interpor o presente recurso, formulando um quadro conclusivo onde, para além do mais, afirma:

“VII- ...a impugnante não só não apresentou prova documental da forma e meios de pagamento utilizados pelos compradores dos lotes de terreno, apesar de notificada para tanto pela Inspeção Tributária, como também se verificava a existência de uma grande disparidade de preço por m2 dos valores de venda dos lotes de terreno declarados nas respectivas escrituras públicas notariais...”

A impugnante contra-alegou nos termos que constam de fls. 108 e segs. e que aqui se dão por reproduzidos para todos os efeitos legais.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto não emitiu parecer, atento o disposto no artº 109º, nº 3 da LPTA, na anterior redacção.

O Relator, a fls. 160 vº e na sequência da referida conclusão, suscitou a questão prévia da incompetência, em razão da hierarquia, deste STA para conhecer do recurso, já que ali se afirmam factos “que o probatório da sentença recorrida não fixou”.

Desta questão prévia foram notificadas as partes (artº 704º do CPC), apenas se pronunciando sobre a mesma o Magistrado recorrente, entendendo, também, “que o recurso versa matéria de facto, pelo que concorda com o entendimento expresso no despacho de fls. 160-v”, aproveitando, ainda, para requerer que, “declarada a incompetência, os autos sejam, oportunamente, remetidos ao Tribunal Central Administrativo”.

Não foram colhidos os vistos legais, dada a simplicidade da resolução da referida questão.

Cumpre decidir.

2 – Como se entendeu, entre muitos outros, no acórdão do STA de 4/5/94, rec. nº 17.643, “porque a competência do Tribunal se afere pelo quid disputatum que não pelo quid decism, é indiferente, para o efeito, determinar a atendibilidade ou o relevo das afirmações factuais no julgamento do recurso” (no mesmo sentido, vide Ac. do STA de 1/4/98, in rec. nº 13.326).

Para determinação da competência hierárquica à face do preceituado nos artºs 31º, nº 1, al. b) e 41º, nº 1, al. a) do ETAF e 280º, nº 1 do CPPT, o que é relevante é que o recorrente, nas alegações de recurso e respectivas conclusões suscite qualquer questão de facto ou invoque, como

suporte da sua pretensão, factos que não foram dados como provados na decisão recorrida.

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

Assim, a questão da competência hierárquica para efeito daquelas normas, é uma questão prévia que tem de ser decidida abstraindo da solução de direito que o Tribunal ad quem tomaria se fosse competente.

Nestas condições, o que há a fazer para decidir a questão da competência hierárquica, é apenas verificar se o recorrente pede a alteração da matéria de facto ou invoca factos que não vêm dados como provados: se o faz, o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito e fica, desde logo, definida a competência do Tribunal Central Administrativo, independentemente da eventualidade de, por fim, este Tribunal, então já julgado competente vir a concluir que a discordância sobre a matéria fáctica ou os factos não provados alegados são irrelevantes para a decisão do recurso, à face da posição de direito que entende adequado (neste sentido, Ac. do STA de 17/2/99, in rec. nº 22.470).

3 – Fazendo aplicação de tais princípios ao caso sub judice e como vimos, verifica-se que, nas conclusões das suas alegações, o recorrente refere que:

“VII- ...a impugnante não só não apresentou prova documental da forma e meios de pagamento utilizados pelos compradores dos lotes de terreno, apesar de notificada para tanto pela Inspeção Tributária, como também se verificava a existência de uma grande disparidade de preço por m2 dos valores de venda dos lotes de terreno declarados nas respectivas escrituras públicas notariais...”

Ora, este circunstancialismo fáctico não foi fixado no elenco probatório da decisão recorrida, que aqui se dá por integralmente reproduzido para todos os efeitos legais.

Deste modo, o teor de tal conclusão não oferece dúvidas de que o recorrente não cingiu a sua divergência com a decisão “a quo” à interpretação e aplicação da lei, uma vez que nela se faz referência a matéria de facto, pelo que o mesmo não versa apenas matéria de direito.

Assim, deve entender-se que o recurso não tem por fundamento exclusivamente matéria de direito, pelo que o Supremo Tribunal Administrativo é hierarquicamente incompetente para o seu conhecimento (cfr. artºs 21º, nº 4, 32º, nº 1, al. b) e 41º, nº 1, al. a) do ETAF, na anterior redacção e 280º, nº 1 do CPPT).

4 - Termos em que se acorda em declarar esta Secção do STA incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso, sendo competente para o efeito o Tribunal Central Administrativo Sul (Secção do Contencioso Tributário) (cfr. artº 18º, nº 3 do CPPT).

Sem custas, por não serem devidas.

Uma vez transitado em julgado o presente acórdão, remetam-se os autos ao TCA do Sul (Secção do Contencioso Tributário), conforme o requerido pelo Exmº Magistrado recorrente.

Lisboa, 7 de Dezembro de 2005. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Branção de Pinho* — *Vitor Meira*.

## Acórdão de 7 de Dezembro de 2005.

### Assunto:

*Limites do decreto regulamentar destinado a regulamentar um decreto-lei.*

### Sumário:

- I — *Não pode o Governo, no uso dos poderes conferidos por um decreto-lei para o regulamentar, emitir um decreto regulamentar no qual exclui de previsão contida no articulado desse decreto-lei determinados sujeitos, sujeitando-os, por esta via, a taxas contributivas diversas das consagradas no diploma legal.*
- II — *Assim, é ilegal o artigo único do Decreto Regulamentar n.º 9/88, de 3 de Março, no segmento em que, acrescentando um n.º 2 ao artigo 4.º do Decreto Regulamentar n.º 75/86, de 30 de Dezembro, o fez em contrariedade com o disposto nos artigos 5.º e 6.º do Decreto-Lei n.º 401/86, de 2 de Dezembro, na medida em que nestas últimas normas se estabelece o regime contributivo aplicável a todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, e respectivas entidades patronais, e na norma regulamentar se quiseram excluir daquele regime algumas dessas entidades patronais e seus trabalhadores.*
- III — *Quer se atribua carácter interpretativo, quer se reconheça carácter inovador e revogatório ao referido Decreto Regulamentar n.º 9/88, ele será orgânica e materialmente inconstitucional, por violar o n.º 5 do artigo 115.º da CRP (na redacção de 1982) que proíbe que diplomas legislativos sejam interpretados ou revogados, em qualquer dos seus preceitos, por diplomas de natureza não legislativa.*

Processo n.º 444/05-30.

Recorrente: Ministério Público e A. A. Ferreira, S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – AA Ferreira, SA, contribuinte com o n.º 500.068.372, com sede em Vila Nova de Gaia e o Magistrado do Ministério Público, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela que julgou improcedente a impugnação judicial que aquela deduziu contra o acto de liquidação do Centro Regional de Segurança Social de Vila Real, referente a contribuições para a Segurança Social do mês de Agosto de 1997, no montante de €2.927,93 (Esc. 586.997\$00), dela vêm interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

#### RÉCURSO DO MINISTÉRIO PÚBLICO

1- É ilegal o artigo único do Dec. Reg. N.º 9/88, de 03/03, no segmento em que, acrescentando um n.º 2 ao art. 4.º, do Dec. Reg. n.º 75/86,

de 30/12, o fez em contrariedade com o estatuído nos arts 5 e 6 do DL 401/86, de 02/12.

2 - Ilegalidade que se traduz na exclusão pela norma regulamentar de algumas entidades patronais e seus trabalhadores do regime legal (de Decreto Lei) que, sem vazios, estabelecia o regime contributivo aplicável a todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem e respectivas entidades patronais.

3 - A sentença recorrida não perfilhando tal entendimento violou, por erro de aplicação e de interpretação, os normativos citados.

4 - Pelo que deve ser revogada e substituída por outra que julgue procedente a acção, naquela parte; seja, tão só anulando-se o acto tributário na parte em que liquidou contribuições por aplicação de taxas superiores às previstas nos arts 5 e 6 do DL 401/86, de 02/12.

#### RÉCURSO DA A FERREIRA

1ª O n.º 2 do artigo 4º do Decreto Regulamentar n.º 75/86, que foi introduzido pelo Decreto Regulamentar n.º 9/88, é ilegal porque viola o n.º 2 do artigo 5º do Decreto-Lei n.º 401/86;

2ª Essa disposição regulamentar é também inconstitucional, por força do actual n.º 6 do artigo 112º da Constituição (o então n.º 5 do artigo 115º da Constituição).

3ª A douta sentença objecto do presente recurso jurisdicional, ao aplicar, *in casu*, o referido n.º 2 do artigo 4º do Decreto Regulamentar n.º 75/86, que foi acrescentado pelo Decreto Regulamentar n.º 9/88, incorreu em erro de julgamento.

4ª A douta sentença fez essa aplicação, ao considerar que um acto de liquidação de contribuições para a segurança social baseado nesse n.º 2 do artigo 4º é válido.

5ª O Supremo Tribunal Administrativo, nomeadamente pelos doutos Acórdãos de 16 de Junho de 2004 (Proc. 297/04 – 2ª Secção Tributária), de 13 de Outubro de 2004 (Proc. n.º 311/04, Proc. n.º 332/04 e Proc. n.º 274/04 - 2ª Secção Tributária), de 15 de Dezembro de 2004 (Proc. n.º 313/04 e Proc. n.º 375/04) e de 16 de Fevereiro de 2005 (Proc. n.º 1278/04), tem vindo, sem excepção, a reconhecer que a razão está com a ora Recorrente, embora estranhamente o Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela continue a considerar que não.

Não houve contra-alegações.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser concedido provimento ao recurso, sufragando-se, para o efeito, na motivação do recurso do Ilustre Magistrado do Ministério Público junto da 1ª instância.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. Em 15 de Setembro de 1997, a Impugnante apurou e pagou contribuições para a Segurança Social no montante de 2.927,93 Euros (Esc. 586.997\$00), referente ao mês de Agosto de 1997, aplicando a taxa social única: 34,75% - documento de fls. 9.

2. A Impugnação foi deduzida em 30-10-1997 - fls. 1.

3 – Uma vez que os recursos em apreço têm, no fundo, o mesmo objecto, passaremos a deles tomar conhecimento em conjunto.

A questão que constitui esse objecto consiste em saber qual a taxa devida à Segurança Social relativamente a trabalhadores agrícolas ao serviço da ora recorrente.

Sobre esta questão se debruçou já esta Secção do STA nos acórdãos de 13/10/04, in recs. n.ºs 311/04 e 332/04 e de 15/12/04, in rec. n.º 313/04,

bem como no Acórdão de 16/6/04, in rec. nº 297/04, cujas conclusões são idênticas às do presente recurso e que vamos aqui seguir de perto, não só por que concordámos com a sua fundamentação, mas também porque importa obter uma interpretação a aplicação uniforme do direito (cfr. artº 8º, nº 3 do CC).

Diz-se, então, neste último aresto que a censura feita à sentença recorrida diz apenas respeito ao julgamento feito sobre o vício de violação de lei imputado ao acto de liquidação.

E a propósito refere que “tal vício radica nas alegadas ilegalidade e inconstitucionalidade do nº 2 do artigo 4º do decreto regulamentar nº 75/86, introduzido pelo decreto regulamentar nº 9/88, de 3 de Março, por violação do artigo 5º do decreto-lei nº 401/86, de 2 de Dezembro, e 115º nº 5 da Constituição (actualmente, 112º nº 6).

Conforme se afirma na sentença recorrida, “defende a impugnant que a alteração do artigo 4º do Decreto Regulamentar nº 75/86 dada pelo Decreto Regulamentar nº 9/98, de 3 de Março, viola o nº 2 do artigo 5º do Decreto Lei nº 401/86, de 2 de Dezembro, face à definição restritiva do conceito de exploração agrícola”. E que o decreto regulamentar de 1998 modificou o falado decreto-lei, atentando contra o artigo 112º nº 6 da Constituição (ao tempo 115º nº 5).

Ora, a questão que está em causa na presente impugnação judicial é a de saber qual a taxa devida à Segurança Social relativamente a trabalhadores agrícolas ao serviço da impugnante, ora recorrente. A Segurança Social entendeu que essa taxa é de 34,75 %, já que se trata de trabalhadores que prestam serviço em explorações agrícolas destinadas essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituem, em si mesmas, objectivo da empresa empregadora, a recorrente. Esta, ao invés, defende que não há que distinguir em função da natureza ou dimensão da exploração agrícola em que se emprega o trabalhador. Assim, a taxa devida será, no seu caso, de 32,5 %, para trabalhadores diferenciados, e de 29 %, para trabalhadores indiferenciados.

Tudo está em saber se é legal e, portanto, pode ser aplicado pela liquidação impugnada, o disposto no artigo único do decreto regulamentar nº 9/88, de 3 de Março, no segmento em que alterou o artigo 4º do decreto regulamentar nº 75/86, de 30 de Dezembro, o qual, por sua vez, regulamentara o decreto lei nº 401/86, de 2 de Dezembro.

...O decreto-lei nº 81/85, de 28 de Março (mais tarde referido no decreto-lei nº 401/86, de 2 de Dezembro, e por ele não revogado), pretendeu “definir o regime especial de segurança social dos trabalhadores das actividades agrícola, silvícola e pecuária”, tal como se pode ler no sumário publicado no respectivo “Diário da República”.

Sumário que não reflecte toda a realidade, pois a ambição do diploma é mais vasta: além de aproximar do regime geral o regime especial da segurança social “das pessoas que trabalham em actividades agrícolas”, alarga consideravelmente o universo dos trabalhadores agrícolas por conta de outrem (que são os que aqui nos interessam) que coloca ao abrigo do regime geral de segurança social, deixando submetidos ao regime especial, apenas “a generalidade dos trabalhadores eventuais e os trabalhadores por conta própria na agricultura, silvicultura e pecuária de baixos rendimentos”. Quanto aos “trabalhadores por conta de outrem, alargaram-se as categorias de trabalhadores agrícolas que por ele “regime geral” são abrangidos, englobando, de entre os trabalhadores por conta de outrem, aqueles que o são por forma mais caracterizada ou regular” (do preâmbulo do diploma). Assim é que o artigo 3º, conjugado com

o artigo 2º nº 2, ambos do falado decreto-lei, definiu como abrangidos pelo regime geral “os trabalhadores ao serviço da exploração agrícola que sejam trabalhadores agrícolas permanentes, independentemente da natureza e dimensão da exploração agrícola”; os “que exerçam profissão para cujo exercício se exijam habilitações técnico-profissionais especializadas”; os “que exerçam profissão comum a outras actividades económicas”; os “que prestam serviços às empresas” “que se dediquem à produção da pecuária, da horto-fruticultura, da floricultura, da avicultura e da apicultura, em que a terra tem como função predominante o suporte de instalações e cujos produtos se destinam ao mercado comercial ou industrial”; e os “que, sendo profissionalmente indiferenciados, prestem serviço, embora a título eventual, a empresas individuais ou colectivas com 5 ou mais trabalhadores permanentes”.

Abrangidos pelo “regime especial de segurança social das actividades agrícolas” ficaram, nos termos do artigo 8º do diploma, “os trabalhadores por conta de outrem que prestem serviço em explorações agrícolas que não sejam, por essa mesma actividade, abrangidos pelo regime geral”; os demais a que o artigo se refere não interessam ao nosso caso, por se não tratar de trabalhadores por conta de outrem, mas de produtores agrícolas e seus familiares ou equiparados.

Ainda com interesse para o presente processo, pode notar-se que não há, no decreto-lei de 1985, uma definição do que sejam trabalhadores agrícolas - para além do que consta do já transcrito artigo 3º -, e que o diploma abrange, de acordo com o artigo 2º, no conceito de actividade agrícolas, a silvicultura e pecuária, bem como “as empresas, e respectivos trabalhadores, que se dediquem à produção da pecuária, da horto-fruticultura, da floricultura, da avicultura e da apicultura, em que a terra tem como função predominante o suporte de instalações e cujos produtos se destinam ao mercado comercial ou industrial”.

A fixação das taxas contributivas devidas pelos trabalhadores agrícolas e respectivas entidades patronais foi deixada para o decreto regulamentar publicado na mesma data sob o nº 19/85.

...Quando, mais de um ano volvido, o legislador voltou a intervir neste campo, estavam abrangidos pelo regime geral de segurança social cerca de 100.000 trabalhadores agrícolas, e mantinham-se enquadrados no regime especial cerca de 510.000, a acreditar na notícia dada no preâmbulo do decreto-lei nº 401/86, de 2 de Dezembro.

Intenção confessa deste diploma é fazer cessar o regime especial, que já no preâmbulo do decreto-lei nº 81/85 se afirmava de “natureza residual”, e no respectivo artigo 2º nº 2 se dizia ser de “natureza transitória”, incorporando os trabalhadores agrícolas no regime geral de segurança social.

Atendendo, porém, às perturbações que presumiu poder causar a “sectores economicamente mais débeis” “uma brusca subida dos encargos sociais”, contrapartida necessária da “elevação qualitativa e quantitativa das prestações a que os trabalhadores agrícolas passam a ter direito”, o diploma adoptou medidas tendentes a atenuá-las, entre elas a fixação, relativamente às entidades patronais agrícolas, transitoriamente, da menor das taxas contributivas do regime geral (ao tempo, 21 %), e diminuiu a taxa relativa aos trabalhadores por conta de outrem já então abrangidos pelo regime geral.

No artigo 5º fixa o regime contributivo dos trabalhadores agrícolas por conta de outrem, permanentes, independentemente da natureza e dimensão da exploração agrícola; e dos que, sendo profissionalmente

indiferenciados, prestem serviço, embora a título eventual, a empresas individuais ou colectivas com 5 ou mais trabalhadores permanentes. A taxa global, a ser gradualmente atingida até 1993, em termos a regulamentar, é de 29%, dos quais 21% cabem às entidades patronais.

No artigo 6º estabelece-se o regime contributivo dos outros trabalhadores agrícolas por conta de outrem: os que exerçam profissão para cujo exercício exijam habilitações técnico-profissionais especializadas; os que exerçam profissão comum a outras actividades económicas; e os que prestem serviço às empresas que se dediquem à produção da pecuária, da horto-fruticultura, da floricultura, da avicultura e da apicultura, em que a terra tem como função predominante o suporte de instalações e cujos produtos se destinam ao mercado comercial ou industrial. A taxa é de 32,5%, dos quais 23% a cargo das entidades patronais.

Todo o articulado do diploma se refere a “trabalhadores que exerçam actividades agrícolas”, ou a “trabalhadores agrícolas”, encontrando-se, no artigo 6º, referência “aos trabalhadores por conta de outrem de explorações agrícolas”. As respectivas entidades empregadoras são designadas por “entidades patronais” tal como, aliás, já acontecia com o decreto-lei nº 81/85.

Por último, o artigo final estabelece que o diploma “será objecto de regulamentação por decreto regulamentar”.

...Decreto regulamentar esse que viria a ser publicado em 30 de Dezembro seguinte, e a que coube o nº 75/86.

Trata-se, como todos os regulamentos, de um acto normativo, o que vale por dizer que não é, nem um acto legislativo, de força igual à de lei, nem um acto administrativo – embora seja emitido exercício da função administrativa, o que logo aponta no sentido de se tratar de actividade que tem de ser levada a cabo sob dependência da lei, pois toda a actividade administrativa é subordinada à lei.

Como se sabe, a Constituição da República Portuguesa - ao tempo artigo 202º - permite ao Governo, no exercício da função administrativa, “fazer os regulamentos necessários à boa execução das leis”. Independentemente de saber se assim se autorizam, ou não, os regulamentos independentes, o certo é que o regulamento que nos ocupa é de execução, ou seja, acessório e executivo da lei, na medida em que o próprio legislador do decreto-lei nº 401/86 o mandou emitir para regulamentar o regime desse diploma legislativo. O que significa que este regulamento não só não pode contrariar a lei formal, tal qual acontece com qualquer regulamento, como, sendo complementar do referido decreto-lei, não pode ir além de dar-lhe execução, concretizando e precisando o regime nele estabelecido, ma não podendo, ele mesmo, fixar, de modo independente, um regime legal que vá além do contido no diploma legal regulamentado.

Dentro do papel que assim atribuímos a este decreto regulamentar nº 75/86 cabem, pois, algumas das definições que nele encontramos e estavam ausentes do decreto-lei nº 401/86, úteis para a aplicação deste: entre elas, as de “regime geral” e “regime especial”, “regime geral dos trabalhadores por conta de outrem”, e de “trabalhadores por conta de outrem”.

Mas nada nele se vislumbra que não caiba dentro da função de execução do diploma legal regulamentado.

...Veio o Governo dizer, tempo volvido, que a aplicação deste diploma regulamentar suscitava “alguns pontos de dúvida que importa clarificar”, um deles respeitante “ao enquadramento da actividade desenvolvida

pelos trabalhadores ao serviço de empresas do sector secundário que, paralelamente, se dedicam à produção agrícola de matérias-primas para fornecimento e manutenção de indústrias transformadoras, ultrapassando o âmbito do sector primário da produção agrícola”. E, para clarificar as dúvidas, aprovou novo decreto regulamentar, publicado em 3 de Março do ano seguinte, sob o nº 9/88.

Não parece que haja obstáculo legal a este procedimento do Governo, ao reiterar o uso do poder regulamentar que lhe conferira o artigo 12º do decreto-lei nº 401/86. Mas é claro que também relativamente ao movimento de regulamentação se mantinha a subordinação à lei, nos precisos termos em que pudera o Governo emitir o decreto regulamentar nº 75/86.

No artigo 4º nº 2 do decreto regulamentar nº 9/88 exclui-se da noção de “explorações agrícolas para efeito deste diploma as que se destinem essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituam, em si mesmas, objectivos dessa empresa”.

Explicando-se, no preâmbulo, a razão de ser da disposição: é que “no fundo, o objectivo das referidas explorações é coincidente com as finalidades das empresas transformadoras, em que, afinal, se integram” aquelas empresas, assim se “ultrapassando o âmbito do sector primário da produção agrícola”. Sector primário que, recorde-se, é o visado pelo conjunto normativo a que nos vimos referindo, dominado pela preocupação de integrar no regime geral de segurança social os trabalhadores agrícolas, fazendo-os beneficiar de uma melhoria do esquema de prestações sociais, a que corresponde a contrapartida da subida do nível contributivo exigido, quer aos trabalhadores, quer às entidades suas empregadoras. Foi considerando as características dos beneficiários e da actividade agrícola em que se empregam - designadamente, a debilidade económica do sector e seus trabalhadores - que, para não causar perturbações excessivas, foram tomadas as já referidas medidas transitórias, no concernente ao regime contributivo. Medidas essas que o decreto regulamentar nº 9/88 entendeu não se justificarem naqueles casos em que se trata de trabalhadores agrícolas ao serviço de empresas do sector terciário, que exercem a actividade agrícola com vista a obterem através dela a matéria-prima para a respectiva transformação.

...Defende a recorrida, e acolheu a sentença agora posta em crise, que, ao assim proceder, o regulamentador não restringiu o âmbito de aplicação do diploma legal regulamentado, pois ele continua a aplicar-se a todos os trabalhadores agrícolas, tal qual são definidos pelo artigo 5º nº 2 do decreto-lei nº 401/86. Nos termos deste artigo, a definição de trabalhadores agrícolas é independente da “natureza e dimensão da exploração agrícola” em que se ocupam. E o regulamento não limitou quanto a este ponto, isto é, não veio confirmar a aplicação do regime consagrado no decreto-lei aos trabalhadores (agrícolas) de explorações com determinada natureza ou dimensão. O que fez foi definir o que não se considera exploração agrícola, que é matéria que não ocupara o legislador de 1986.

Ou seja, a estes trabalhadores, embora funcionalmente agrícolas, pela natureza da sua actividade, não se aplica o regime transitório da taxa contributiva do regime geral mais baixa, dado que o sector em que se inserem as entidades empregadoras, não sendo o primário, mas o terciário, e não se lhe reconhecendo as mesmas debilidades que àquele se identificaram, não sofrerá, com o esforço contributivo exigido, as perturbações que se anteviram quanto a sectores mais débeis, e que levaram o legislador a minimizá-las, estabelecendo um regime de transição, com a subida gradual desses encargos.



Deste modo, o decreto regulamentar nº 9/88 não fez nenhuma restrição ao âmbito de aplicação do decreto-lei nº 401/86, apenas concretizou a abrangência da taxa reduzida.

Por tudo isto, nenhuma contrariedade se observa entre o artigo 4º nº 2 do decreto regulamentar nº 75/86, na redacção dada pelo artigo único do decreto regulamentar nº 9/88, e o artigo 5º nº 2 do decreto-lei nº 401/86.

E, pelas mesmas razões, não se acolhendo que o decreto regulamentar haja alterado o decreto-lei que regulamentou, não sofre de ilegalidade, por violação do artigo 3º do Código do Procedimento Administrativo, ou inconstitucionalidade, por ofensa ao artigo 266º nº 2 da Constituição.

...Não parece de sufragar o entendimento adoptado pela sentença recorrida.

O que está em causa é saber se o regime contributivo fixado no decreto-lei nº 401/86 – e já vimos ser ele mais favorável do que o geral – se aplica, ou não (neste último caso, negativo, por força do diploma regulamentar de 1988), a trabalhadores agrícolas de empresas do sector secundário, e a elas mesmas, quando a actividade agrícola desenvolvida vise a produção de matérias-primas para fornecimento e manutenção de indústrias transformadoras.

Ora, os já apontados artigos 5º e 6º do decreto-lei nº 401/86 definem, sem deixar espaços vazios, os regimes contributivos para a segurança social de todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, e repartem o correspondente esforço entre o trabalhador e a respectiva entidade patronal.

Como assim, com a entrada em vigor do decreto-lei, em 1 de Janeiro de 1987 (cfr. artigo 12º), a recorrente passou a estar obrigada aos respectivos descontos nos salários dos seus trabalhadores agrícolas, e à sua entrega nos cofres da previdência, conjuntamente com a contribuição a seu cargo.

Evidencia-se, assim, que, neste ponto, a lei não carecia de regulamentação.

O que aconteceu com a publicação do decreto regulamentar nº 9/88 foi, afinal, a alteração do regime contributivo a que até então estava sujeita a recorrente, tal como os seus trabalhadores agrícolas. Modificação que decorreu desse decreto regulamentar, o qual, todavia, não podia dispor contra o decreto-lei nº 401/86, nem, sequer, para além dele, pois o administrador não dispunha de credencial, emitida pelo legislador, para estabelecer, ele mesmo, o regime contributivo aplicável, ou, sequer, o universo subjectivo por ele atingido.

A matéria que o diploma legal, por si só, já disciplina, sem necessidade de regulamentação, não pode ser contrariada pelo regulamento, nem este poderá estabelecer em matérias de que se não ocupe a lei, tendo que limitar-se ao necessário para assegurar a sua execução.

E o certo é que o diploma legal aqui regulamentado não consagra vários regimes contributivos conforme seja principal ou acessória a actividade agrícola desenvolvida pelas entidades patronais dos respectivos trabalhadores.

Não podia, pois, um regulamento intervir nesse domínio, alterando o regime contributivo fixado nas normas legais a que era suposto dar mera execução, relativamente a certas entidades patronais e aos seus trabalhadores.

E foi o que aconteceu, pela já apontada via indirecta: sem que se tenham, através do regulamento, alterado as taxas contributivas, excluiu-

-se do universo dos contribuintes que a elas estavam sujeitos uma parte deles - os trabalhadores empregues em explorações agrícolas que se destinem essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituam, em si mesmas, objectivos de empresas do sector secundário, e as próprias empresas. E fez-se isso mediante uma curiosa afirmação: não se consideram explorações agrícolas determinadas explorações agrícolas - só para efeitos do diploma, claro...

Assim, e ao contrário do que mais tarde viria a afirmar o despacho 84/SESS/89, de 22 de Junho de 1989, publicado na II série, de 14 de Julho seguinte, do Diário da República, o decreto regulamentar em apreciação não se limitou a interpretar a lei. Ao definir, restritivamente, o conceito de “explorações agrícolas”, introduziu uma nova configuração, que o texto do decreto-lei não comportava, com consequências em relação às taxas aplicáveis aos contribuintes envolvidos nessa inovadora delimitação.

Conforme se viu, o decreto-lei nº 401/86, de acordo com o seu artigo 1º, ocupa-se “das pessoas que trabalham em actividades agrícolas”, que o artigo 2º recorta de modo assaz amplo, considerando como tal a silvicultura e a pecuária, e abrangendo “as empresas, e respectivos trabalhadores, que se dediquem à produção da pecuária, da horto-fruticultura, da floricultura, da avicultura e da apicultura, em que a terra tem como função predominante o suporte de instalações e cujos produtos se destinam ao mercado comercial ou industrial”. Abrange, pois, todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, independentemente do tipo de exploração agrícola em que se ocupem, e o destino dado à respectiva produção, e todas as suas entidades patronais.

É verdade que o nº 2 do artigo 4º do decreto regulamentar nº 75/86, na redacção dada pelo decreto regulamentar nº 9/88, ao distinguir entre as entidades patronais que se inserem no sector primário e aquelas que se integram no sector terciário, ainda que empregadoras, também, de trabalhadores agrícolas, parece, até, concretizar os intentos do diploma legal regulamentado, expressos no seu preâmbulo: diminuir o impacto causado a um sector economicamente débil pela súbita imposição de um regime contributivo mais exigente. A contrario, dir-se-á, não há que ter igual cuidado relativamente a outro sector de actividade.

Mas não pode acolher-se esta ideia.

O que ao titular do poder regulamentar cabe regulamentar é a disciplina legal contida no diploma regulamentado, de modo a permitir a sua aplicação prática. Não é a ele, mas ao próprio legislador, que cumpre concretizar as intenções afirmadas no preâmbulo da lei. Esse preâmbulo ilumina o regulamentador para melhor interpretar o espírito da lei, mas seria perverso que lhe fosse permitido usá-lo para se afastar da disciplina estabelecida no texto da lei, a pretexto de melhor atingir as intenções expressas na sua parte preambular.

E, no nosso caso, como se viu, o regime contributivo está fixado no articulado do decreto-lei nº 401/86 para todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, e para todas as sus entidades patronais, sem qualquer distinção (e, menos, exclusão) assente no destino dado à produção, ou na intenção com que é feita, ou na primacialidade ou secundaridade da exploração agrícola enquanto actividade empresarial. O que parece dever, antes, ser interpretado no sentido de que o legislador entendeu que mereciam o benefício de suportar as taxas contributivas transitoriamente inferiores às normais, todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, independentemente daquele para quem trabalham, e todas as entidades que se dedicam à

exploração agrícola, nela empregando trabalhadores, e não só aquelas que fazem dessa exploração a sua actividade principal. E que foi assim mesmo que quis concretizar, e concretizou, o princípio declarado no preâmbulo do diploma.

Ao contrário do que pretendeu fazer o titular do poder regulamentar que emitiu o decreto regulamentar n.º 9/88.

Temos, pois, que, ao invés do que decidiu a sentença impugnada, é ilegal o artigo único do decreto regulamentar n.º 9/88, de 3 de Março, no segmento em que, acrescentando um n.º 2 ao artigo 4.º do decreto regulamentar n.º 75/86, de 30 de Dezembro, o fez em contrariedade com o disposto nos artigos 5.º e 6.º do decreto-lei n.º 401/86, de 2 de Dezembro, na medida em que nestas últimas normas se estabelece o regime contributivo aplicável a todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, e respectivas entidades patronais, e na norma regulamentar se quiseram excluir daquele regime algumas dessas entidades patronais, e seus trabalhadores.

Ilegalidade essa que torna ilegal o acto tributário que dela fez aplicação, e que no presente processo vem impugnado”.

4 – Quanto à questão de constitucionalidade suscitada na conclusão 2.ª da motivação da recorrente impugnante, esta Secção do STA já se pronunciou no sentido da inconstitucionalidade orgânica e material do Decreto Regulamentar n.º 9/88 de 3/3, por violação do art.º 115.º, n.º 5 da CRP redacção de 1982 (actualmente art.º 112.º, n.º 6 na redacção de 1997), na medida em que “é inequívoco que o n.º 2 do art. 4.º do Decreto Regulamentar n.º 75/86, introduzido pelo Decreto Regulamentar n.º 9/88, ao excluir do âmbito do Decreto-lei n.º 401/86 as explorações agrícolas “que se destinem essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituam, em si mesmas, objectivos dessas empresas”, tem um alcance restritivo que não tinha este último diploma.

Nestas condições, tem de concluir-se que esta nova redacção, quer se lhe atribua carácter interpretativo quer se lhe reconheça carácter inovador e revogatório do anteriormente vigente, sempre será orgânica e materialmente inconstitucional, pois viola aquele n.º 5 do art. 115.º da C.R.P. que, profbe que diplomas legislativos sejam interpretados ou revogados, em qualquer dos seus preceitos, por diplomas de natureza não legislativa e altera, sem credencial parlamentar, a incidência subjectiva daquele regime especial de contribuições para a Segurança Social, matéria esta que se englobava na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República (arts. 168.º, n.º 1, alínea i) e 106.º, n.º 2, da C.R.P. na redacção de 1982)” (vide acórdãos de 23/2/05, in rec. n.º 1.283/04 e de 2/3/05, in rec. n.º 1.286/04, citados pelo Exm.º Procurador-Geral Adjunto no seu douto parecer).

5 – Nestes termos, acorda-se em conceder provimento aos recursos, revogar a sentença recorrida e, julgando procedente a impugnação, anular o acto tributário impugnado, na parte em que a liquidação excede a taxa de 29 % prevista no art.º 5.º do Decreto-lei n.º 401/86 de 2/12, por se tratar de contribuições para a segurança social referentes a Agosto de 1997.

Sem custas.

Lisboa, 7 de Dezembro de 2005. — Pimenta do Vale (relator) — Vítor Meira — Brandão de Pinho.

## Acórdão de 7 de Dezembro de 2005.

### Assunto:

*Recurso jurisdicional per saltum para o supremo tribunal administrativo de decisão de tribunal administrativo e fiscal de 1.ª instância. Competência.*

### Sumário:

*O Supremo Tribunal Administrativo só é competente para conhecer do recurso jurisdicional interposto per saltum de decisão de um tribunal administrativo e fiscal se ele versar, exclusivamente, matéria de direito, o que não acontece quando há divergência entre os factos invocados nas conclusões das alegações do recurso e os fixados na sentença recorrida, e da alegação de tais factos pretende o recorrente retirar efeitos jurídicos.*

Processo n.º 811/05-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Manuel Afonso de Carvalho e Mulher.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. A **FAZENDA PÚBLICA** recorreu para o Tribunal Central Administrativo Norte (TCA N) da sentença do Mm.º Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga que julgou procedente a impugnação do acto tributário de liquidação de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares (IRS) relativo ao ano de 1993 deduzida por **MANUEL AFONSO DE CARVALHO** e **MARIA AFONSO GRÁCIO DE CARVALHO**, residentes em Rocha, Outeiro, Viana do Castelo.

Formula as seguintes conclusões:

«1.

Resulta dos documentos que instruem o processo, designadamente do relatório/informação da inspecção tributária que, *in casu*, não tendo havido um “acto formalizado” de alteração dos rendimentos declarados pelo sujeito passivo a que se refere o n.º 4 (na red. do D.L. 45/98, 3.3) do art.º 66.º (actual 65.º) do CIRS, da competência do director distrital de finanças (n.º 5), não houve lugar à notificação e fundamentação previstas no art.º 67.º do mesmo diploma.

2.

A alteração, *de facto*, dos rendimentos declarados pelo sujeito passivo, ora impugnante, operou-se na sequência do despacho de concordância exarado pelo Director Distrital de Finanças no relatório da inspecção tributária elaborado por via de acções de fiscalização ao “Órgão de Gestão Bipartida do Trabalho Portuário de Viana do Castelo” (OGB) e a todos e cada um dos beneficiários das indemnizações/sujeitos passivos de IRS, entre os quais figura o impugnante.

3.

Essa alteração (quantitativa) está materializada na liquidação de IRS, objecto da impugnação.

4.

Essa alteração e a consequente notificação, como actos pressupostos da liquidação não são susceptíveis da reclamação prevista no art.º 68º do CIRS, nem directamente impugnáveis (cfr. art.º 54º do CPPT e art.º 89º/2 do CPT).

5.

Apenas a liquidação, na situação em apreço, pode configurar-se como acto tributário definitivo, por definidor da concreta situação tributária do sujeito passivo impugnante, e eventualmente lesivo, susceptível de reclamação e/ou impugnação judicial nos termos do art.º 131º (actual art.º 140º) do CIRS e dos arts. 97º e 99º do CPT (arts 70º e 99º do CPPT).

6.

Qualquer eventual ilegalidade praticada na alteração/correção dos rendimentos declarados pelo sujeito passivo, a existir, repercutir-se-ia na liquidação, à qual, porém, o mesmo reagiu através da impugnação judicial.

7.

A liquidação, objecto da impugnação, foi notificada ao sujeito passivo que tomou conhecimento — aliás demonstrado sem margem para dúvidas pelas alegações que fez na petição inicial — da respectiva fundamentação através do relatório da inspecção que lhe foi enviado no final do acto inspectivo.

8.

Na posse dessa fundamentação, o sujeito passivo impugnante identificou, quantificou e qualificou o facto tributário/gerador dos rendimentos omitidos à declaração mod. 1 de IRS por ele apresentada e que lhe foram disponibilizados no ano a que respeita essa declaração.

9.

Nos actos prévios de alteração dos rendimentos declarados e sua notificação — inexistentes, em termos formalizados, na situação em causa, — não está pressuposto um princípio de participação do contribuinte através duma audiência prévia obrigatória, sem prejuízo de o mesmo contribuinte poder ter usado, se quisesse, da faculdade de se pronunciar, após ter tido conhecimento do relatório da inspecção tributária que lhe foi transmitido, sendo que, posteriormente, não ocorreram ou não foram carreados, designadamente pelo contribuinte, para o procedimento tributário factos novos relevantes, susceptíveis de modificar o acto tributário de liquidação.

10.

A inexistência, em termos formais, de um acto de alteração de rendimentos e da sua notificação nos termos e para efeitos dos arts. 66º e 67º do CIRS, foi, *in casu*, suprida por actos de efeito prático equivalente, consubstanciados, respectivamente pelo despacho do director de finanças exarado no relatório inspectivo que sancionou a proposta de correção nele contida, e pelo envio do relatório ao contribuinte seu destinatário.

11.

Como não foi revogado, nem anulado qualquer acto pressuposto da liquidação, designadamente por preterição de formalidade legal essencial,

não será anulável, com esse mesmo fundamento, a consequente liquidação impugnada, atento o critério da instrumentalidade daquele acto, relativamente à liquidação.

12.

Inexiste norma que institua relevância invalidante para vícios meramente formais, como os verificados *in casu*, relativamente à questão da “falta de notificação de acto de alteração e sua fundamentação”, na medida em que da omissão dos actos (em termos formais) prévios à liquidação não resultou a lesão efectiva dos direitos e interesses do sujeito passivo impugnante.

Termos em que (...) deve a douda sentença recorrida ser revogada e substituída por outra que julgue a impugnação improcedente».

1.2. Contra-alegam os recorridos, concluindo deste modo:

«1ª

Tendo a recorrente Fazenda Pública interposto recurso de sentença para o Tribunal Central Administrativo do Norte e impugnado apenas matéria de direito, o recurso só pode ser remetido para este Tribunal, pois não há, face ao disposto no n.º 2 do art.º 676º do CP, erro na espécie dos recursos, muito embora sejam inadmissíveis, face à matéria impugnada e ao disposto no n.º 1 do art.º 280º do C.P.P.T, e devam pois ser rejeitados abstendo-se, consequentemente, o Tribunal de conhecer do seu objecto, nos termos previstos nos art.ºs 701º e 704º do C.P.C.

*Sem prescindir, para a hipótese de V. Exas. decidirem contrariamente, por mais elevado e doudo critério,*

2ª

A sentença deve ser inteiramente confirmada com os fundamentos adoptados pelo M.º Juiz do tribunal “a quo”, nos termos já decididos, aliás, pelo doudo Acórdão do STA de 29-11-00, proferido na Recurso 25214, in BMJ 501(2000), pág. 168 até 172.

3ª

Merece ainda confirmação, na linha da argumentação do Tribunal “a quo” pelas razões seguidamente expostas:

A) O despacho do Senhor Director Distrital de Viana do Castelo, e a elaboração da Declaração de Rendimentos Modelo 1 (Oficiosa) constituem, respectivamente, decisão (acto formal) e execução (acto material) da alteração do rendimento colectável declarado pelos sujeitos passivos e era-lhes devida a notificação do despacho do Director, quer nos termos do disposto na alínea b) do art.º 19º, quer, estritamente, nos termos do disposto no art.º 67º do C.I.R.S.

B) A omissão da notificação, que servia instrumentalmente quer o direito de reclamação do quantitativo da alteração que cabe ao contribuinte nos termos do disposto no art.º 84º do C.P.T., quer o direito de recurso hierárquico que lhes cabia relativamente a quaisquer dos actos do procedimento que houvessem implicado interpretação e aplicado de normas tributárias, nos termos do art.º 91º do C.P.T., particularmente importantes no caso da liquidação adicional que não é um “acto em massa” ou “em série”, constitui preterição de formalidade legal do procedimento com vista à liquidação adicional, que implica a ilegalidade da liquidação, nos termos do disposto na alínea d) do art.º 120º do C.P.T.

C) O recurso nos termos do art.º 91º do C.P.T. permitiria ao sujeito passivo atacar o enquadramento feito pelo Director do montante recebido do Sindicato na categoria de rendimentos de trabalho subordinado, que atendendo ao disposto n.º 4 do art.º 2º do C.I.R.S. e às circunstâncias dos autos é mais que discutível, nada importando agora, para efeito, o julgamento que prevaleça sobre essa matéria.

D) A reclamação ao abrigo do disposto no art.º 84º do C.P.T. permitiria ao sujeito passivo quantificar o montante das prestações de subsídio de refeição, subsídio de cargas nocivas e prestação de trabalho suplementar por ele recebidas, com carácter de regularidade, nos últimos doze meses anteriores à cessação da prestação de trabalho, necessário ao cálculo do valor da remuneração mensal à data cessação, que a administração apurou por valor substancialmente diferente do valor real, porque se não deu à maçada de solicitar ao sujeito passivo os recibos respectivos.

E) Foi propósito do legislador, de acordo com o preâmbulo do DL 47/95, de 10/3, que aprovou o C.P.T., harmonizar as normas de natureza processual dispersas pelos outros códigos e leis tributárias, chamando a disciplina do regime de revisão da matéria tributável ao C.P.T., e neste propósito se inscrevem as alterações decorrentes do DL 23/97, de 23/1, que visam, mais que harmonizar, uniformizar as regras da revisão da matéria colectável, pelo que as decisões da administração que fixem ou alterem o quantitativo da matéria colectável por qualquer meio legal, na vigência do C.P.T. eram ambas susceptíveis e deviam ser reclamadas para a Comissão de Revisão, nos termos do art.º 84º e seguintes do C.P.T., sob pena de não poder ser impugnada a liquidação com fundamento em erro na quantificação do rendimento, colecta e imposto devido.

F) Independentemente dos direitos de reclamação e recurso hierárquico a que aludimos, a notificação imposta pelo art.º 67º do C.I.R.S. servia também instrumentalmente o direito de audição prévia à liquidação, que o art.º 60º da Lei Geral Tributaria (LGT) veio posteriormente consagrar expressamente, para todas as fases do procedimento administrativo tributário, cumulativamente, mas já decorria já, no domínio do C.P.T. das disposições das alíneas c) do art.º 267º da C.R.P. e c) do art.º 19º do C.P.T.

G) De facto, quando se entenda afastada a possibilidade de reclamação e do recurso hierárquico da alteração do rendimento colectável, não existem no procedimento que visa a liquidação adicional outros meios de concretizar o direito de audição prévia à liquidação adicional e é então mandatário que a administração a audição nos termos das disposições dos art.ºs 100º e seguintes do Código do Procedimento Administrativo, que são aplicáveis ao procedimento tributário, por força dos n.ºs 5, 6 e 7 do art.º 2º do C.P.A., que derogou a norma do art.º 2º do C.P.T.

H) Só cabendo todos ou algum desses direitos, de reclamação, de recurso hierárquico, de audição prévia à liquidação, é útil a norma do n.º 1 do art.º 67º do C.I.R.S. e não pode admitir-se que a norma legal procedimental nenhuma utilidade tenha e nenhuma finalidade sirva.

*Sem prescindir, ainda,*

4ª

A parte do prémio global que o impugnante recebeu do Órgão de Gestão Bipartida do Porto de Viana do Castelo (doravante OGB), que é, afinal, a causa da liquidação adicional, não constitui indemnização

pela cessação da prestação de trabalho e não constitui pois facto tributável em sede de imposto de IRS, ao abrigo da disposição do n.º 4 do art.º 2º do C.I.R.S.

5ª

Os impugnantes invocaram nos art.ºs 20º e seguintes da petição inicial, quais os montantes da indemnização recebida do OGB pela cessação da prestação de trabalho, qual a retribuição à data da cessação e qual a antiguidade do impugnante varão e que não receberam, no período de imposto, quaisquer outros rendimentos sujeitos a imposto de IRS, que se equivale à alegação de que não existe o facto tributável que é fundamento da liquidação.

6ª

Atacaram pois a legalidade da liquidação por inexistência do facto tributário da única maneira que o desconhecimento da razão de ser da liquidação lhes permitia, alegando, no fundo, que fossem quais fossem os factos considerados pela administração, não constituíam factos passíveis de tributação em sede de IRS.

7ª

A jurisprudência do Supremo Tribunal e do Tribunal constitucional tem insistentemente acentuado que o processo judicial administrativo e tributário tem de constituir-se como um “due process of law”, implicando, em particular, a igualdade substancial das partes relativamente às condições de discussão da causa.

8ª

Não é exigível ao sujeito passivo que actue a faculdade do n.º 1 do art.º 22º do C.P.T., para obter a fundamentação que lhe não foi total ou parcialmente notificada pela administração, “sendo-lhe permitido invocar em sede de alegações finais, pela primeira vez, não só o vício relativo à falta de fundamentação, como outros eventuais que apenas se possam tomar visíveis ou receptíveis perante o conteúdo da fundamentação do acto”.

9ª

Tendo a sentença sido proferida sem instrução e alegações, a possibilidade do Tribunal de recurso poder decidir em matéria de direito sem fazer baixar os autos à instância, quer quanto às questões que não foram apreciadas por ter ficado prejudicado o conhecimento, quer quanto às questões que forma julgadas contra o vencedor, permite submeter à apreciação do Tribunal de recurso os fundamentos do vício alegado e os novos vícios se tomaram conhecidos, depois de iniciada a instância.

10ª

A ilegalidade consistente na inexistência do facto tributário deve pois ser apreciada e declarada nesta instância, com base nos factos expostos no ponto 6 das alegações, de que resulta:

A) O valor recebido da OGB do Porto de Viana do Castelo, respeita à indemnização por cessação do contrato de trabalho, calculada em função da antiguidade e da retribuição auferida à data da cessação.

B) O valor recebido do Sindicato respeita às contrapartidas pela cessação voluntária da inscrição no RONTPI e conseqüente desvinculação do beneficiário do estatuto de trabalhador portuário inscrito,

pela exoneração da Fundação EPCR (Esquema Portuário Complementar de Reforma) de quaisquer obrigações derivadas da prestação de trabalho portuário e pelo compromisso de abstenção de regresso no efectivo portuário nacional e de requerimento de emissão de carteira profissional que o recorrido varão aceitou suportar em consequência do licenciamento promovido pelo Estado, Associações Patronais e Sindicais, nos termos do Pacto de Concertação Social da Sector Portuário, que celebraram.

C) O valor recebido do Sindicato, em virtude da natureza dos factos que visa ressarcir, é estranho à cessação do vínculo laboral que entretanto adquirira à OGB e estranho é também, em qualquer caso, à cessação de qualquer trabalho subordinado e não é passível de imposto sob pena de violar frontalmente o princípio da tipicidade do imposto.

D) De facto, quanto à cessação voluntária da inscrição, trata-se da renúncia a posição de vantagem conferida por via administrativa e consubstanciada no exclusivo de exercício de profissão sujeita a contingente, que não pode ser confundida com a desvinculação de contrato ou cessação da prestação de trabalho, visto que a inscrição nunca dependeu e não dependia da celebração de contrato de trabalho, antes inversamente.

E) Quanto a exoneração da Fundação EPCR de quaisquer obrigações perante o recorrido, trata-se do resgate da responsabilidade que incumbia à Fundação quanto ao pagamento do complementos de reforma que devia ao recorrido, pelo que a atribuição visa compensar o trabalhador da perda patrimonial que lhe advém da exoneração das obrigações da Fundação.

F) Quanto ao compromisso de abstenção de regresso no efectivo portuário nacional e de requerimento de emissão de carteira profissional constitui, por sua vez, objectiva renúncia ao direito da liberdade de escolha de profissão e género de trabalho, consagrado no preceito constitucional do art.º 47.º da CRP, e até de renúncia ao exercício pleno das faculdades que integram o direito de liberdade e inscrição sindical, consagrado no art.º 55.º da CRP, pelo que compensação, nesta parte, não se funda nem emerge da cessação do trabalho o contrato de trabalho concretamente rescindido, e, pela sua natureza, não recai na alçada da norma do art.º 2.º do CIRS.

**Assim, em face da verdadeira e própria natureza das componentes da parte do prémio global recebida do Sindicato, qual quer delas é alheia à cessação da prestação de trabalho e a qualificação dessa verba como rendimento de trabalho sujeito a IRS viola o princípio da tipicidade do imposto e não constitui facto tributável previsto na disposição do art.º 2.º do C.I.R.S.**

*Sem prescindir, finalmente*

11<sup>a</sup>

Quando ainda assim não for julgado por mais elevado critério de V. Exas., devem os autos baixar à instância para instrução, para julgamento dos pontos 2 e 4 da matéria de facto, que a sentença, sem discussão, julgou provados pelo doc. de 27/29, que é um contrato concluído entre o sujeito passivo e terceiros e não constitui confissão perante a recorrente nem faz prova da realidade dos factos declarados, não obstante o impugnante ter alegado especificadamente, nos n.ºs 23.º e 24.º da petição, factos contrários e ter oferecido prova por testemunhas, visto que o julgamento, nessa parte, ofende o princípio do contraditório».

1.3. O TCA N julgou-se incompetente para apreciar o recurso, por este versar, exclusivamente, matéria de direito.

1.4. O Exm.º Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso respeita, também, a matéria de facto, face ao que é afirmado nas conclusões 7.ª, 9.ª e 10.ª, não sendo este o Tribunal competente para dele conhecer.

1.5. A recorrente, notificada deste parecer, admitindo que seja como nele se expende, pede, antecipadamente, a remessa do processo ao tribunal competente, que identifica como sendo o TCA.

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

2. Vem estabelecida a factualidade que segue:

«1.

Em 06/11/1993, foi celebrado um acordo entre o Impugnante e “OGB — Órgão de Gestão Bipartida de Trabalho Portuário de Viana do Castelo”, denominado “Acordo de Desvinculação do Regime de Cessação da Inscrição como Trabalhador Portuário”, mediante o qual o Impugnante recebeu a título de compensação fixa Esc.: 8.375.427\$00 e a título de adiantamento por conta da Segurança Social do valor das prestações do subsídio de desemprego Esc.: 3.839.000\$00;

2.

Na data da celebração deste acordo o Impugnante auferia uma remuneração mensal média de Esc.: 207.610\$00;

3.

Em 12/11/1993, o Impugnante recebeu do “Sindicato dos Estivadores Lingadores Conferentes de Viana do Castelo” a quantia de Esc.: 7.785.573\$00;

4.

Em 06/11/1993, o Impugnante tinha 22 anos de antiguidade no contingente comum do porto de Viana do Castelo;

5.

Em 09/03/1994, os Impugnantes apresentaram a declaração de IRS relativa ao ano fiscal de 1993, onde declararam o rendimento total bruto de Esc.: 3.679.032;

6.

A Administração Fiscal efectuou uma inspecção tributária ao “OGB — Órgão de Gestão Bipartida de Trabalho Portuário de Viana do Castelo”, da qual resultou um relatório que considerava as indemnizações recebidas pelos trabalhadores decorrentes dos acordos celebrados sujeitas a IRS;

7.

Mediante despacho de 18/03/1998, o Director Distrital de Finanças concorda com os fundamentos do relatório mandando proceder em conformidade;

8.

Em 27/03/1998, é elaborada uma informação sobre o impugnante na qual se considera a indemnização por este recebida sujeita a IRS e visando a sua liquidação se preconiza a elaboração do modelo DC - 1;

9

Em 06/04/1998, recaiu um despacho de “concordo” sobre a informação referida no ponto anterior;

10.

Em 05/05/1998, foi elaborada a declaração oficiosa mod. 1 do IRS na qual se mencionou como rendimento total bruto dos Impugnantes Esc.: 11.847.047\$00;

11.

Em 14/05/1998 foi emitida a liquidação nº 4320054141, relativa ao IRS de 1993 e juros compensatórios, no valor de Esc.: 5.297.750\$00, notificada aos Impugnantes 04/06/1998 e com data limite de pagamento a 13/07/1998».

3. Importa começar por decidir a questão suscitada pelo Exmº. Procurador-Geral Adjunto, que contesta a competência do Tribunal para apreciar o recurso, por este se não fundar, exclusivamente, em matéria de direito.

A questão deve apreciar-se prioritariamente face ao disposto nos artigos 16º nº 2 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT) e 13º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos (CPTA) aprovado pela lei nº 15/2002, de 22 de Fevereiro (anteriormente, artigo 3º da Lei de Processo nos Tribunais Administrativos (LPTA).

Na verdade, o Supremo Tribunal Administrativo (STA) só é competente para conhecer dos recursos jurisdicionais interpostos de decisões dos tribunais administrativos e fiscais (de 1ª instância) se em causa estiver, apenas matéria de direito. Versando o recurso, também, matéria de facto, competente é, não já o STA, mas o Tribunal Central Administrativo (TCA). É o que dispõem os artigos 26º alínea b) e 38º alínea a) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais (ETAF), aprovado pela lei nº 107-D/2003, de 31 de Dezembro, e já antes estabeleciam os artigos 32º nº 1 alínea b) e 41º nº 1 alínea a) do anterior ETAF, aprovado pelo decreto-lei nº 129/84, de 21 de Março, na redacção dada pelo decreto-lei nº 229/96, de 29 de Novembro.

Diz o Exmº. Procurador-Geral Adjunto que os recorrentes enunciam, nas sétima, nona e décima conclusões que retiram das suas alegações, um facto que não só não foi estabelecido na sentença como provado, como «contraria outras afirmações de facto feitas pelo Mmº. Juiz “a quo” naquela peça»: «que o relatório de inspecção tributária foi, oportunamente, remetido aos impugnantes, ora recorridos».

Na verdade, na conclusão 7ª afirma-se que o «sujeito passivo (...) tomou conhecimento (...) da (...) fundamentação através do relatório da inspecção que lhe foi enviado no final do acto inspectivo»; na 9ª diz-se que ele podia «ter usado, se quisesse, da faculdade de se pronunciar, após ter tido conhecimento do relatório da inspecção tributária que lhe foi transmitido»; e, na 10ª reafirma-se o «envio do relatório ao contribuinte seu destinatário».

Esta repetida afirmação não é feita gratuitamente, antes integra factualidade que a recorrente pretende relevante para suportar uma consequência jurídica: o conhecimento que ao impugnante foi transmitido do relatório da inspecção feita a outrem supre a falta de um acto formal de alteração dos seus rendimentos, produzindo efeito prático equivalente, pelo que o procedimento que antecedeu a liquidação não enferma de vício que a esta se transmita.

Por outro lado, como aponta o Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal, é em vão que se procura, no conjunto de factos que o tribunal *a quo* fixou, que a Administração transmitiu aos impugnantes o teor do relatório da inspecção que levou a cabo.

Mais do que isso – e, ainda desta vez, conforme notou o mesmo Exmº. Procurador-Geral Adjunto –, no discurso da sentença diz-se que «nunca anteriormente [à notificação da liquidação impugnada] o Impugnante recebeu qualquer outra notificação por parte da AT», referindo-se, noutro passo, a existência de uma «única notificação».

Em súmula, a recorrente não acata o julgamento sobre a factualidade efectuado pelo Tribunal recorrido, antes o coloca em crise, ou seja, o recurso não versa, exclusivamente, matéria de direito, carecendo este Tribunal de competência para o apreciar.

Procede, pelo exposto, a questão suscitada pelo Exmº. Procurador-Geral Adjunto.

4. Termos em acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em julgar o Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso, por competente ser o Tribunal Central Administrativo Norte, para onde o processo será remetido, oportunamente, como já pediu a recorrente.

Sem custas.

Lisboa, 7 de Dezembro de 2005. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 7 de Dezembro de 2005.

### Assunto:

*Oposição à execução. Apreciação da legalidade em concreto. Convolação para impugnação judicial.*

### Sumário:

*I — Nos termos da alínea i) do artigo 204.º do CPPT não é possível apreciar na oposição a legalidade em concreto da dívida exequenda.*

*II — Tendo já decorrido o prazo legalmente fixado para impugnar não é possível proceder à convolação prevista no artigo 98.º, n.º 4, do CPPT.*

Processo n.º 826/05-30.

Recorrente: Construções e Urbanizações Doroana, L.ª

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Vítor Meira.

“Construções e Urbanizações Doroana, Lda.” deduziu no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa oposição à execução contra si instaurada relativa a dívida de IRC dos anos de 1998 e 2000 e acrescido.

Por sentença do Mº Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Sintra foram julgadas verificadas excepções dilatórias impeditivas do

conhecimento do mérito da causa, absolvendo-se a Fazenda Pública da instância.

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

a) - O facto jurídico-tributário que fundamenta a Oposição à Execução poderá enquadrar-se na alínea i) do artigo 204.º do CPPT, pois, não sendo a enumeração do artigo taxativa, parece que aquela alínea admitirá qualquer fundamento não previsto nas anteriores.

b) Por outro lado, tal facto tributário respeita a uma e uma só das prestações incluídas na dívida exequenda — juros compensatórios — a qual não pode ser exigida porquanto não resulta do acordo entre o Contribuinte e a Fazenda Pública, tendo em conta que a natureza daquele tipo de juros respeita.

c) Sucede ainda que, tal como ensina a doutrina referida pelo Contribuinte e Recorrente, “o conhecimento integral — dos juros compensatórios — não dispensará a indicação dos termos inicial e final da contagem dos juros bem como a taxa ou taxas e os períodos a que se reporta cada uma delas...” (pág. 155-Problemas fundamentais...).

d) Ainda que assim se não entendesse, a inclusão de juros compensatórios em acto de liquidação, sem a explicação com clareza do respectivo cálculo, viola o n.º 9 do artigo 35.º da LGT e ofende direitos fundamentais plasmados no artigo 268.º n.º 3 da Constituição.

e) Em consequência, tal liquidação é nula, desde logo por violação do dever de fundamentação dos actos administrativos, violando o artigo 124.º do Código do Procedimento Administrativo.

f) E por outro lado, ao ofender direitos fundamentais, tal acto viola também, pelo menos, a alínea d) do n.º 2 do artigo 133.º do Código do Procedimento Administrativo.

g) Sucede que, por obediência a princípios estruturantes do nosso ordenamento processual, como a economia processual, o aproveitamento dos actos praticados, da celeridade processual, o Tribunal tem o poder jurisdicional de, oficiosamente, convolar para o meio processual adequado aquele meio que a parte veio impulsionar.

h) Aliás, a dita sentença, também neste aspecto da convalidação é esclarecedora, quando absolve da instância a Fazenda Nacional.

i) Consequência decisória que sempre permitirá ao Recorrente, reiniciar um novo processo judicial, com os inerentes custos e desaproveitamento de tudo o que foi e está dito nestes autos.

j) Sendo certo que, nos termos do n.º 3 do artigo 102.º do CPPT a nulidade é invocável a todo o tempo, pelo que, também neste caso, inexistente a decretada intempestividade de convalidação.

Pelo Exmo Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do não provimento do recurso por inadequação da oposição para questionar a legalidade da liquidação dos juros compensatórios e impossibilidade de convalidação da oposição em impugnação pelo decurso do prazo legal de dedução.

Apreciemos então o recurso.

A recorrente deduziu oposição à execução para aí questionar a, em seu entender, inexigibilidade dos juros compensatórios.

Os fundamentos de oposição à execução vêm taxativamente indicados no artigo 204.º do CPPT. Não se inscrevendo a oposição deduzida em qualquer dos fundamentos indicados nas alíneas a) a h) só seria possível integrá-la no fundamento previsto na alínea i), tal como a

recorrente indica na sua petição. Respeita este normativo a “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”. Ora, pretendendo a recorrente questionar a inexigibilidade dos juros compensatórios por ilegalidade da sua liquidação, tal apreciação envolve o conhecimento da legalidade em concreto, para a qual é a impugnação o meio judicial próprio. Assim sendo não podia a recorrente obter tal apreciação por via da oposição à execução, não cabendo consequentemente a sua pretensão na alínea i) do referido artigo 204.º do CPPT. Tendo assim decidido a sentença recorrida, não merece a mesma neste ponto qualquer censura.

Pretende também a recorrente nas suas alegações que deveria ter sido ordenada a convalidação para o meio processual adequado. Mas também aí lhe não assiste razão. Quando deduziu a oposição já se esgotara há muito tempo o prazo previsto no artigo 102.º alínea a) do CPPT para impugnar, como se alcança do doc. de fls. 25. Ora, na falta de dedução da impugnação judicial no prazo legal, perde o contribuinte o direito de impugnar o acto respectivo. Assim sendo, não é possível, ao contrário do que a recorrente pretende, proceder à convalidação da oposição em impugnação, nos termos previstos no artigo 98.º n.º 4 do CPPT.

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

Custas pela recorrente, fixando a procuradoria em 1/6.

Lisboa, 7 de Dezembro de 2005. — *Vitor Meira* (Relator) — *Brandão de Pinho* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 7 de Dezembro de 2005.

### Assunto:

*Caducidade do direito à liquidação do imposto. Suspensão do prazo.*

### Sumário:

*A suspensão do prazo de caducidade do direito à liquidação do imposto, nos termos do artigo 46.º, n.º 1, da LGT, corresponde ao período de duração da acção de inspecção externa aí referida, que deve ser concluída, em princípio, no prazo de seis meses a contar da notificação do seu início — artigo 36.º, n.º 2, do RCPIT.*

Processo n.º 993/05.

Recorrente: Ministério Público.

Recorrida: Limatextil — Fábrica de Malhas, L.ª e Fazenda Pública.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

O MINISTÉRIO PÚBLICO recorre da sentença do TAF de Braga na medida em que julgou «parcialmente procedente, declarando-se a caducidade do direito à liquidação», a impugnação judicial deduzida por Limatextil - Fábrica de Malhas, Lda contra a liquidação de IRC de 1998, no montante de €59.921,00, que consequentemente anulou.

Fundamentou-se a decisão na suspensão do prazo de caducidade, nos termos do art. 46.º, n.º 1 da LGT, entre 12/12/2002, data da notificação à impugnante do início da inspecção externa, e a sua conclusão em 15/04/2003 pelo que, tendo a notificação da liquidação sido efectuada em 26/06/2003, «havia já caducado, em 04/05/2003 o respectivo direito já que a suspensão ocorreu a 19 dias do final de 2002, os quais somados a 15/04/2003 nos levam a 04/05/2003».

O MP recorrente formulou as seguintes conclusões:

«1. A impugnante foi submetida a uma acção de inspecção, a qual decorreu entre 12/12/2002 e 15/4/2003.

2. Na sequência dessa inspecção, no dia 26/6/2003, a impugnante foi notificada da liquidação de IRC e JC, respeitante ao ano de 1998, no montante de 59.921,90 €

3. O M.mo Juiz *a quo* julgou caduco o direito à liquidação em causa, de acordo com o disposto nos arts. 45.º e 46.º da LGT, considerando que o prazo de caducidade terminaria a 31/12/2002, este suspenso de 12/12/02 a 15/4/03 e completou-se a 4/5/03, pelo que a notificação da liquidação a 26/6/03 ocorreu depois de consumada a caducidade;

4. Nos termos do art. 45.º, n.ºs 1 e 4 da LGT, o prazo de caducidade do direito à liquidação é de quatro anos, contando-se esse prazo a partir de 1/1/99, prazo que é aplicável ao caso dos autos *ex vi* do disposto no n.º 5 do art. 5.º do DL n.º 398/98, de 17 de Dezembro;

5. Se não ocorresse qualquer suspensão nem interrupção do prazo de caducidade, este completar-se-ia em 31/12/2002;

6. Nos termos do art. 46.º, n.º 1 da LGT, o prazo de caducidade suspendeu-se a 12/12/2002 com a notificação da impugnante do início de acção de inspecção externa, suspensão que não cessou os seus efeitos por a dita inspecção não ter ultrapassado o prazo de seis meses após a notificação;

7. O procedimento de inspecção é contínuo e deve ser concluído no prazo máximo de seis meses a contar da notificação do seu início, conforme o disposto no art. 36.º, n.º 2 do RCPIT (DL n.º 413/98, de 31/12);

8. De acordo com o disposto no art. 45.º n.º 5 da LGT, (redacção da Lei n.º 15/2001, de 5 de Junho, em vigor desde 5/7/2001), o direito de liquidar os tributos incluídos no âmbito da inspecção caduca no prazo de seis meses após o termo do prazo fixado para a sua conclusão, razão pela qual o direito de liquidar o IRC aqui em causa só caducaria a 12/12/2003;

9. Por isso, havendo suspensão do prazo de caducidade desde 12/12/2002 até 12/6/2003, e tendo a impugnante sido notificada a 26/6/2003, não se consumou a caducidade do direito à liquidação;

10. Decidindo como decidiu, o M.mo Juiz *a quo* interpretou e aplicou erradamente as normas legais referidas nestas conclusões.

Pelo que, revogando a dita sentença recorrida e julgando improcedente a excepção de caducidade invocada pela impugnante e, consequentemente, ordenando a sua substituição por outra que não seja de

procedência com base naquele fundamento V. Ex.as farão, agora como sempre, a costumada justiça.»

Não houve contra-alegações.

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

Em sede factual, vem apurado que:

«1. Em causa está, como se disse, o IRC de 1998 - Doc. 1 junto pela impugnante;

2. Em 12.12.02, a impugnante tomou conhecimento da ordem de serviço que ordenava uma inspecção externa à sua contabilidade - fls. 92;

3. A inspecção terminou a 15.04.02 - doc. de fls. 95 a 98, *maxime* fls. 98, *in fine*;

4. Por ofício de 22.04.03, a impugnante foi notificada do projecto de relatório dessa inspecção - fls. 94;

5. A impugnante foi notificada, da liquidação, em 26.06.03 - fls. 23;

6. A impugnante deduziu, em 24.10.03, pedido de indemnização, nos termos do art. 53.º da LGT, tendo, apenas em 22.12.03, prestado a garantia prevista no citado normativo - petição inicial e doc. de fls. 63.».

Vejamos, pois:

O art. 45.º, n.º 1 da LGT dispõe que «o direito de liquidar os tributos caduca se a liquidação não for validamente notificada ao contribuinte no prazo de quatro anos, quando a lei não fixar outro», aplicando-se o novo prazo apenas «aos factos tributários ocorridos a partir de 01 de Janeiro de 1998», como é o caso.

O art. 46.º, n.º 1 prevê a suspensão do prazo de caducidade «com a notificação ao contribuinte, nos termos legais, da ordem de serviço ou despacho no início da acção de inspecção externa, cessando, no entanto, esse efeito, contando-se o prazo do seu início, caso a duração da inspecção externa tenha ultrapassado o prazo de seis meses após a notificação.»

Assim, não há suspensão se a duração da inspecção ultrapassar o prazo de seis meses, o que se não verifica nos autos pois que, como se disse, ordenada e efectuada a partir de 12/12/2002 terminou em 15/04 seguinte.

De modo que a questão dos autos é a de saber do prazo de tal suspensão: se apenas a duração da inspecção como vem sentenciado ou o de seis meses, como propugna o recorrente.

Sendo que o primeiro termo da alternativa, em contra-posição ao último, conduz efectivamente à sentenciada caducidade.

Aquele art. 46.º, n.º 1 não refere expressamente o dito prazo não podendo ser outro, todavia, se não o da duração da inspecção.

Talvez, por isso, a lei não o tenha referido.

Na verdade, cessando o efeito suspensivo se a inspecção durar mais de seis meses, o prazo da suspensão só pode ser o efectivamente despendido com a inspecção.

Pois, e por um lado, por virtude do disposto naquele n.º 5, a caducidade pode ocorrer ainda antes da verificação do prazo referido no n.º 1, dada a natureza peremptória, que não meramente disciplinar ou interna, do prazo suspenso.

Por outro, também a caducidade prevista no n.º 1 pode ocorrer antes da enunciada no n.º 5.

Ou seja, os prazos respectivos são independentes pelo que os actos subsequentes do respectivo procedimento - arts. 60.º e 61.º do RCPIT (DL n.º 413/98, de 31 de Dezembro) bem como a eventual revisão da



matéria colectável - arts. 87.º a 91.º da LGT - têm de ser concluídos dentro daquele prazo de quatro anos, sempre atenta a predita suspensão pelo que a AF terá de ter isso em conta quando a ela procede, devendo fazê-lo atempadamente, de modo a evitar a caducidade do direito de liquidar.

É que, mesmo com a suspensão por seis meses e se a inspecção tivesse durado, por exemplo, 5 meses e vinte dias, só restariam à AF, não mais que dez dias para praticar os restantes actos integrantes do procedimento da liquidação.

Compreende-se que o prazo de caducidade se suspenda durante a inspecção, tendo o legislador entendido ser suficiente, para o efeito, o prazo de seis meses – ut art.º 36 n.º 2 do RCPIT – por modo que, a ser ultrapassado, não há suspensão.

Mas tal desiderato – de o prazo de caducidade não correr enquanto a AF colhe elementos para esclarecer a situação tributária do contribuinte (que, no entendimento legal, é de seis meses) – não exige mais que a suspensão do prazo pelo período da inspecção.

Compreendendo-se que, se a inspecção durar mais de seis meses – prazo estabelecido adentro da liberdade de conformação do legislador que o entendeu como adequado a tal propósito – não haja lugar a suspensão do prazo, tal também exige que esta não ultrapasse o período efectivo de duração da inspecção.

Refira-se finalmente que – cfr conclusão n.º 8 – o n.º 5 do art.º 45 da LGT, aditado pela Lei 15/01 de 5 Junho e “eliminado” pela lei 32-B/02 de 31 de Dezembro (Orçamento do Estado para 2003) ressalva, na sua parte final, “a caducidade prevista no prazo geral fixado no n.º 1” – quatro anos.

Cfr., aliás, no sentido exposto, Lima Guerreiro, LGT Anotada, págs. 221/222.

Termos em que se acorda negar provimento ao recurso.  
Sem custas.

Lisboa, 7 de Dezembro de 2005. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Baeta de Queiroz*.

## Acórdão de 7 de Dezembro de 2005.

### Assunto:

*Incompetência do STA em razão da hierarquia. Questão de facto.*

### Sumário:

- I — Se nas conclusões das alegações de recurso são vertidos factos é competente para dele conhecer o Tribunal Central Administrativo e não o Supremo Tribunal Administrativo, independentemente do relevo de tais factos na solução jurídica.*
- II — Na verdade, a competência do Tribunal, em razão da hierarquia, tem a ver com o quid disputatum e não com o quid decisum.*

*III — Se o recorrente se insurge expressamente contra dado facto que foi levado ao probatório é competente para conhecer do recurso o Tribunal Central Administrativo.*

Processo n.º 999/05-30.

Recorrente: Salvador José Barreiros da Cunha.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **SALVADOR JOSÉ BARREIROS DA CUNHA**, identificado nos autos, impugnou judicialmente, junto do então Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viana do Castelo, a liquidação de IRS dos anos de 1994, 1995 e 1996.

O Mm. Juiz do TAF de Braga absolveu a FP do pedido, por caducidade do direito de impugnação.

Inconformado, o impugnante interpôs recurso para este Supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. A instauração, tempestiva, da impugnação distribuída com o n. 32/00, do extinto Tribunal Tributário de Viana do Castelo, fez interromper o prazo de caducidade.

2. Tal decisão transitou em julgado no dia 14/03/2002, pelo que, e na pior das hipóteses, começou a correr no dia seguinte novo prazo, de acordo com o previsto no art. 102º, do CPPT.

3. Tal prazo teve de ser contado, de acordo com o disposto no n. 1 do art. 20º do CPPT, 279º e 296º, do Cód. Civil e 72º do CPA, pelo que, se suspende em férias, feriados, sábados e domingos.

4. Tendo expirado o novo prazo em 02/10/2002 e tendo a impugnação sido apresentada em 18/09/2002, não se verificou a caducidade do direito de impugnar.

5. O Mm. Juiz “a quo”, violou as disposições citadas nas conclusões nºs. 2 e 3 supra.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o EPGA defende que o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

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

1. Os termos dos prazos de cobrança voluntária das liquidações ocorreram a 10.11.99 e 15.11.99;

2. O impugnante pretendeu discutir as liquidações aqui em causa, na impugnação 32/00 do extinto Tribunal Tributário de Viana do Castelo, tendo aí, em 14.12.01, sido exarada douta decisão (transitada em julgado em 28.02.02) de absolvição da instância, da Fazenda Pública, por cumulação ilegal de pedidos;

3. A petição inicial desta impugnação deu entrada em 18.09.02.

3. Importa apreciar, antes do mais, uma questão prévia que tem a ver com a competência hierárquica deste Supremo Tribunal.

Na verdade, o seu conhecimento precede o de qualquer outra matéria (vide artºs. 101º e 102º do C. P. Civil, 45º do CPT, 5º do anterior ETAF, aqui aplicável, e 2º e 3º da LPTA), prejudicando, se procedente,

a apreciação e julgamento de todas as restantes questões suscitadas no recurso.

Vejamos então.

Dispõe o art. 32º, al. b) do citado ETAF:

“Compete à Secção de Contencioso Tributário conhecer:

“...  
“b) Dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de

1ª Instância com exclusivo fundamento em matéria de direito”.

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

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

Vejamos então.

Refere o recorrente que a impugnação distribuída com o n. 32/00, transitou em julgado em 14/3/2002 – conclusões 1ª e 2ª das alegações de recurso –, tendo sido notificado da mesma em 28/2/2002.

Pelo contrário, no probatório, o Mm. Juiz deu como provado outra coisa, ou seja, que a decisão transitou em julgado em 28.02.02, não referindo em que data foi o ora recorrente notificado.

Aliás, o recorrente, nas suas alegações, insurge-se expressamente contra este ponto do probatório.

Sucede que o recorrente retira até da data do trânsito em julgado da decisão determinadas consequências jurídicas.

Vale isto por dizer, que o recorrente se insurge contra o probatório.

Dito por outras palavras: há efectivamente matéria de facto a apreciar no recurso.

E como, por outro lado, a competência do Tribunal se afere pelo *quid disputatum* e não pelo *quid decisum* importa apreciar aquela matéria de facto. E isto independentemente dessas questões de facto serem ou não relevantes para a solução jurídica da causa. É que o Tribunal *ad quem* define primeiro a sua competência em face das conclusões das alegações, e, só depois de definida a sua competência é que, se competente, avança para a solução da questão que lhe é posta.

Assim, e porque o recurso versa também matéria de facto, não é este Supremo Tribunal o competente para o apreciar, mas sim o Tribunal Central Administrativo–Norte, face aos normativos legais atrás citados.

3. Face ao exposto, acorda-se em julgar este Supremo Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso interposto.

Custas pelo recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 100 € e a procuradoria em 40%.

Lisboa, 07 de Dezembro de 2005. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Vítor Meira* — *Pimenta do Vale*.

**Acórdão de 7 de Dezembro de 2005.**

**Assunto:**

*Falta de ataque ao fundamento único da decisão recorrida.*

**Sumário:**

*Destinando-se os recursos a reapreciar as decisões recorridas, não pode proceder um recurso que ignora completamente o que na decisão recorrida se decidiu — a intempestividade — pretendendo que se apreciem outras questões sobre que não houve pronúncia por prejudicadas.*

Processo n.º 1022/05-30.

Recorrente: Júlio Manuel Rocha Soares.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Vítor Meira.

Júlio Manuel Rocha Rodrigues deduziu no Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga oposição à execução contra si instaurada.

Por despacho do Mº Juiz daquele Tribunal foi a oposição rejeitada por intempestividade.

Dessa decisão recorreu o oponente para este Supremo Tribunal Administrativo formulando as seguintes conclusões:

1. A prescrição, sendo uma excepção peremptória é do conhecimento oficioso do Tribunal. A prescrição das dívidas exequendas o prazo era o de 10 anos. Desta forma, a obrigação que esteja em dívida há mais de onze anos, o que é o caso encontra-se prescrita. CPTRIB 91, ART 34 N1 e N3, ART 259; CPPTRIB 99 ART 175; CCIV 66 ART 279.

2. A ilegitimidade do executado é outra excepção peremptória (art.º 204/1 b) CPPT) de conhecimento oficioso do Tribunal. Com a constituição da sociedade 27/09/1989 (cfr. fls. 22 a 27 da execução) documentada nos autos transmitiu-se a dívida. Ora, conforme resulta dessa leitura, o oponente titulou qualquer posição ou teve qualquer interesse.

3. Ocorre erro manifesto na citação porquanto a notificação ordenada “...a certidão da dívida é dúbia quanto à identificação do devedor... (cfr. fls. 2 e 62 do processo de execução), o Instituto veio dizer que “Estes serviços entendem haver responsabilidade solidária dos sócios da sociedade, daí requerer a cobrança coerciva contra uns e outros” nomeadamente, a Sociedade Dantas & Rodrigues, L.da e subsidiariamente Sócios da mesma ou de um só; O oponente NUNCA PERTENCEU A ESSA SOCIEDADE. Resulta assim claramente provado que o título (certidão) não é válido para a sua citação.

4. Inexistência da dívida, à data da certidão — art. 204/1 a e d) e 2 CPPT

5. Não existiu incumprimento injustificado. Ocorreu novação; A sociedade apresentou em 03-02-1992 um plano de pagamento conforme lhe foi solicitado foi aprovado (cfr. doc. 5 junto á oposição); Porém por despacho de 01-10-91, em total contradição com a informação prestada em 12/03/1992, foi solicitado à sociedade, o reembolso da dívida (cfr. pag. 38 da execução).

6. Inexistência dos bens na esfera jurídico patrimonial do executado; Os dois prédios rústicos penhorados foram transmitidos por expropriação amigável a favor da BRISA — AUTO- ESTRADAS DE PORTUGAL SA, em 30 de Outubro de 1998 (cfr. doc.s 1 e 2).

Não houve contra-alegações.

Pelo Exmo Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do não provimento do recurso por o recorrente, nas conclusões

das suas alegações, ignorar por completo o fundamento da decisão que foi a intempestividade da dedução de oposição.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A decisão recorrida, expressa em 12 linhas, rejeitou a oposição deduzida por entender que, tendo o oponente sido citado para a execução em 9/8/93 e apresentado a petição inicial em 18/6/03, estava largamente excedido o prazo de 20 dias previsto no artº 285º nº1 a) do CPPT para deduzir tal oposição.

Como se constata das alegações de recurso que se transcreveram o recorrente nada diz quanto ao fundamento único da decisão, antes reiterando as questões de fundo que não foram apreciadas por tal apreciação estar prejudicada face à decidida intempestividade.

Os recursos destinam-se a impugnar ou modificar as decisões recorridas e não a obter decisões sobre matérias não apreciadas, devendo os recorrentes apresentar a sua alegação em que concluirão pela indicação dos fundamentos por que pedem a alteração ou anulação da decisão, conforme prescreve o artigo 690º nº1 do CPC. No caso vertente a decisão recorrida assentou unicamente na intempestividade da dedução da oposição pelo que só essa questão seria susceptível de servir de fundamento ao recurso. Mas sobre ela não inclui o recorrente nas suas alegações qualquer referência. Não pode assim lograr provimento tal recurso.

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

Custas pelo recorrente, fixando em 50% a procuradoria.

Lisboa, 7 de Dezembro de 2005. — *Vitor Meira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Brandão de Pinho*.

## Acórdão de 7 de Dezembro de 2005.

### Assunto:

*IRS. Cessão de exploração de estabelecimento hoteleiro. Rendimento da categoria f). Renda.*

### Sumário:

- I — *O rendimento da cessão de exploração de estabelecimento hoteleiro, de que o sujeito passivo é simultaneamente proprietário e cedente, é um rendimento da categoria F) e não da categoria C).*
- II — *Tal rendimento é havido como uma renda, não constituindo rendimento de actividade comercial ou industrial.*

Processo n.º 1045/05-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Américo Guerreiro de Sousa.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **AMÉRICO GUERREIRO DE SOUSA**, identificado nos autos, impugnou judicialmente, junto do então Tribunal Tributário de 1ª Instância de Faro, a liquidação de IRS do ano de 1998.

O Mm. Juiz do TAF de Loulé julgou a impugnação procedente.

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

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. Decidiu o Meritíssimo Juiz recorrido qualificar como rendimentos da categoria C importâncias auferidas em virtude duma cessão de exploração, e, em apoio do seu veredicto invoca que para os obter o impugnante “não exerceu qualquer actividade hoteleira ou similar, antes e apenas o seu direito de propriedade sobre a coisa cedida à exploração”.

2. Ora, não podemos aceitar o raciocínio exposto porque contra ele se insurge a letra e o espírito dos artigos 4º e 9º do CIRS, na redacção em vigor ao tempo dos factos.

3. Na verdade, afigura-se-nos, que seria precisamente no caso de o impugnante exercer uma actividade hoteleira que os rendimentos daí decorrentes deviam ser qualificados como categoria C, em harmonia com o n. 1 do artigo 4º do CIRS, esclarecido pela sua alínea f).

4. Enquanto as importâncias recebidas pela cessão de exploração, pressupondo o cessar de actividade por parte do cedente, inequivocamente não estão com ela conexas nem têm natureza comercial, logo, não cabem no art. 4º, não são categoria C.

5. Sendo antes de qualificar como rendas em sentido lato, categoria F, aliás, tal como a configura a norma de incidência objectiva contida no art. 9º n. 2 al. d) do CIRS.

6. E, como o entendeu a Administração Fiscal.

7. Ao contrário da qualificação, interpretação e aplicação feita pelo Meritíssimo Juiz recorrido.

Não houve contra-alegações.

Neste STA, o EPGA defende que o recurso merece provimento.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

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

➤ O sujeito passivo é o proprietário dos terrenos e edifícios que constituem o estabelecimento hoteleiro.

➤ Através de escritura pública de cessão de exploração, o sujeito passivo cedeu a exploração do seu estabelecido hoteleiro e daí auferiu os rendimentos em causa.

3. Está em causa nos autos saber se os rendimentos auferidos pelo impugnante, ora recorrido, pela cessão da exploração de um estabelecimento hoteleiro são rendimentos da categoria C) (rendimentos comerciais e industriais) – art.4º do CIRS – ou da categoria F) (rendas dos prédios) – art. 9º do CIRS, na redacção então vigente (1998).

O impugnante defende que se trata de rendimentos da alínea C), numa interpretação do art. 9º, cuja enumeração, constante do seu n. 2, é, na sua óptica, uma enumeração taxativa.

O Mm. Juiz *a quo* aderiu à perspectiva avançada pelo impugnante, considerando que os rendimentos provenientes da cessão da exploração devem ser considerados rendimentos da categoria C).

E para fundamentar a sua tese, escreveu o seguinte:

“Como vimos, através de escritura pública de cessão de exploração, o sujeito passivo cedeu a exploração do seu estabelecimento hoteleiro e daí auferiu os rendimentos em causa.

“Entendeu e declarou o impugnante tais rendimentos como integrando a categoria C), e bem o fez ... dado que, para os obter, aquele não exerceu qualquer actividade hoteleira ou similar e apenas o seu direito de propriedade sobre a coisa cedida à exploração. Que assim é, basta atentar que os rendimentos passíveis de obter do exercício da actividade hoteleira seriam aleatórios (*contingência do negócio*) e os que o impugnante obteve seriam sempre certos, pois que resultantes daquele contrato de cessão da exploração”.

É daí que, sem mais, tenha concluído pela procedência da impugnação.

Refira-se desde já, que, como bem anota o EPGA, há uma contradição entre os pressupostos e a conclusão.

Como é do conhecimento geral, aceita-se e considera-se que a álea, a sorte, está associada à actividade comercial e industrial.

Por outro lado, aceita-se e considera-se que a certeza e a segurança estão associadas às rendas.

Dáí que, na sequência lógica do raciocínio expresso pelo Mm. Juiz, a conclusão devesse ser necessariamente a inversa.

Logo se vê que, por aqui, haveria erro na conclusão jurídica face aos pressupostos que enunciou.

Mas, como é bom de ver, a questão deve ser analisada na sua globalidade, pois pode acontecer que a conclusão final esteja correcta, havendo isso sim, erro nos pressupostos.

O Mm. Juiz dá-nos conta, na sua sentença, dos respectivos textos legais, vigentes à época. Que de seguida se enunciam.

Art. 4º do CIRS:

“1. Consideram-se rendimentos comerciais e industriais os lucros, imputáveis ao exercício de qualquer actividade comercial ou industrial, incluindo:

“...

“f) Actividades hoteleiras e similares, abrangendo a venda ou exploração do direito real de habitação periódica”.

Art. 9º do CIRS:

“1. Consideram-se rendimentos prediais as rendas dos prédios rústicos, urbanos e mistos pagos ou colocados à disposição dos respectivos titulares.

“2. São havidos como rendas:

“...

“d) As importâncias relativas à cessão de exploração de estabelecimento comercial, industrial ou agrícola, deduzidas da renda paga quando o cedente não seja titular da propriedade do imóvel onde o estabelecimento esteja instalado”.

Pois bem.

Como nos parece óbvio, manifestamente que não estamos perante qualquer actividade hoteleira ou similar, pelo que é de afastar liminarmente a inclusão do rendimento em causa na dita alínea f) do n. 1 do art. 4º do CIRS.

Na verdade, a cessão do estabelecimento hoteleiro não é, em caso algum, de qualificar como actividade comercial ou industrial, por manifestamente não se tratar de actividade hoteleira ou similar.

Por sua vez, e como também parece meridianamente evidente, a hipótese em causa cabe na primeira parte da al. d) do n. 2 do citado art. 9º do CIRS.

Numa interpretação desde logo literal.

A isto contrapõe o impugnante, dizendo que tal previsão legal só abarca as hipóteses em que o cedente não é o proprietário do imóvel. Isto na decorrência expressa da parte final do citado normativo.

Mas o impugnante esquece a primeira parte desse normativo, onde manifestamente cabe a situação versada nos autos.

A segunda parte do preceito em causa apenas refere qual a parte a deduzir ao rendimento quando o cedente não seja titular da propriedade do imóvel onde o estabelecimento esteja instalado.

Na inversa, quando o proprietário é o titular da propriedade do imóvel, então não há qualquer dedução a fazer (primeira parte do citado preceito).

Ou seja: a primeira parte abarca o proprietário, que é simultaneamente o cedente.

A segunda parte do preceito abarca o cedente que não é o proprietário. Afigura-se-nos assim que a liquidação impugnada não sofre do invocado vício de violação de lei.

Decidindo em sentido contrário, a decisão recorrida não pode manter-se.

4. Face ao exposto, acorda-se em conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, julgando-se, em consequência, improcedente a impugnação, de passo que se mantém a liquidação impugnada.

Custas pelo impugnante, ora recorrido, mas apenas em 1ª Instância.

Lisboa, 7 de Dezembro de 2005. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Vítor Meira* — *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 7 de Dezembro de 2005.

### Assunto:

*IRC. Fixação da matéria colectável. Artigos 57.º do CIRC e 60.º, n.º 6, da LGT. Dever de fundamentação.*

### Sumário:

*O artigo 60.º, n.º 6, da LGT deve ser interpretado no sentido de que a administração fiscal está obrigada a pronunciar-se sobre os elementos novos, quer de facto quer de direito, trazidos ao procedimento pelo contribuinte ou interessado em sede de direito de audição, sob pena de anulação daquela decisão administrativa, por vício de forma por deficiência de fundamentação.*

Processo n.º 1245/03-30.

Recorrente: Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais.

Recorrido: Fernando Branco & Silva, L.<sup>da</sup>

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Alfredo Madureira.

Em conferência, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

Inconformado com o acórdão do Tribunal Central Administrativo que julgou procedente o recurso contencioso de anulação oportunamente interposto, por Fernando Branco & Silva, Lda, nos autos convenientemente identificada, e em consequência anulou o despacho n.º 485/2002, de 6.12.2002, do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, proferido no uso de delegação de competências do Ministro das Finanças (DR n.º 198, II Série, de 27.08.2001), dele interpôs recurso jurisdicional para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso e, pugnando pela revogação do impugnado julgado e consequente improcedência do recurso contencioso, formulou, a final, as seguintes conclusões:

1. *A Administração Fiscal alegou e provou que a correcção da matéria colectável foi efectuada de acordo com o que previa o art.º 57º do CIRC;*

2. *Foram apreciados os elementos relevantes invocados pela recorrida no que respeita à verificação dos requisitos do referido art.º 57º, nomeadamente quanto à verificação de relações especiais, contrariamente ao que refere o Acórdão sob recurso;*

3. *Do mesmo modo a AF considerou na sua decisão o facto de o negócio jurídico constar de escritura pública e também o facto de isso ser relevante porque “ao direito fiscal interessa sobretudo o aspecto económico das situações “e não a sua noção no âmbito da lei comercial ou civil, como diz na informação que fundamenta o Despacho;*

4. *A AF pronunciou-se igualmente quanto à questão da comparação de valores que existiriam entre pessoas independentes na transmissão das quotas quando se referiu, na sequência de argumentação já anteriormente constante das petições, à questão do valor da irrelevância da situação económica difícil da FENOP;*

5. *Face a estas constatações é claro que não foi violado o n.º 6 do art.º 60º da LGT porque houve apreciação de todos os factos novos trazidos ao longo do procedimento, ao mesmo tempo que da petição de recurso nenhuns elementos relevantes que merecessem apreciação a não tiveram.*

6. *Assim, a decisão recorrida, face a todo o exposto, fez uma errada interpretação dos factos em confrontação com o que se dispõe no mencionado art.º 60º da LGT e do art.º 57º do Código do IRC.*

Não foram apresentadas quaisquer contra alegações.

Depois, neste Supremo Tribunal Administrativo já, o Ex.mo Magistrado do Ministério Público emitiu mui douto e bem fundamentado parecer opinando pelo provimento do presente recurso, com base no sufragado entendimento de que o sindicado aresto enferma “... de deficiente julgamento da matéria de facto ... a pedir o remédio do n.º 4 do art.º 712º do CPC, sendo certo que não é caso de nenhuma das alíneas do n.º 1 do preceito pois,

*lido o acórdão, se constata que dele não constam (nem no probatório nem noutra lugar) nem o teor do projecto de decisão, nem o da resposta do contribuinte, nem sequer o do acto recorrido.*

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:

a) *A recorrente é uma sociedade por quotas com o capital social de 50.000.000\$00 totalmente detido por Fernando Branco Miranda Oliveira e Maria da Conceição Gomes da Silva Oliveira.*

b) *A recorrente adquiriu por escritura pública de 14.12.1995 as quotas que Fernando Jesus Ortega Pereira e Mário Londrin da Silva Pereira possuíam na empresa “Fenop – Sociedade de Construções, Lda”, de que Fernando Branco Miranda Oliveira era também sócio.*

c) *O capital social da “Fenop” era de 12.660.000\$00, detendo cada um dos referidos sócios uma participação de 4.200.000\$00.*

d) *Por cada uma das participações adquiridas, a recorrente pagou a quantia de 75.000.000\$00, totalizando aquela aquisição um investimento de 150.000.000\$00.*

e) *A recorrente passou a deter uma participação de 2/3 no capital da “Fenop”, continuando o sócio Fernando Branco Miranda de Oliveira detentor do restante 1/3.*

f) *Em 30.11.1996 foi efectuado na contabilidade da recorrente o registo da venda por 20.000.000\$00 das referidas quotas.*

g) *A transmissão foi efectuada a favor de Paulo Dinis da Silva Oliveira e Zina Maria da Silva Oliveira, ambos filhos de Fernando Branco da Silva Oliveira e de Maria da Conceição Oliveira, sócios gerentes e detentores da totalidade de empresa cedente.*

h) *Para sustentar o registo daquela transmissão foi apresentado um contrato de promessa de cessão de quotas sem participação notarial, datado de 30.11.96, tendo a competente escritura pública sido efectuada em 29.12.1997 no décimo cartório notarial de Lisboa.*

i) *Daquela operação de compra e venda a recorrente registou um prejuízo de 130.000.000\$00 e a redução da matéria tributável de IRC que passou de 174.873.656\$00, para 44.873.656\$00 o que não foi aceite pela Administração Fiscal.*

j) *Discordando da fixação da matéria tributável que desconsiderou aquela cessão de quotas e aplicou o art.º 57 do CIRC, a recorrente interpôs recurso hierárquico para o Sr. Ministro das Finanças, cujo teor consta do apenso e se dá por integralmente reproduzido.*

l) *Notificada do projecto de decisão do recurso hierárquico cujo teor consta do apenso (V. informação de 1.1.2001), a recorrente veio sobre ele pronunciar-se nos termos da sua resposta que constitui fls. 14 a 20 do apenso cujo teor se dá por integralmente reproduzido.*

m) *A decisão final do recurso é a que consta de fls. 5º - v.º do apenso com remissão para o parecer de fls. 7 a 13 do mesmo apenso.*

n) *Em 31.12.1994 a “Fenop” apresentava prejuízos acumulados de 118.033.747\$00 e dívidas a terceiros de 332.564.122\$00 (V. doc. de fls. 26).*

o) *O sócio dessa sociedade era detentor de um crédito de cerca de 100.000.000\$00 (V. doc. de fls. 3).*

p) *Algumas daquelas dívidas já estavam em fase contenciosa e em execução movidas contra os avalistas (v. documentos no apenso).*

q) *O principal activo daquela sociedade era um prédio em construção, sito em Lisboa (produtos e trabalhos em curso), no valor de 211.012.594\$00, hipotecado ao Banif para garantia de 119.310.059\$00 apresentando a seguinte situação líquida:*

*Total do passivo: 322.813.122\$40*

*Total do capital próprio e do passivo: 228.666.425\$00*

r) *Dada a situação crítica daquela empresa, foi interposto no Tribunal Judicial da Comarca do Seixal um Processo especial de recuperação de empresa que ocorreu termos no 1º Juízo Cível sob o nº 566/94 (V. documento de fls. 34).*

s) *Em 31.12.1995 a situação da “Fenop” era a seguinte:*

*Total do passivo: 410.483.976\$00*

*Total do capital próprio e do passivo 263.836.319\$00 (v. documento de fls. 54)*

Com base na transcrita factualidade e já perante a controvérsia proposta no recurso contencioso que apreciava o Tribunal ora recorrido, o Tribunal Central Administrativo, houve por bem conceder-lhe provimento e em consequência anular o despacho do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais contenciosamente impugnado e que indeferira anterior recurso hierárquico, interposto pela ora recorrida, da decisão da administração fiscal que determinara a correcção da matéria colectável para efeitos de IRC relativo ao exercício de 1996,

Pois considerou, em síntese e fundamentalmente, que aquele despacho de Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais padecia do invocado vício de forma por deficiência e falta de fundamentação, na justa medida em que,

Devendo interpretar-se o convocado *artigo 60º n.º 6 da LGT no sentido de que a Administração está obrigada a pronunciar-se sobre os elementos novos, quer de facto, quer de direito, trazidos ao procedimento pelo contribuinte ou interessado, sob pena de anulação da decisão por vício de forma por deficiência de fundamentação.*,

*Examinando agora a decisão recorrida e os pareceres ou informações em que ela se baseou, verifica-se que em parte alguma a Administração Tributária apreciou essas questões.*

É contra o assim decidido que se insurge a Autoridade Recorrida e ora Recorrente jurisdicional, o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, nos termos das transcritas conclusões do presente recurso jurisdicional, perseguindo julgado que, revogando o impugnado aresto, mantenha o sindicado despacho n.º 485.2002, de 6.12.2002,

Sustentando antes e ao contrário do julgado que *foram apreciados os elementos relevantes invocados pela recorrida ... nomeadamente quanto à verificação das relações especiais – conclusão 2ª -, a AF considerou na sua decisão o facto de o negócio jurídico constar de escritura pública ... como se diz na informação que fundamenta o despacho - conclusão 3ª -; pronunciou-se igualmente quanto à questão da comparação de valores que existiriam entre pessoas independentes na transmissão das quotas e quanto à questão do valor da irrelevância da situação económica da FENOP – conclusão 4; houve apreciação de todos os factos novos trazidos ao longo do procedimento – conclusão 5ª -, para a final concluir que a decisão recorrida fez uma errada interpretação dos factos em confrontação – conclusão 6ª-.*

Vejamos.

Antes de mais importa apreciar e decidir a questão suscitada pelo Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal no seu douto parecer e que, a proceder, demandaria prejudicialidade de conhecimento e decisão do demais.

Sustenta este Ilustre Magistrado, com apoio da jurisprudência que expressamente invoca, à guisa de questão prévia, que o sindicado aresto enferma, de deficiente julgamento da matéria de facto, a pedir o remédio do n.º 4 do art.º 712º do CPC, ou seja a anulação do julgado para conveniente ampliação da matéria de facto.

Mas se é efectivamente certo que, como alega, do sindicado aresto não consta, discriminadamente indicado, o teor do requerimento de interposição de recurso hierárquico interposto pela ora Recorrida, o projecto de decisão, a resposta do contribuinte e a decisão final proferida, não é menos certo que, por remissão clara e que importa considerar bastante para os respectivos documentos que aliás constam do processo anexo aos presentes autos, deles se dá conveniente nota nas alíneas j), l) e m) do probatório e deles, adiante, já na parte discursiva do aresto sob censura, se faz bem detalhada e pormenorizada referência, quando cotejados com as *alegações* da ora Recorrida produzidas ao longo do procedimento preparatório da decisão, bem como com os preceitos legais aplicáveis, a saber os artigos 57º do CIRC e 60º da LGT.

Assim e salvo sempre melhor entendimento, cremos não ser de acompanhar a opinião sufragada além do mais porque, como se deixa evidenciado, os referidos factos mostram-se convenientemente identificados e proficentemente analisados no acórdão sob censura, em termos de poder concluir-se antes que este aresto não padece do invocado vício de deficiente julgamento da matéria de facto.

Na verdade não só não se está perante recurso jurisdicional de decisão de um TT de 1ª Instância a reclamar pronúncia deste Supremo Tribunal enquanto tribunal de revista e com os poderes circunscritos, nos termos do disposto no art.º 21º n.º 4 do anterior ETAF, como, ao contrário do alegado, dos autos constam todos os elementos que a sindicada decisão judicial tomou em consideração.

Improcede pois a questão suscitada pelo Ilustre Magistrado do Ministério Público.

Vejamos agora se procede ou não a alegação do Recorrente.

O acórdão impugnado só afrontou e decidiu a questão atinente ao invocado vício de forma por ausência e insuficiência de fundamentação, do despacho sindicado, o despacho do SEAF n.º 485/2002, de 6.12.2002, que indeferiu o recurso hierárquico antes interposto pela ora Recorrida da decisão administrativa que determinara a correcção da matéria colectável para efeitos de IRC relativo ao ano de 1996,

Uma vez que, como emerge da economia do decidido, considerado verificado este vício, vício que demandava e demandou, só por si, a requerida anulação daquele despacho, e, em consequência, considerou depois prejudicado o conhecimento dos demais vícios assacados à impugnada decisão administrativa.

E considerou, para assim julgar, que, ao contrário do que sustentara a Autoridade Recorrida na resposta ao recurso contencioso, - *que a Recorrente, no uso do seu direito de audição, nada trouxe de novo aos autos e que as alegações mais não traduzem que diferente opinião da perfilhada na decisão recorrida – circunstância que a dispensava de se pronunciar sobre os argumentos de natureza jurídica invocados, já que o art.º 60º da LGT apenas se refere a novos elementos respeitantes a matéria de facto e não de natureza jurídica,*

O invocado preceito da Lei Geral Tributária – artigo 60º n.º 6 – não só não circunscreve ou reduz a obrigatoriedade de pronúncia por parte da Administração à matéria de facto porventura invocada pelo contribuinte no âmbito do exercício do direito de audição, como impõe antes, em sede de fundamentação da decisão administrativa subsequente, a consideração dos elementos novos – todos, quer de facto, quer de direito – suscitados na audição dos contribuintes.

E convocou, em abono da tese sufragada, entendimento pertinente da doutrina, a saber, Lima Guerreiro, LGT, anotada, e Diogo Leite Campos e outros, LGT, anotada, também, para concluir, já em sede decisória, que sobre a Administração Fiscal impedia o dever de considerar - *ter em conta*, nas claras palavras da lei - na fundamentação da decisão que veio a proferir, todos os novos elementos quer de facto quer de direito trazidos ao procedimento pelo contribuinte em sede do exercício do seu direito de audição, sob pena de, não o fazendo, se impor concluir que, assim, esta última decisão se revelar inquinada do apontado vício de forma por deficiente fundamentação.

E porque assim entendeu, cotejando depois os termos do projecto de decisão administrativa oportunamente comunicado ao contribuinte - informação de 1.1.2001 junta ao processo apenso -; os termos da resposta que este, a ora Recorrida, subscreveu e que consta de fls. 14 a 20 do mesmo processo e os termos da decisão final, aqui contentiosamente sindicada, o referido despacho do SEAF n.º 485/2002, de 27.08.2001, que consta de fls. 5 verso do dito processo apenso, bem assim como o parecer para que remete e em que se fundamenta, a fls. 7 a 13 daqueles autos,

Veio a constatar que o projecto de decisão apenas tivera em atenção as questões da existência de relações especiais entre cedente e adquirentes das quotas e do valor das mesmas, desprezando a difícil situação financeira da empresa “Fenop” alegada pelo contribuinte

E que, na resposta a esse projecto de decisão, a ora Recorrida invocara não ser aplicável o convocado art.º 57º do Circ à situação subjacente, quer por a cessão de quotas não constituir bem livremente comercializado no mercado, quer por, tratando-se de negócio jurídico celebrado mediante escritura pública, a sua validade intrínseca haver de se impor, ao menos enquanto não fosse declarado nulo ou anulado, mais tendo invocado na ocasião que as circunstância que rodearam a cessão daquelas quotas deveriam ser comparadas com as que existiriam entre independentes, num contexto igual ou semelhante,

Concluindo depois, mediante exame da decisão recorrida e dos pareceres e informações em que esta se louva, *que em parte alguma a Administração Tributária apreciou essas questões.*

Adiante clarificando, à guisa de fundamentação deste julgado, que “... no parecer de fls. 7 a 13 do apenso ... apenas se refere genericamente “versando esta contestação sobre as correcções efectuadas aos preços utilizados na operação entre entidades relacionadas, nos termos estabelecidos no art.º 57º (actual 58º) do CIRC, e não se vislumbrando da argumentação do recorrente, fundamentos que contrariem os motivos daquela decisão, parece-nos ser de converter em definitivo o projecto de decisão, no sentido de indeferir o recurso hierárquico ...”.

E sublinhando que este parecer “volta a repetir os argumentos pelos quais se entende existirem relações especiais para efeitos do art.º 57º citado ...”.

Para concluir que, por um lado e já em face daqueles argumentos e nesta sede, a Administração Tributária se limitara a invocar meras conjecturas ou afirmações conclusivas, v.g. “é inequívoco”, e, por outro que, no demais, quer dizer, relativamente às questões antes suscitadas pela Recorrente contenciosa e ora Recorrida, nem os referidos pareceres e informações, nem a sindicada decisão do SEAF, sobre elas se pronunciam,

Circunstância que, à luz da interpretação sufragada para o convocado e aplicável art.º 60º n.º 6 da LGT, impunha também se con-

cluísse, como veio a concluir, pela procedência do invocado vício de forma, por deficiência e falta de fundamentação, que inquinava o sindicado despacho e demandava a requerida e depois decretada anulação deste.

Como se deixa relatado é contra o assim decidido que se insurge a Autoridade Recorrida, em síntese e fundamentalmente, controvertendo apenas a bondade do entendimento sufragado já apenas quanto ao cotejo dos factos em confrontação.

Mas sem razão também, no ponto.

É bem elucidativa e minuciosa a descrição operada no aresto sob censura e da qual se deixaram transcritos os segmentos porventura mais esclarecedores e aí estão a confirmá-lo também, e se preciso fosse, os precisos termos dos textos em confronto ou cotejo - cfr. os indicados documentos.

E no demais, concretamente no que tange à interpretação sufragada para o referido art.º 60º n.º 6 da LGT, a Autoridade Recorrida, ora Recorrente jurisdicional, não manifestou qualquer discordância com o sentido do assim decidido que aqui cumpra conhecer.

Pelo exposto, acordam os Juizes desta secção em negar provimento ao presente recurso jurisdicional, confirmando o acórdão do Tribunal Central Administrativo com ele impugnado e que, pelo verificado vício de forma, por deficiência de fundamentação, anulou o despacho contentiosamente impugnado.

Sem custas.

Lisboa, 07 de Dezembro de 2005. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 7 de Dezembro de 2005.

### Assunto:

*Oposição à execução fiscal. Fundamentos de oposição. Dívidas de natureza civil à Caixa Geral de Depósitos, S. A. Suspensão da instância.*

### Sumário:

- I — *Relativamente a dívidas de natureza civil à Caixa Geral de Depósitos, S. A., ao tempo cobradas pelos tribunais tributários em processo de execução fiscal, o executado podia opor-se à execução fiscal respectiva mediante invocação de qualquer dos fundamentos de oposição enunciados no artigo 815.º, n.º 1, 2.ª parte, do CPC.*
- II — *Nestes casos e sempre que se revele necessário apreciar questão prejudicial de direito privado para decidir sobre o fundamento da oposição, deve suspender-se a instância de oposição à execução fiscal e remeter-se as partes para os meios comuns — cf. artigos 4.º, n.º 2, do ETAF, 7.º da LPTA e 279.º do CPC.*

Processo n.º: 1835/03-30.  
 Recorrente: Caixa Geral de Depósitos, S. A.  
 Recorrida: IMOLAR — Sociedade Construtora de Habitações, L.da  
 Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Alfredo Madureira.

Em conferência, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

Inconformada agora com o aliás douto acórdão do Tribunal Central Administrativo que lhe negou provimento ao recurso que antes interpuera da sentença do TT de 1ª Instância de Lisboa e que, assim, manteve o por este último decidido – *remeter as partes para os meios comuns, para apreciação de “... outras questões suscitadas pela oponente na petição inicial, nomeadamente nos art. 3º, 8º, 9º a 13º, 23º a 28º ... “e suspender a instância de oposição até à prolação daquela decisão,* – nos presentes autos de oposição à execução fiscal nº 93/160169, da Repartição de Finanças de Alverca, que Imolar, Sociedade Construtora de Habitações, Lda, deduzira contra a execução fiscal para pagamento coercivo da quantia de 149.339.648\$00, dele interpôs recurso para esta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo a Caixa Geral de Depósitos.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações e, pugnando pela revogação do impugnado julgado, formulou, a final, as seguintes conclusões:

1. *No douto acórdão recorrido vem entendido que certas questões suscitadas pela oponente careceriam de novos meios de prova, designadamente o que tange à liquidação da dívida exequenda, nulidade dos títulos e a contagem e prescrição dos juros de mora peticionados, atendendo aos artigos da petição inicial apresentada.*

2. *Contudo, impõe-se desde logo referir que não se explica minimamente em que moldes isso assim vem configurado, nomeadamente em termos que fundamentem justificadamente a devolução para os meios comuns.*

3. *Entende, pois, a recorrente que decisão em crise nos presentes autos de recurso não se encontra devidamente fundamentada.*

4. *E além do mais deixou de conhecer do mérito da causa como lhe competia.*

5. *Tal entendimento contraria, de resto, o princípio da suficiência da jurisdição administrativa relativamente às questões que são da sua competência, previsto nos art. 4º do E.T.A.F. e 7º da LPTA.*

6. *Com efeito, os princípios da imediação e da imediação que decorrem do sistema processual impõem que toda a produção de prova se realize perante o tribunal de uma forma directa.*

7. *No caso em apreço a Caixa Geral de Depósitos SA, requereu em 25.08.1993, execução contra Imolar- Sociedade Construtora de Habitações Lda, por incumprimento dos contratos de mútuo que com a mesma celebrou, em 28.05.81 e 11.08.82, para cobrança da quantia global de Esc.149.339.648\$00. No seu requerimento fundamentou a proveniência da dívida, que liquidou, relacionou as garantias de que o seu crédito fruía, juntando os respectivos títulos.*

8. *A executada opôs-se à mesma com fundamento em que os títulos são nulos porque, deles não consta o domicílio do devedor, a natureza e proveniência da dívida alegadamente também não dariam cumprimento ao disposto no nº 2, do artigo 249.º, do C.P. Tributário; aliás, esses títulos seriam falsos.*

9. *Além do mais, no entender da oponente seriam inexigíveis de mais de 3 anos de juros; verificar-se-ia prescrição de juros e seria a exequente que estaria em mora.*

10. *Ora, a aqui recorrente pronunciou-se sobre os invocados fundamentos, no seu articulado de Contestação.*

11. *A douta sentença da primeira instância não aprecia os diversos fundamentos da Oposição deduzida, limitando-se a conhecer tão somente o da existência ou não de título executivo.*

12. *Não qualifica qualquer dos demais fundamentos invocados como de direito privado que implique apreciação de questões pelos tribunais comuns;*

13. *E tão pouco elucida que mais diligências terão de ser promovidas.*

14. *No entanto verifica-se que na decisão proferida encontram-se elencados os factos carreados para o processo pelas partes, de cujo manancial o tribunal apenas considerou os atinentes à existência ou não de título.*

15. *Venerando Tribunal Central Administrativo no douto acórdão impugnado seguiu o mesmo entendimento.*

16. *Ora, o elenco da matéria de facto dada como assente não pode ser desprezada, e tem a virtualidade de possibilitar ao tribunal a apreciação dos demais fundamentos da oposição, sem necessidade da devolução destas questões para os tribunais comuns.*

17. *Ademais, fica, sem se saber qual a questão que cabe apreciar nos tribunais comuns, e que diligências ainda carecem de serem levadas a cabo por estes tribunais.*

18. *Por isso a decisão em apreço não cumpre seguramente o dever de fundamentação que intrinsecamente deve pautar qualquer decisão judicial.*

19. *Ainda que assim não se entenda, o que não se concede, os factos assentes elencados quer na decisão da 1ª instância quer no douto acórdão ora recorrido são suficientes e bastantes para habilitar o tribunal a decidir as questões de fundo suscitadas e que fundamentam a presente Oposição.*

20. *O entendimento do douto acórdão recorrido de que o anterior acórdão do Tribunal Central Administrativo, de 3 de Julho de 2001, determinou que o M.mo Juiz a quo remetesse as partes para os meios comuns, quando tal arresto se limita a aderir às orientações gerais nesta matéria perfilhadas na jurisprudência do Supremo Tribunal Administrativo, sem mais, viola frontalmente o princípio basilar da suficiência da jurisdição administrativa relativamente às questões que lhe são colocadas e que são da sua competência.*

21. *De facto, não se pode concluir, como se pretende no acórdão recorrido, de que aquela decisão determinou, com transito em julgado que eram necessários novos elementos de prova.*

22. *O que aquele acórdão determinou foi o prosseguimento do processo para conhecimento de todas as questões, sugerindo a devolução aos meios comuns, mas apenas se necessário.*

23. *Por isso, pode a recorrente suscitar nesta sede de recurso a pretensa necessidade invocada pelo M.mo Juiz a quo, e bem assim a sua falta de fundamentação, contrariamente ao entendimento perfilhado no acórdão ora em crise já que é manifesto que os prejuízos resultantes da suspensão da instância representa para a recorrente um sacrifício gratuito.*

*Não foram apresentadas quaisquer contra alegações.*



O Ex.mo Magistrado do Ministério Público, emitiu depois sucinto mas douto parecer opinando pela improcedência do presente recurso jurisdicional e conseqüente confirmação do impugnado julgado, com base no sustentado entendimento de que, restringindo-se a pronúncia decisória do tribunal ora recorrido à suscitada questão da alegada falta de fundamentação da então impugnada sentença de fls. 456 dos autos, o presente recurso haverá de improceder já que, das conclusões formuladas (fls. 546-548), apenas na 3ª conclusão se ataca o decidido, aí se sustentando que o acórdão recorrido não está fundamentado;

Mas este fundamento do recurso jurisdicional não pode deixar de improceder uma vez que, "... lendo-se o acórdão recorrido, logo se apura que o tribunal "a quo" fundamentou, aliás abundantemente, o seu entendimento de que a sentença da 1ª instância estava suficientemente fundamentada."

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:

"A)- A Fazenda Pública instaurou execução fiscal, que tomou o n.º 93/160169.5, da 28 Repartição de Finanças de Vila Franca de Xira - Alverca, contra a IMOLAR - Sociedade Construtora de Habitações, Lda, para cobrança coerciva da quantia global de 149.339.648\$00, conforme requerimento inicial e notas de débito de fls. 253 a 260 destes autos e fls. 2 a 17 da certidão apensa por linha, que se dão por reproduzidas;

B)- Daquela importância de 149.339.648\$00:

- A quantia de 92.176.101\$00, respeita ao empréstimo n.º 9051/045056/088/0019, contrato de 28/05/81 no valor de 50.000.000\$00 - conforme contrato de empréstimo, requerimento inicial e nota de débito respectivamente de fls. 2 a 7, 8 a 12, 13 a 17 e de fls. 36 da certidão apensa - ver também fls. 251 a 264-v da oposição);

- O montante de 57.164.547\$00 respeita ao empréstimo n.º 9051/047564/488/0019, contrato de 11/08/82 no valor de 16.000.000\$00, celebrados entre a exequente CGD e a executada, ali oponente, IMOLAR - conforme requerimento inicial da execução e nota de débito respectivamente de fls.: 253 a 258 e 260 destes autos;

C)- Para garantia do capital mutuado, respectivos juros e despesas foram constituídas hipotecas sobre um prédio urbano, composto por um talhão de terreno no qual se encontrava em construção um edifício, sito na Quinta da Piedade, lote nove, primeira fase, freguesia de Póvoa de Santa Iria, concelho de Vila Franca de Xira, descrito na Conservatória de Registo Predial de Vila Franca de Xira sob o n.º 28263, L.º B-83, pertencente à executada, cujas hipotecas se encontram registadas a favor da exequente através das inscrições no.s 24969 Ap./180381, 29798 Ap./090382 e 3061.0 Ap. 25/250882, conforme contrato de fls. 8 a 12 e certidão da CRC de fls. 18 a 30-v, dando-se também esta como reproduzida;

D)- No que respeita ao contrato de 50.000.000\$00, esta importância deveria ser paga em cinco anos, a amortizar em seis prestações iguais, tendo ficado consignado no contrato que o capital emprestado venceria juros à taxa anual de 21.25% que a Caixa se reservava o direito de alterar dentro dos limites legais em vigor na data da mesma alteração. No caso de mora, a Caixa poderá cobrar juros à taxa máxima permitida por lei pelas operações de prazo idêntico, acrescida da sobretaxa legal;

E)- No que respeita ao contrato de 16.000.000\$00, a exequente não juntou à execução o respectivo contrato de empréstimo, como se vê pela certidão do processo execução apensa por linha;

Já em sede de oposição, veio juntar o dito contrato, de fls. 309 a 313, que se dá por reproduzido. Neste lê-se que o empréstimo deveria ser pago em cinco anos, em seis prestações iguais, a primeira com vencimento em onze de Fevereiro de 1985 e as restantes no final dos semestres seguintes, vencendo juros à taxa anual de 24% "que a Caixa se reserva o direito de alterar dentro dos limites legais em vigor à data da mesma alteração, os quais serão calculados dia a dia e pagos em onze de Fevereiro próximo e no final dos semestres seguintes.";

F)- Todavia, conforme se vê da inscrição no registo predial (fls. 24-v e 25), a hipoteca para garantia deste crédito foi ampliada para o juro anual de 25%;

G)- No talhão de terreno referido na alínea C) supra, foi construído um prédio urbano, o qual foi constituído em propriedade horizontal, com fracções autónomas designadas pelas letras "A" "a" "CD", conforme certidão da escritura de fls. 32 a 35-v, que se dá como reproduzida;

H)- A oponente foi fazendo pagamentos por conta dos dois empréstimos, sendo a posição das contas em 31.12.91, a indicada a fls. 7, que se dá como reproduzida, ou seja, para o contrato 045056/0 (o de 50.000 c), um capital em dívida de 2.591.466\$00 e para o contrato 047564/4 (o de 16.000c) um capital em dívida de 7.999.999\$00;

I)- Ao longo do tempo e de acordo com os pagamentos que foram sendo feitos por conta dos pagamentos dos empréstimos, foram sendo expurgadas as hipotecas sobre várias fracções, pelo que, à data da instauração da execução fiscal, a hipoteca restringia-se às seguintes fracções;

"AA" "AD" "AE" "AI" "AM" "AS" "AX" "B" "BG" "BI" "BP" "BS" "BT" "BV" "C" "CA" "CC" "E" "I" "L" "P" "R" "S" "T" "V" "Z"

J)- Conforme Autos de penhora de fls. 40 a 71.v, e documentos de fls. 72 a 74, que se dão por reproduzidos, foram as referidas fracções autónomas penhoradas no dia 26 de Outubro de 1993;

L)- A oponente através do seu Ilustre mandatário, remeteu à exequente a carta cuja cópia se encontra de fls. 9 a 10, que se dá por reproduzida, com data de 28.5.93, onde declarava pretender pagar em relação aos contratos 047564 (o de 16.000 c) e 045056 (o de 50.000 c), as importâncias de 7.999.999\$00 para o primeiro contrato e 1.949.092\$00 para o segundo contrato, respectivamente, "e os últimos cinco anos de juros (isto é, os juros não prescritos)";

M)- A proposta da oponente não foi aceite pela exequente conforme carta de fls. 11, datada de 23.08.93, que se dá por reproduzida;

N)- O requerimento inicial de execução deu entrada na respectiva Repartição de Finanças, no dia 24 de Agosto de 1993, conforme carimbo de recepção aposto no mesmo requerimento, fls. 2 da execução e fls. 275, que se dá por reproduzido;

O)- Nas Notas de Débito juntas ao requerimento inicial da execução - acima referidas, fls. 36 e 37 da certidão apensa, não se encontram discriminados os valores do capital e dos juros em dívida nem a partir de que data são devidos os juros, tal como não se indicam as taxas anuais de juros aplicadas em cada um dos contratos, nem das mesmas constam elementos de modo a fazer-se a respectiva discriminação;

P)- No requerimento inicial de execução - fls. 2 a 7 - a dívida também não se encontra devidamente discriminada, com indicação do capital

em dívida e respectivos juros, com indicação do dia a partir do qual foram liquidados, nem se encontram discriminadas as taxas de juro aplicadas ao longo dos anos;

Q)- A exequente veio , a fls. 175 a 176 , que se dão por reproduzidas - indicar as quantias em dívida, de capital e de juros com referência ao dia 15.10.97 e, em 17 de Janeiro de 2000 , veio discriminar/liquidar uma dívida à data da instauração da execução, conforme fls. 304 a 308 , que se dão por reproduzidas , mas o número dos contratos não corresponde aos contratos cujas dívidas se encontram em execução fiscal;

R)- Foi Álvaro Ferreira quem manteve negociações com a Caixa Geral de Depósitos sobre os contratos de empréstimo sub judice , não só durante o tempo em que foi gerente da oponente (entre 1983 e 1988) , como depois de o deixar de ser - conforme depoimento de Álvaro Ferreira , na acta de fls. 96-v , que se dá por reproduzida;

S)- No período compreendido entre 31 de Dezembro de 1991 (doc. de fls. 6 e ss.) e 28 de Maio de 1993 (doc. de fls. 9) , as negociações foram todas verbais - conforme mesmo depoimento;

T)- A oponente esteve bastantes vezes em situação de mora por não fazer as amortizações nos prazos estipulados, mas apesar disso a exequente chegou a perdoar , algumas vezes, a sobretaxa legal de mora;

U)- Quanto ao alegado no artigo 22º da contestação , a testemunha José Augusto Cantiga Esteves - 'funcionário da exequente - que até 1983 trabalhou na Direcção de Crédito à Construção e depois passou a trabalhar na área do Crédito à Habitação, até pelo menos fins de 1996 , **declarou** "que o Grupo Álvaro Ferreira era constituído por várias empresas de construção civil, todas elas com contratos celebrados com a CGD e que como as várias empresas do Grupo, incluindo a Imolar , por vezes não procediam às amortizações nos prazos fixados nos respectivos contratos, os 'representantes das mesmas , regra geral o Sr. Álvaro Ferreira , dirigiam-se à Caixa no sentido de acertarem os valores a entregar por conta dos empréstimos tendo não só em vista , isto é, tendo em conta os valores em débito e as hipotecas que pretendiam distratar visando a celebração de escritura de compra e venda das respectivas fracções autónomas: Esclarecendo melhor este ponto, o depoente disse que, quando a Imolar procedia a promessas de venda de determinadas fracções autónomas parte integrante de cada um dos prédios para as quais foram constituídos os empréstimos exequendos e quando se estava em condições de celebrar as respectivas escrituras de compra e venda com os respectivos promitentes compradores, e porque se verificavam moras nos mesmos empréstimos, a Imolar dirigia-se à CGD com o fim de, com esta, fixar as importâncias que a Imolar deveria entregar por conta , de modo que a Caixa aceitasse distratar as respectivas hipotecas (duas) e em relação às fracções autónomas que iriam ser vendidas a terceiros, esclarecendo também que a composição das dívidas da Imolar espelhadas nas contas correntes, cujas fotocópias entrega, resulta da aplicação das entregas para amortização de capital e pagamento de juros que ia fazendo.

O depoente disse ainda que foram feitos pagamentos imputados só a capital, isto é, à amortização do capital, visando o não vencimento de mais juros, ficando o pagamento dos vencidos para data posterior, lançamentos estes feitos com o acordo de ambas as partes".

V)- A mesma testemunha esclareceu que "... os pagamentos que foram imputados só à amortização do capital tiveram lugar nos dias, 28 e 29 de Setembro de 1988, 14 de Outubro de 1988 e 14 e 15 de Dezembro do mesmo ano"- ver fls. 92-v;

41?!” O

X)- Segundo o depoimento da mesma testemunha, até à instauração da execução, mantiveram-se contactos muito frequentes, pessoais e por escrito - sobre a situação da dívida , da Imolar , na pessoa do Sr. Álvaro Ferreira , e jamais foi invocada a prescrição de juros, até pela imputação acordada, de diversos pagamentos à amortização de capital, ficando o pagamento dos juros para momento posterior, embora tivesse chegado a pedir o perdão dos juros vencidos - ver fls. 92-v;

Z)- Os pagamentos efectuados em 5 de Novembro de 1993 , lançados na conta corrente de fls. 143 a 144, que se dão por reproduzidos, lançados a crédito da oponente, foram efectuados por Libânia Joaquina Penedo Feio em nome e por conta da oponente, conforme documentos de fls. 153 a 160 , que se dão por reproduzidos;

A ')- Contra a mesma Libânia tinha sido instaurada acção executiva na qualidade de adquirente de uma das fracções autónomas abrangidas pelas hipotecas para garantia do empréstimo nº 9051/045056/088/0019 de 50.000 contos sub judice, conforme documento de fls. 153 a 159, que se dá por reproduzido;

B ')- O Grupo Álvaro Ferreira , incluindo a Imolar , sempre teve «um tratamento “VIP” na Caixa Geral de Depósitos e daí algumas dispensas de sobretaxas legais bem como da imputação directamente na dívida de capital de algumas entregas de dinheiro» , ficando o pagamento de juros para mais tarde, cf. Depoimentos de José Augusto Cantiga Esteves e Manuel Lopes Baleiras Santos conforme acta de fls. 89 e ss.;

C ')- A Caixa Geral de Depósitos só decidiu remeter o processo para tribunal, para execução fiscal, depois de verificar que a oponente estava a vender as fracções autónomas sem a prévia expurgação parcial, e em relação a ambos os empréstimos, o que levou a que a Caixa , inclusivamente , tivesse proposto acções directamente contra os compradores, conforme depoimento da testemunha Manuel Lopes Baleiras Santos e documentos de fls. 153 a 159 , já referidos;

D ')- A oponente foi citada para a execução no dia 30 de Agosto de 1993 - conforme documentos de fls. 52 a \*

E ')- A oposição foi deduzida no dia 20 de Setembro de 1993 conforme carimbo de recepção aposta na primeira folha da P.I. , que se dá reproduzido.

E, com base na factualidade estabelecida, já perante a controvérsia proposta pelas alegações e conclusões do recurso jurisdicional que apreciava – o vício que a recorrente imputa à decisão recorrida reduz-se à sua falta de fundamentação, a tanto se limitando, por consequência, a “questão decidenda”. - houve por bem julgar aquele recurso improcedente, pois concluiu antes que a “... decisão recorrida não padece do apontado vício de falta de fundamentação, sendo certo que a recorrente não aponta a tal peça processual qualquer vício de fundo, em concreto, pelo qual pudesse ser eliminada da ordem jurídica, por erro de julgamento.”.

É contra o assim decidido que continua a insurgir-se a Recorrente Caixa Geral de Depósitos, sustentando agora que o aresto sob sindicância enferma também ele do apontado vício – não se encontra devidamente fundamentado – cfr. conclusão 3º -.

Ora, tudo visto e tal como bem proficientemente evidencia o Ilustre Procurador Geral junto deste Supremo Tribunal, “...este fundamento do recurso (único, como se demonstrou) não pode proceder porque, lendo-se o acórdão recorrido, logo se apura que o tribunal “a quo”

*fundamentou, aliás abundantemente, o seu entendimento de que a sentença da 1ª instância estava suficientemente fundamentada.”.*

Assim ocorre, com efeito.

Atente-se, por elucidativos, nos excertos do sindicado aresto que adiante se transcrevem:

*“Ora, a violação do preceituado nos art.ºs 158º e 659º do CPC, traduz-se em vício de forma sancionável nos termos do estipulado, para a legislação civil, pelo art.º 668º/1/b do mesmo diploma legal, seja como consequência directo imediata, no que respeita ao referido art.º 659º, seja por força do estatuído no art.º 666º/3, no que concerne aos despachos e, para a legislação processual tributária, pelo art.º 125º do CPPT.*

*E, circumscreta assim a questão a decidir, logo se intui como inexorável o malogro a que o recurso está votado; é que, traduzindo-se, aquela, na circunstância de saber se a decisão recorrida se encontra ou não fundamentada, ...*

*... é manifesto que a decisão recorrida deu por provada abundante matéria de facto, (...), e depois, apoiando-se no doutrinado nesse mesmo acórdão e no entendimento de que, no Tribunal recorrido não era possível a realização de novas diligências probatórias que permitissem a resolução de outras questões suscitadas no articulado inicial, nomeadamente nos seus art.ºs 3º, 8º, 9º a 13º e 23º a 28º, decidiu, com apelo ao ETAF (art.º 4º/2), à LPTA (art.º 7º) e ao CPC (art.º 279º), remeter as partes para os meios comuns e suspender a instância.”*

...

*a decisão recorrida é clara ao delimitar, ao menos, ainda que pela negativa, aquelas questões como as que foram suscitadas pela oponente e para cuja solução necessitaria de novos elementos de prova e para os quais não tem possibilidade de realizar as necessárias diligências, como o atesta com meridiana clareza o parágrafo de fls. 464. ...*

*Por consequência, reafirma-se, a recorrente não pode sustentar que não consegue identificar as questões para que o Tribunal entendeu, por um lado, serem necessários novos elementos de prova e, por outro, que não lhe era possível realizar as diligências que permitissem o respectivo apuramento ...*

...

*... foi o Ac. deste tribunal que revogou a anterior decisão proferida pelo Tribunal” a quo “quem decidiu que haviam sido suscitadas questões ... para as quais eram necessários novos e diferentes elementos de prova, no momento não disponíveis no processo pelo que e em conformidade se limitou a determinar que o processo prosseguisse termos tendo em vista a 2 ... averiguação e conhecimento de todas as questões postas na petição inicial ... “, sem que, no entanto, lhe impusesse a realização de quaisquer diligências em concreto, ..., antes apontando o regime de remessa das partes para os meios comuns “... se necessário ...”.*

*Ou seja, com o trânsito do dito acórdão ficou definitivamente decidido que era necessário o apuramento de novos elementos de prova para o dirimir de questões suscitadas nos autos, ..., pelo que não pode, agora, a recorrente, alegar que ... não compreende porque razão se não apreciam os fundamentos da oposição ...”.*

Assim não pode deixar de concluir-se, ao contrário do sustentado e concluído pela Recorrente Caixa Geral de Depósitos, que a ora sindicada decisão do Tribunal Central Administrativo, que considerou suficientemente fundamentada a anterior decisão do TT de 1ª Instância e assim

manteve a decretada suspensão da instância de oposição à execução e remeteu as partes para os meios comuns, para eventual recolha e apuramento de novos elementos de prova para dirimir questões suscitadas nos autos, nomeadamente nos art.ºs 3º, 8º, 9º a 13º, 23 a 28º da petição inicial, se mostra, por sua vez, bem suficientemente fundamentada, não merecendo, pelo único e apontado vício que lhe vem assacado, qualquer censura ou reparo.

E não o merece também já em sede da igualmente controvertida bondade do segmento decisório que, suspendendo a instância de oposição à execução, remete as partes para os meios comuns a fim de aí se proceder ao considerado necessário apuramento de novos elementos de prova considerados também indispensáveis para dirimir as questões suscitadas nos autos, designadamente as que emergem do articulado inicial da oponente – cfr. artigos 3º, 8º, 9º a 13º e 23º a 28º da p.i. -.

Com efeito, sobre tal matéria/questão se pronunciava já, embora como hipótese a considerar pelo TT de 1ª Instância, o anterior acórdão do Tribunal Central Administrativo de fls. , entretanto transitado em julgado,

Como sobre ela é pacífica a jurisprudência deste Supremo Tribunal que vem doutrinando poder o executado, em oposição à execução fiscal por dívidas de natureza civil à Caixa Geral de Depósitos, invocar qualquer dos fundamentos enunciados no artigo 815º n.º 1, 2ª parte, do CPC, devendo, nestes casos e quando, como aqui, para decidir sobre o fundamento da oposição, se torne necessário apreciar e decidir questão prejudicial de direito civil, como o são, nomeadamente, as da validade e eventual incumprimento do contrato de mútuo subjacente ou as da validade e eventual prescrição dos juros moratórios daquele contrato, as partes devem ser relegadas para os meios comuns – cfr., entre outros, os acórdãos desta secção de 25.10.2000 e de 4.4.2001, tirados nos processos n.º 25.293 e 25.674, respectivamente.

Termos em que acordam os Juízes desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao presente recurso jurisdicional. Custas pela Recorrente, fixando a procuradoria em 60 %.

Lisboa, 7 de Dezembro de 2005. — *Alfredo Madureira* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 14 de Dezembro de 2005.

### Assunto:

*Aclaração de acórdão. Esclarecimento de acórdão. Obiter Dictum.*

### Sumário:

*Não há dever de aclarar acórdão proferido em recurso jurisdicional quanto a ponto que não se inclui no objecto do mesmo e que foi referido como mero obiter dictum, isto é, algo que não se inclui no objecto do recurso, nem tem reflexos em qualquer das questões que ao tribunal incumbia resolver.*

Processo n.º 504/05-30.  
 Recorrente: BCP Capital — Sociedade de Capital de Risco, S. A.  
 Recorrida: Fazenda Pública.  
 Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – BCP CAPITAL – SOCIEDADE DE CAPITAL DE RISCO, S.A. vem pedir a esclarecimento do acórdão de fls. 182-187, sobre o motivo pelo qual não foi a impugnação judicial convalidada em oposição à execução fiscal, relativamente ao fundamento nela invocado de falta da sua notificação para o exercício do direito de audiência prévia.

A parte contrária não respondeu.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – O art. 669.º do C.P.C. permite às partes requererem ao tribunal que proferiu a sentença «o esclarecimento de alguma obscuridade ou ambiguidade que ele contenha».

Esta norma é aplicável aos acórdãos do Supremo Tribunal Administrativo por força do preceituado nos arts. 716.º, 749.º e 762.º do C.P.C. e 281.º do C.P.P.T..

Como ensina ALBERTO DOS REIS, Código de Processo Civil Anotado, volume V, páginas 151-152,

«Se a sentença contiver alguma obscuridade ou ambiguidade, pode pedir-se a sua esclarecimento. A sentença é obscura quando contém algum passo cujo sentido seja ininteligível; é ambígua quando alguma passagem se preste a interpretações diferentes. Num caso não se sabe o que o juiz quis dizer; no outro hesita-se entre dois sentidos diferentes e porventura opostos. É evidente que em última análise, a ambiguidade é uma forma especial de obscuridade. Se determinado passo da sentença é susceptível de duas interpretações diversas, não se sabe ao certo, qual o pensamento do juiz.»

Não é indispensável que a obscuridade ou ambiguidade incidam sobre a decisão; a alínea a) fala de obscuridade ou ambiguidade existente na sentença; tanto importa, pois, que o vício se localize na decisão, como nos fundamentos. E pode até pedir-se a esclarecimento de obscuridade ou ambiguidade existente no relatório, desde que ela seja relevante, isto é, desde que possa ter consequências prejudiciais para o requerente.

No entanto, o que é indispensável para haver necessidade de esclarecer algum ponto do acórdão proferido em decisão de recurso jurisdicional, é que se trata de matéria sobre a qual o Tribunal se deva pronunciar e não um mero obiter dictum, isto é, algo que foi referido, mas não se inclui no objecto do recurso, nem tem reflexos em qualquer das questões que lhe incumbia resolver (<sup>1</sup>), pois, naturalmente, relativamente a matérias que o Tribunal não tenha sequer a obrigação principal de as abordar e resolver, não se pode colocar, em termos de razoabilidade, a existência de uma obrigação secundária de esclarecer o que sobre elas se referiu.

Assim, a questão de saber se o acórdão reclamado carece de esclarecimento sobre determinado ponto, é uma questão que só se pode colocar depois de esclarecer se esse ponto é matéria que o Tribunal tinha de apreciar.

3 – A delimitação objectiva do âmbito dos recursos jurisdicionais é feita pelos n.ºs 2 a 4 do art. 684.º do C.P.C., que estabelecem o seguinte:

2. Se a parte dispositiva da sentença contiver decisões distintas, é igualmente lícito ao recorrente restringir o recurso a qualquer delas, uma vez que especifique no requerimento a decisão de que recorre.

Na falta de especificação, o recurso abrange tudo o que na parte dispositiva da sentença for desfavorável ao recorrente.

3. Nas conclusões da alegação, pode o recorrente restringir, expressa ou tacitamente, o objecto inicial do recurso.

4. Os efeitos do julgado, na parte não recorrida, não podem ser prejudicados pela decisão do recurso nem pela anulação do processo.

A sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra que foi apreciada no acórdão reclamado resolveu duas questões:

– uma, foi a de saber se existia erro na forma de processo, a que foi dada uma resposta afirmativa;

– a outra, foi a de saber se deveria ser efectuada convalidação, a que foi dada uma resposta negativa.

Trata-se, manifestamente, de questões distintas, embora a segunda só se coloque, subsidiariamente, no caso de a resposta à primeira ser afirmativa.

Nas conclusões das alegações do recurso jurisdicional que interpôs para este Supremo Tribunal Administrativo, a ora Reclamante apenas atacou o decidido na sentença quanto ao erro na forma de processo e, quanto a ele, só relativamente à questão da falta de notificação para exercício do direito de audiência antes da decisão de reversão da execução fiscal.

Isto é, mesmo relativamente a tal questão, a ora Reclamante nunca defendeu nas alegações e respectivas conclusões que, ao contrário do decidido na sentença recorrida, deveria ser efectuada convalidação do processo em oposição à execução fiscal, no caso de se entender que existia erro na forma de processo.

Aliás, afastando uma hipotética intenção silenciosa nesse sentido, a ora Reclamante, denotando uma firme convicção de seria sobre ele que recairia o ónus de uma prova negativa sobre a existência ou não de uma notificação que tinha de ser efectuada pelos serviços da administração tributária, até procurou convencer o Tribunal que lhe é impossível provar apenas por documentos os factos que alegou sobre essa matéria e essa hipotética impossibilidade seria mesmo um argumento que, no seu entender, obstaría a que fosse considerado adequado o processo de oposição, atenta a restrição à prova documental feita na alínea i) do n.º 1 do art. 204.º, única norma em que antevia que a situação seria susceptível de enquadramento.

É isso que consta expressamente das seguintes conclusões:

VII. Na verdade, apenas poderia alegar-se como fundamento de Oposição à Execução a falta de notificação para exercício do direito de audiência se considerássemos que tal ocorrência se enquadra na previsão da alínea i) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT;

VIII. Da análise dos factos alegados pela Impugnante verifica-se que não é possível prová-los apenas mediante recurso a documentos sendo indispensável o recurso a prova testemunhal;

IX. O único documento capaz de provar a referida falta de notificação seria uma declaração da Direcção Geral dos Impostos em que esta assumisse aquela falta;

X. É, assim, manifesto que se a ora Recorrente tivesse invocado tal fundamento de falta de notificação para o exercício do direito de audiência apenas nos autos de Oposição à Execução não conseguiria provar, ou, pelo menos, correria um grave risco de não o conseguir, sem recurso a prova testemunhal;

XI. Tal situação de impossibilidade de utilização de prova testemunhal e, consequentemente, de prova da preterição de formalidades legais prejudicaria, sobremaneira, a ora Recorrente, o que, para além de ilegal e inconstitucional, constituiria, acima de tudo, uma insuportável injustiça;

XII. O único documento apresentado pela Recorrente para demonstração da referida falta de notificação foi uma declaração de alterações por si apresentada em 5 de Abril de 2001 e junto com a Impugnação Judicial sob o n.º 2;

XIII. Da simples análise daquele documento, não é razoável presumir nem a notificação da Recorrente para os feitos em causa, nem a sua falta;

XIV. A única atitude prudente que poderia a aqui Recorrente adoptar, e que efectivamente adoptou, seria servir-se do meio de defesa que lhe permitisse utilizar todos os meios de prova à sua disposição;

XV. A Recorrente não dispunha de qualquer documento que lhe permitisse provar a falta da sua notificação para exercício do direito de audição prévia;

XVI. Se mesmo as Sentenças Judiciais divergem entre si, são passíveis de recurso e muitas vezes revogadas em 2.ª instância, será exigível à ora Recorrente que se coloque no lugar de Juiz e apure se a sua pretensão é demonstrável apenas por documento, apreciando a força da sua própria prova? Afigura-se que não;

XVII. O raciocínio que se presume a Meritíssima Juiz “a quo” faz de integração dos factos em apreço na alínea i) do n.º 1 do art. 204.º do CPPT parece só ser exigível à Oponente ou Impugnante, bem como à aqui Recorrente, no caso de ser ela própria a deter o documento que prova o facto por si alegado;

XVIII. A falta de notificação da Recorrente para exercício do direito de audição prévia não constitui, assim, fundamento de oposição à execução, na medida em que não se enquadra em qualquer das alíneas do número 1 do artigo 204.º do CPPT, designadamente na alínea i), pois não é um facto a provar apenas por documento;

Exposta esta sua posição, a ora Reclamante terminou da seguinte forma:

XIX. Em face do exposto, não poderia a Douta Sentença recorrida considerar que existe erro na forma do processo relativamente à totalidade da Impugnação Judicial em causa e, conseqüentemente, indeferir-lhe liminarmente, mas, pelo contrário, deveria ter reduzido tal Impugnação à apreciação única da falta de notificação da Recorrente para exercício do direito de audição.

Como se vê, não há nas conclusões qualquer referência, mesmo a título subsidiário a que, se mantivesse o decidido sobre o erro na forma do processo, este deveria ser convalidado para oposição à execução fiscal, ao contrário do que se decidira na sentença recorrida, nem se indica qualquer razão para que tal devesse suceder e, contrariando uma hipotética intenção da ora Reclamante de que a convalidação fosse efectuada, é defendido explicitamente que o processo de oposição à execução fiscal não pode ser considerado meio processual adequado para obter apreciação da questão a questão da falta de notificação para exercício do direito de audição, por ser inviável à Reclamante efectuar a prova que julga ser necessária.

Por isso, sendo esta questão da convalidação uma questão distinta da de saber se existe erro na forma de processo, o decidido pela sentença recorrida não faz parte do objecto do presente recurso jurisdicional, como resulta do disposto no n.º 3 do art. 684.º do C.P.C., e, sendo assim, o decidido sobre tal questão pelo Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra não podia nem pode ser alterado na decisão do recurso, como se infere do n.º 4 do mesmo artigo.

Nestas condições, o que foi referido no ponto 4 do acórdão reclamado não pode ser entendido como decisão da questão de saber se poderia

ou não haver convalidação, questão que já está definitivamente decidida em sentido negativo pela decisão do Tribunal Administrativo e Fiscal de Coimbra e que está fora do âmbito do presente recurso jurisdicional, mas sim como um obiter dictum.

Sendo assim, não é necessário esclarecer mais completamente por que é que se concordou com o decidido na sentença recorrida sobre a viabilidade ou não da convalidação.

Termos em que acordam em indeferir o esclarecimento da questão. Custas pelo Reclamante, com taxa de justiça 99€ (noventa e nove Euros).

Lisboa, 14 de Dezembro de 2005. — *Jorge de Sousa* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Vítor Meira*.

(<sup>1</sup>) Cujo uso é frequente no arestos dos Supremos Tribunais que, para além de constituírem decisões de casos concretos, são meios de levarem a cabo a sua função primacial de definirem o direito e servirem de orientação para as instâncias.

## Acórdão de 14 de Dezembro de 2005.

### Assunto:

*Procedimento externo de inspecção. Notificação do inspecionando. Tributação por métodos indirectos. Audiência prévia.*

### Sumário:

- I — *Antes de iniciar um procedimento externo de inspecção a Administração deve informar o contribuinte mediante carta-aviso, notificando-lhe pessoalmente o despacho que determinou a inspecção aquando do início desta.*
- II — *Não vindo devolvida aquela carta-aviso, mas não sendo o contribuinte encontrado, ao dar-se início à inspecção, não há que o notificar de novo por carta registada com aviso de recepção.*
- III — *A notificação feita pela Administração, por carta registada, para o contribuinte apresentar a sua escrita, não tem que ser repetida por carta registada com aviso de recepção se aquela primeira carta veio devolvida com indicação de «não reclamada».*
- IV — *Elaborado o relatório da inspecção, no qual se propõe a tributação por métodos indirectos, e dada ao contribuinte oportunidade para se pronunciar sobre esse relatório, não se impõe que, antes da fixação da matéria tributável por métodos indirectos, seja de novo ouvido.*

Processo n.º 644/05-30.

Recorrente: Bernardino Ramos Semedo.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. BERNARDINO RAMOS SEMEDO, residente no Feijó, Almada, recorre da sentença da Mm<sup>a</sup>. Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Almada que julgou improcedente a impugnação dos actos de liquidação de imposto sobre o valor acrescentado (IVA) relativo ao ano de 1998.

Formula as seguintes conclusões (vai por nós emendada a seriação, por no original se repetir a conclusão 2.<sup>a</sup>):

«1.<sup>a</sup>

A douta decisão recorrida não fez, salvo o devido respeito, total acertada aplicação das normas legais à matéria controvertida.

2.<sup>a</sup>

A impugnação do Recorrente baseou-se em vício de forma e vício de violação de lei, por não se verificarem os pressupostos da alínea b) do art.º 87.º e alínea b) do art.º 88.º da LGT para o recurso a métodos indirectos, por notificação inválida, por violação do direito de audiência antes da liquidação, prevista no art.º 60.º da Lei Geral Tributária e por preterição de outras formalidades legais.

3.<sup>a</sup>

Contrariamente ao douto entendimento expresso na sentença, consideramos que não se verificavam os pressupostos da alínea b) do art.º 87.º e alínea b) do art.º 88.º da LGT, para o recurso a métodos indirectos, porque o Recorrente não foi validamente notificado para o início do procedimento de inspecção, nem para a apresentação da escrita.

4.<sup>a</sup>

Não foi cumprida a lei sobre a notificação para o início do procedimento de inspecção. A notificação deveria ser pessoal, aplicando-se-lhe as normas sobre a citação pessoal, ou a ser efectuada por via postal, deveria respeitar as normas constantes do n.º 1, do art.º 36.º, e os n.ºs 3 e 5 do art.º 39, do CPPT e não respeitou, pelo que a notificação não é válida nem eficaz.

5.<sup>a</sup>

Também a notificação efectuada ao Recorrente para a exibição da escrita deveria respeitar as normas constantes do n.º 1, do art.º 36.º, e os n.ºs 3 e 5 do art.º 39, do CPPT e não respeitou, pelo que a notificação não é válida nem eficaz.

6.<sup>a</sup>

O Recorrente não foi notificado para a audiência prévia antes da decisão de aplicação de métodos indirectos, conduzindo essa falta de notificação à ilegalidade das liquidações, por vício de forma e de violação de lei, por preterição de uma formalidade que a lei exige.

7.<sup>a</sup>

O Recorrente também não foi notificado para a audiência prévia antes da conclusão do Relatório da Inspeção Tributária, conduzindo essa falta de notificação à ilegalidade das liquidações, por vício de forma e de violação de lei, por preterição de uma formalidade que a lei exige.

8.<sup>a</sup>

Em resumo: consideramos que não se verificavam os pressupostos da alínea b) do art.º 87.º e da alínea b) do art.º 88.º da LGT, para o recurso a métodos indirectos, que o Recorrente não foi validamente notificado para o início do procedimento de inspecção, não foi validamente notificado para apresentar a escrita, não foi validamente notificado para a audiência prévia antes da decisão de aplicação de métodos indirectos e ainda para a audiência prévia antes da conclusão do Relatório de Inspeção Tributária, tendo, assim, sido violados os artigos 38.º e 39.º, n.º 1 e art.º 60.º do RIT, artigos 36.º, n.º 1, 38.º, n.º 5 e 6, 39.º, n.º 3 e 5, do CPPT e o art.º 60.º da LGT.

Termos em que deverá o presente Recurso ser julgado procedente, revogando-se a decisão recorrida e substituindo-a por outra que mande anular as liquidações impugnadas (...)

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Exm. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal adere aos fundamentos da sentença, pelo que é de parecer que ela deve ser confirmada, negando-se provimento ao recurso.

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

2. Vem provada a factualidade seguinte:

«A)

Com data de 2001/11/12 foi enviado ao impugnante por carta registada para o Pátio da Quaresma n.º 4 R/C, 2810 Feijó, o ofício que o notifica para apresentação de escrita no dia 23 de Novembro de 2001 junto do Serviço de Prevenção e Inspeção Tributária 1, Serviço de Finanças de Almada 2, relativamente aos exercícios de 1997 e 1998, bem como todos os elementos relacionados com a actividade exercida (Cfr. fls 26 e 27 do processo administrativo – Vol. II).

B)

O ofício mencionado em A) foi devolvido ao Serviço de Finanças de Almada 2, em 28/11/2001 com a menção não reclamado (Cfr. fls 27 do processo administrativo - Vol. II).

C)

O impugnante foi objecto de uma acção de fiscalização ao exercício de 1997 e 1998, que decorreu entre 25/09/2001 a 12/10/2001, e, elaborado o Relatório de Inspeção Tributária, onde foram efectuadas correcções em sede de IVA, designadamente em 1998 foi corrigido com recurso a métodos indirectos o valor de €22.438,80 (Cfr. fls 8 e ss do processo administrativo - Vol. II).

D)

Foi enviado ao impugnante por carta registada para Pátio da Quaresma n.º 4 R/C, 2810 Feijó, o ofício n.º 10131 datado de 28/03/2002, que o notifica nos termos do art.º 60.º da LGT e art.º 60.º do RCPIT, para no prazo de 10 dias exercer direito de audiência sobre o Projecto de Conclusões do Relatório de Inspeção (Cfr. fls. 28 do processo administrativo - Vol. II).

E)

O ofício mencionado em D) foi devolvido em 11/04/2002 com a menção não reclamado (Cfr. fls 29 do processo administrativo - Vol. II).

F)

Em 30/08/2002 foi proferido despacho pelo Chefe de Divisão em substituição, por delegação do D.F. Setúbal onde consta que “Concordo. Proceda-se como se propõe. Face à verificação dos pressupostos previstos na alínea b) do art.º 87.º da Lei Geral Tributária e tendo em atenção a alínea b) do art.º 88.º da mesma Lei, (...) Face aos mesmos pressupostos e por remissão do art.º 84.º do Código do IVA fixo o imposto sobre o valor acrescentado em falta para o ano de 1998 no montante de 2049,12 Euros (410812\$00) conforme discriminação por períodos desenvolvida no ponto 1. 2.1.1. do Relatório.” (Cfr. fls 8 e ss do processo administrativo - Vol. II).

G)

O despacho mencionado em F) concordou com o parecer do coordenador da Inspeção Tributária que confirmou as conclusões e correcções propostas no Relatório de Inspeção Tributária mencionado em C), onde consta que “(...) Não foi localizado no seu domicílio conhecido nem respondeu à notificação que foi efectuada para o mesmo. Assim, face ao não cumprimento dos seus deveres de esclarecimento da sua situação tributária (art.º 75.º n.º 2-a da LGT) e recusa de exibição de escrita (art.º 88.º b) da LGT) procede-se à determinação do rendimento por métodos indirectos. (...) Notificado nos termos do art.º 60.º da Lei Geral Tributária e art.º 60.º do RCPIT do projecto de decisão e respectiva fundamentação (ofício n.º 10131), decorrido que se mostra o prazo de dez dias que lhe foi concedido sem que sobre o mesmo se tenha pronunciado, torna-se o mesmo definitivo, mantendo-se tudo o que nele havia sido relatado.”

H)

Foi enviado ao impugnante o ofício n.º 023723 de 03/09/2002 para Pátio da Quaresma n.º 4 R/C, 2810 Feijó, que o notifica que foi fixado IVA por métodos indirectos nos termos previstos nos art.ºs 87.º a 90.º da LGT por remissão do art.º 84.º do CIVA no montante global de 2.049,12, referente ao exercício de 1998 (Cfr. fls 10 a 11 do processo administrativo - Vol. 1).

I)

Do Relatório de Inspeção Tributária mencionado em C) consta ainda que “Efectuaram-se diligências no sentido de contactar o sujeito passivo na sua residência actual, conforme consulta efectuada ao sistema informático da DGCI (...) em 01.08.13 (Pátio do Quaresma n.º 4 R/C 2810 Feijó, o resultado das mesmas são considerados infrutíferos, uma vez que não foi possível o contacto com o cidadão em questão e consequentemente não foi conseguido a verificação dos elementos de escrita, dado que não foi possível a sua identificação e localização no local não prestado qualquer esclarecimento sobre o sujeito passivo. Sabe-se que (...) no local indicado como residência é efectivamente um pátio, (...) No entanto segundo elementos colhidos junto ao processo individual do agente económico a carta aviso enviado nos termos da alínea 1) do n.º 3 do art.º 59.º da Lei Geral Tributária e art.º 49.º do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária (RCPIT) esta não foi devolvida à D.D. Finanças de Setúbal (...)” (Cfr. fls 13 do processo administrativo - Vol II).

J)

Na sequência das correcções mencionadas em C) foram efectuadas as liquidações de IVA n.ºs liquidações de IVA de 1998 n.ºs 02294226 (€2.049,12) e n.º 02258929 (€9.486,84) e de juros compensatórios n.ºs 02294222 (€270,68), 02294223 (€242,22), 02294224 (€184,19), 02294225 (€56,44), 02258925 (€959,77), 02258926 (€1.308,87), 02258927 (€949,83) com data limite de pagamento voluntário até 2002/11/31 (Cfr. fls 14 e ss do processo administrativo - Vol. I)»

3.1. De acordo com a matéria de facto fixada na sentença recorrida, cronologicamente, a primeira ocorrência procedimental foi a acção de fiscalização que decorreu nos meses de Setembro e Outubro de 2001 – cfr. a alínea C) da matéria de facto.

Tratando-se de uma inspecção que envolvia «a verificação da contabilidade, livros de escrituração ou outros documentos relacionados com a actividade da entidade a inspecionar», na expressão do artigo 34º nº 1 do Regime Complementar do Procedimento de Inspeção Tributária aprovado pelo Decreto-Lei nº 413/98, de 31 de Dezembro (que passaremos a designar por RCPIT), como se extrai da factualidade dada por provada – designadamente, do relatório da inspecção que a sentença acolheu –, a acção de fiscalização devia ter lugar nas instalações ou dependências do impugnante, por força do mesmo artigo 34º nº 1.

Estamos, pois, perante um «procedimento externo de inspecção», tal qual é caracterizado pelo artigo 13º alínea b) do mesmo diploma.

Nos termos do artigo 49º nºs 1 e 2 do RCPIT o início deste procedimento deve ser notificado com uma antecedência mínima de cinco dias, mediante «carta-aviso». Depois, aquando do início da inspecção, é entregue ao sujeito passivo cópia da decisão que determinou a realização do procedimento de fiscalização, de acordo com o artigo 51º nº 1 do RCPIT.

Como notam DIOGO LEITE DE CAMPOS, BENJAMIM SILVA RODRIGUES e JORGE LOPES DE SOUSA, in LEI GERAL TRIBUTÁRIA comentada e anotada, 3ª edição, pág. 594, «a forma de notificação prevista neste artigo tem carácter especial em relação às previstas nos arts. 37.º e 41.º, pelo que o aqui estatuído prevalece sobre o preceituado naquelas normas nos pontos em que existir incompatibilidade».

A incompatibilidade a que se referem estes Autores aparenta existir, na medida em que no procedimento externo de inspecção a regra é que a notificação postal admitida pelo nº 1 do artigo 38º do RCPIT só tem lugar «em caso de impossibilidade de realização de notificação pessoal», como dispõe o nº 2 do mesmo artigo 38º.

Mas essa incompatibilidade não tem a extensão que à primeira vista pode parecer: é que, se o início da inspecção é anunciado mediante simples carta-aviso (que é um meio postal e não pessoal), logo no acto inicial da inspecção é efectuada uma notificação pessoal do sujeito passivo. Ou seja, a carta-aviso tem por função alertar o sujeito passivo para o início do procedimento, mas este começa com a sua notificação pessoal, conforme é regra geral.

O sistema legal pressupõe, portanto, o recebimento daquela carta-aviso e que, em consequência, o sujeito passivo se aprestou a acolher os inspectores; ou que, mesmo sem ter recebido a carta-aviso, se disponibilizou para o fazer, assim viabilizando a notificação pessoal.

Mas como trata a lei a hipótese de, apesar de recebida a carta-aviso, os fiscais, propondo-se iniciar a acção inspectiva, não encontrarem o sujeito

passivo, nem ninguém que disponibilize os indispensáveis elementos, ao deslocarem-se às suas instalações ou dependências?

Isso mesmo aconteceu no nosso caso. Tome-se este passo da sentença: «o impugnante foi procurado junto da sua residência que indicou como seu domicílio fiscal e o mesmo nunca foi encontrado, nem obtido quaisquer elementos para a sua localização, e, por outro lado, foi remetida carta aviso nos termos da alínea l) do n.º 3 do art.º 59.º da LGT e art.º 49.º do RCPIT que não foi devolvida».

3.2. Obviamente, constitui uma inutilidade anunciada o envio de uma carta dirigida a alguém para uma morada aonde o destinatário já foi procurado e não encontrado, nem sequer foi possível obter informação sobre aonde poderia sê-lo.

Numa situação como a provada neste processo, a notificação pessoal está inviabilizada, uma vez que não foi possível localizar o notificando.

Deste modo, a Administração, ao enviar a carta-aviso que a lei lhe impõe, e ao tentar o contacto pessoal com o sujeito passivo para dar início à inspecção – momento que, ainda de acordo com a lei, seria o próprio para lhe notificar pessoalmente o acto determinativo do procedimento –, fez tudo quanto lhe é exigido.

3.3. Além de defender que não foi validamente notificado para o procedimento de fiscalização – o que, com se viu, não é correcto –, o impugnante pretende que também não foi regular a notificação para apresentar a sua escrita.

No que a este ponto concerne, diz o impugnante que não foram respeitadas as normas dos artigos 36º n.º 1 e 39º n.ºs 3 e 5 do Código de Procedimento e de Processo Tributário (daqui em diante designado CPPT).

Pode, desde logo, notar-se que o artigo 36º n.º 1 do CPPT não é norma cujo campo de aplicação abranja o nosso caso, pois a sua previsão é limitada aos casos em que se trate de notificar actos «que afectem os direitos e legítimos interesses dos contribuintes».

Não é o caso de um acto que convida o contribuinte a apresentar a sua escrita, pois não tem esse acto, directamente, nenhuma virtualidade de afectação de tais direitos ou interesses. Deste modo, não há norma legal impositiva de aviso de recepção na carta registada dirigida ao contribuinte com vista à apresentação da sua escrita.

Quanto ao artigo 39º, n.ºs 3 e 5 do mesmo CPPT, não contem, igualmente, norma que nos interesse, pela razão acabada de apontar, pois os n.ºs 3 e 5 só regem os casos em que a carta registada é acompanhada de aviso de recepção. Daí que não houvesse, para a Administração, a obrigação de enviar uma segunda carta ao impugnante.

3.4. Afirma, ainda, o impugnante, a existência de vício de forma, por preterição de formalidade legal, consubstanciada em não ter sido convidado a pronunciar-se antes da conclusão do relatório da fiscalização.

A matéria de facto apurada a este respeito patenteia que foi enviada ao impugnante uma carta registada convidando-o a pronunciar-se sobre o projecto de conclusões do relatório de fiscalização, a qual veio devolvida com informação de que não fora reclamada na estação de correios.

O impugnante entende que, perante aquela devolução, era obrigatório o envio, no prazo de quinze dias, de nova notificação, nos termos do disposto no artigo 39º n.º 5 do CPPT.

Porém, como se disse anteriormente, este segundo envio só o impõe a lei quando a carta para notificação devolvida tenha sido enviada com aviso de recepção.

Não é o caso das notificações efectuadas no âmbito de procedimentos de fiscalização, as quais, nos termos do artigo 38º do RCPIT, devem ser pessoais. No nosso caso, como vimos, estando demonstrada a impossibilidade de proceder a notificação pessoal, restava a notificação postal, a fazer por carta registada simples, por força do disposto no artigo 38º n.º 1 do mesmo RCPIT.

E, na sequência da devolução de carta registada sem aviso de recepção, não impõem as normas invocadas pelo impugnante a expedição de nova carta.

Em súmula, ainda desta vez a administração não omitiu formalidade que a lei lhe impusesse.

3.5. O impugnante aponta, ainda, a existência de vício de forma, por preterição de formalidade legal, consubstanciada em não ter sido convidado a pronunciar-se antes da decisão de tributação por métodos indirectos, nos termos da alínea d) do n.º 1 do artigo 60º da Lei Geral Tributária (abreviadamente, LGT).

Quanto a este ponto, a matéria de facto apurada patenteia que, depois da carta registada que convidava o impugnante a pronunciar-se sobre o projecto de conclusões do relatório de fiscalização, só outra lhe foi enviada, informando-o de que o imposto fora fixado por métodos indirectos. Esta última carta presume-se recebida no terceiro dia após o registo.

O invocado artigo da LGT ocupa-se do princípio da participação – assim esclarece a sua epígrafe –, estatuidando o n.º 1 que a participação dos contribuintes se pode efectuar através do exercício do «direito de audição antes da decisão de aplicação de métodos indiciários».

Conforme inculca a letra da lei, não é este o único momento em que é possível assegurar a participação dos contribuintes na decisão de aplicação de métodos indirectos. Por isso o legislador não impôs a audição do contribuinte antes de tal decisão, apenas apontou que a participação do contribuinte podia concretizar-se mediante essa forma.

Ora, assim sendo, a audiência do contribuinte antes da decisão de aplicação de métodos indiciários não é imposta pela lei nos casos em que, antes, o contribuinte já teve a possibilidade de se pronunciar sobre a questão; designadamente, se foi objecto de uma acção de fiscalização, que culminou com um relatório no qual foi feita a proposta de tributação por métodos indirectos, e esse relatório lhe foi transmitido e sobre ele foi admitido a fazer-se ouvir.

É a situação que, no caso, se verifica: o «Projecto de Conclusões do Relatório de Inspeção» (cfr. a alínea D) da matéria de facto), contendo a proposta de tributação por métodos indirectos, foi transmitido ao impugnante, e este convidado a exercer o seu direito de audição sobre ele. Ou seja, a participação do impugnante na decisão que lhe respeitava, de apurar por métodos indiciários a sua matéria colectável, tornou-se possível com a notificação do projecto de conclusões do relatório da fiscalização, e o correspondente direito só não foi exercido por motivos próprios do impugnante, que não levantou a carta que, para o efeito, lhe foi enviada.

Esta interpretação da lei está, hoje, expressamente consagrada pelo artigo 40º da lei n.º 55-B/2004, de 30 de Dezembro de 2004, que deu nova redacção, com natureza interpretativa, à alínea d) referida. A dita alínea passou a ter a redacção seguinte: «Direito de audição antes da decisão de métodos indirectos, quando não haja lugar a relatório de inspecção» (sublinhado nosso).



3.6. Resta acrescentar que a questão suscitada nas conclusões 2ª, 3ª e 8ª, atinente à falta dos pressupostos para o recurso a métodos indirectos, não tem verdadeira autonomia.

O que o recorrente diz a este propósito tem a ver com as alegadas invalidade das notificações e falta de audição prévia, que não com os requisitos de que se ocupam os artigos 87º e 88º da LGT.

Radicando este vício na afirmada preterição daquelas formalidades, matéria que já foi por nós apreciada, não há lugar a que nos debruçemos, especificadamente, sobre ele.

Improcedem, pelo exposto, os fundamentos do recurso.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, negando provimento ao recurso, confirmar a sentença impugnada.

Custas a cargo da recorrente, com 1/6 (um sexto) de procuradoria.

Lisboa, 14 de Dezembro de 2005. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Pimenta do Vale* — *Vitor Meira*.

## Acórdão de 14 de Dezembro de 2005.

### Assunto:

*Conflito negativo de competência em razão do território. Acto do director da Direcção de Serviços dos Impostos de Selo e das Transmissões do Património. Extinção dos tribunais tributários de 1.ª instância.*

### Sumário:

I — *Nos termos do disposto no artigo 10.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 325/2003, de 29 de Dezembro, os processos que se encontravam pendentes nos respectivos tribunais tributários de 1.ª instância, à data da respectiva extinção, transitaram para o novo tribunal tributário da correspondente área de jurisdição.*

II — *Estando pendente no Tribunal Tributário de Lisboa um recurso contencioso em que é recorrido o director-geral dos Impostos, é territorialmente competente para dele conhecer o TAF de Lisboa e não o do Porto, onde a autoridade recorrida tem a sua sede.*

Processo n.º 708/05-30.

Requerente: IMOMURO — Sociedade Imobiliária, S. A.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 — Imomuro - Sociedade Imobiliária, SA -, pessoa colectiva n.º 503013790, com sede na Rua João Mendonça, n.º 505, Senhora da Hora, Matosinhos, requereu junto deste Supremo Tribunal a resolução do conflito negativo de competência suscitado entre os Mm.ºs Juizes

dos Tribunais Administrativos e Fiscais de Lisboa-2º Juízo e do Porto relativamente a um recurso contencioso de anulação de acto administrativo em matéria tributária, em que ambos atribuíram mutuamente a competência, negando a própria, para conhecer o referido recurso.

Ouvidas as autoridades judiciais em conflito, nos termos do disposto no artº 118º do CPC, nenhuma apresentou qualquer resposta.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de a competência caber ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa-2º Juízo.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2 – A questão agora suscitada consiste, assim, em saber quem é o Tribunal competente para apreciar e decidir um recurso contencioso de anulação do despacho do Director da Direcção de Serviços dos Impostos do Selo e das Transmissões do Património, interposto pela requerente, em 21/1/03, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa.

Desde logo, importa referir que o recurso contencioso a que nos temos vindo a referir e como vimos, foi interposto em 21/1/03, ou seja, no âmbito ainda da LPTA e do ETAF.

E nos termos conjugados dos artºs 62º, nº 1, al. e) e 63º, nº 1 deste último diploma legal, os recursos de actos administrativos respeitantes a questões fiscais para cujo conhecimento não sejam competentes o STA e o TCA, são da competência do tribunal da área da sede da autoridade que praticou o acto.

Ora, no caso em apreço e na altura, era o Tribunal Tributário de Lisboa.

Todavia e com a entrada em vigor do Decreto-lei nº 325/03 de 29/12 e nos termos do seu artº 10º, nº 1, com a entrada em vigor dos novos tribunais tributários, em 1/1/04, extinguíram-se imediatamente os anteriores, transitando os livros, processos e papéis findos, assim como os que se encontravam pendentes em cada tribunal tributário de 1ª instância à data da respectiva extinção, para o novo tribunal tributário da correspondente área de jurisdição (nº 2).

Assim, os processos pendentes nos juízos tributários de Lisboa e Porto são redistribuídos pelos tribunais tributários de Lisboa, Loures e Sintra e do Porto e Penafiel de acordo com as novas regras de competência territorial (nº 3).

Deste modo e de harmonia com os preditos preceitos legais, no caso em apreço o tribunal competente é o Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa e não o do Porto.

Na verdade, não apontando as novas regras de competência territorial para nenhum dos Tribunais de Loures e Sintra, já que o recorrente não reside na área de jurisdição de qualquer deles (cfr. artº 16º do CPTA), não é caso de ser redistribuído o processo, que deve prosseguir os seus termos no Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa, em cuja área de jurisdição está a sede da autoridade recorrida.

Aliás e neste sentido, se tem vindo a pronunciar, de forma pacífica e reiterada, esta Secção do STA (vide, entre outros, Acs. de 2/2/05, in recs. n.ºs 851/04 e 853/04; de 9/2/05, in rec. n.º 983/04 e de 23/2/05, in rec. n.º 1003/04, que temos vindo aqui a seguir de perto).

3 – Nestes termos, acorda-se em decidir o presente conflito no sentido de ser competente, em razão do território, para conhecer do recurso o Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa-2º Juízo.

Sem custas.

Lisboa, 14 de Dezembro de 2005. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Vitor Meira* — *Brandão de Pinho*.

## Acórdão de 14 de Dezembro de 2005.

### Assunto:

*Artigo 54.º do EBF. Isenção de contribuição autárquica.*

### Sumário:

- I — O artigo 54.º do EBF na redacção anterior à alteração efectuada pela Lei n.º 34-B/94 (O.E.95) não abrangia na isenção concedida os prédios construídos pelos contribuintes, mas apenas os que houvessem adquirido ao abrigo do sistema poupança-emigrante.*
- II — As normas que atribuem benefícios fiscais não são susceptíveis de interpretação analógica e a alteração operada por aquela lei não teve natureza interpretativa.*

Processo n.º 739/05-30.

Recorrente: Sudirector-Geral dos Impostos.

Recorrido: Carlos Alberto Pereira Viães.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Vítor Meira.

Carlos Alberto Pereira Viães apresentou no Tribunal Central Administrativo recurso contencioso de anulação do despacho do Subdirector-geral dos Impostos que, por subdelegação de competências, negou provimento ao recurso hierárquico que interpusera do despacho do chefe da repartição de finanças que indeferira um pedido de isenção de contribuição autárquica.

Tendo-se aquele Tribunal julgado hierarquicamente incompetente para conhecer do recurso, veio o Tribunal Administrativo e Fiscal de Braga, considerado competente, a conhecer do recurso, dando-lhe provimento, anulando o acto, vindo de tal decisão interposto o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo.

O recorrente, Subdirector Geral dos Impostos, formulou as seguintes conclusões:

1. Salvo melhor opinião, entende a autoridade administrativa que a sentença recorrida não só não faz uma correcta interpretação da lei, como incorre em erro na determinação da norma aplicável.

2. Incorre em erro na determinação da norma aplicável, quando aplica o artº54º do EBF na versão dada pela lei nº34-B/94 de 27/12, posterior à data da ocorrência dos factos determinantes, fazendo-o de forma retroactiva, logo ilegal, à luz do ordenamento jurídico vigente.

3. É que só a partir de 01/01/1995 é que a construção de prédios através do sistema “poupança-emigrante” passa a estar abrangida pela lei, para efeitos de reconhecimento pela entidade competente, do direito à isenção do pagamento de Contribuição Autárquica.

4. À data da conclusão das obras de construção em 29/09/1994, a redacção em vigor do artº54º do EBF, anterior à alteração da Lei Orçamental para 1995, abrange apenas a aquisição de prédios através do sistema “poupança-emigrante”, para efeitos de reconhecimento, pela entidade competente, do direito à isenção do pagamento de Contribuição Autárquica.

5. Tendo o prédio em causa, sido construído, mas não adquirido pelo recorrente, apenas se verificava, à data de conclusão das obras, em

29/09/1994, um dos pressupostos necessários à concessão da isenção pela Administração Fiscal: a utilização do sistema poupança-emigrante.

6. Por força do artº12º, nº1 do CC, a redacção do artº54º do EBF que se aplica, in casu, é aquela anterior à alteração da Lei do Orçamento de Estado para 1995, que restringia a possibilidade de concessão de isenção, aos prédios adquiridos através do sistema “poupança-emigrante”, pelo facto de à data de conclusão das obras (e de verificação dos pressupostos) ser esta a norma em vigor.

7. Finalmente, e de acordo com a redacção dada pela Lei do Orçamento de Estado para 1995, sendo a data relevante para a verificação dos pressupostos, a data da conclusão das obras de construção, que ocorreu, neste caso, antes da sua entrada em vigor, temos forçosamente de concluir que, por força do artº11º do EBF, não se verifica também o direito ao reconhecimento do benefício.

8. Pelo que da sentença recorrida, resulta também a violação do disposto no artº29º nº4 da CRP, que apenas prevê a retroactividade de normas penais de conteúdo mais favorável.

9. Também incorre a decisão recorrida em erro de interpretação, quando entende interpretar a norma do artº54º do EBF, na sua versão anterior a 1995, de modo a que o conceito de “aquisição” abranja o conceito de “construção”.

10. Tal interpretação viola o disposto no artº 9º do EBF, porquanto à interpretação das normas que concedem benefícios fiscais é expressamente proibida a interpretação analógica, ainda que seja admitida a interpretação extensiva.

11. O entendimento da decisão recorrida não pode colher, uma vez que busca sentidos que não encontram qualquer correspondência na letra da lei, ao alargar o conceito de “prédio adquirido” de forma a abranger o conceito de “prédio construído”.

12. A redacção introduzida pela Lei do Orçamento para 2005, inclui um novo pressuposto que antes não existia e ao qual um julgador ou intérprete médio não poderiam razoavelmente chegar sem ultrapassar os limites da interpretação.

13. A interpretação dada pela sentença, traduz-se numa tentativa de aplicar analogicamente a factos constituídos antes da sua entrada em vigor, o novo pressuposto constante da redacção do artº54º do EBF introduzida pela Lei nº39-B/94 de 27 de Setembro, o que em matéria tributária é manifestamente inadmissível, mais a mais tratando-se de normas de natureza excepcional como são aquelas contidas no EBF, que não comportam interpretação analógica, por força do artº9º.

O Recorrido contra-alegou, tendo formulado as seguintes conclusões:

1ª. Salvo melhor entendimento, considera o ora recorrido que bem andou a douta sentença ora em crise, que ao conceder provimento ao recurso contencioso de anulação interposto, fez uma correcta interpretação e aplicação do art. 9º e 54º do EBF, art. 9º e 13º do CC, não merecendo por isso qualquer tipo de censura ou reparo.

2ª. Com efeito o acto de construção de um imóvel, por administração directa ou contratada a terceiro, consubstancia um modo de adquirir o imóvel construído, uma vez concluída a obra, para efeitos do art. 54º nº 1 do EBF.

3ª. Não restam dúvidas por isso que o conceito de “imóveis adquiridos” quer significar um quadro geral susceptível nele se integrar um plúrimo número de actos jurídicos aquisitivos - cfr. art. 1316º do CC - nos quais se incluí a construção de um imóvel, podendo esta ser qualificada, dentro

das modalidades de aquisição traçadas pela doutrina, desenhadas na lei e acolhida pela jurisprudência, como aquisição originária pois o direito que se adquire surge “ex novo”, ou seja, o conjunto dos actos de execução material que envolvem a construção, são integrativos de um futuro direito subjectivo novo, um direito subjectivo patrimonial sobre o edifício construído. Quem constrói um edifício, vai adquirindo, à medida que a obra avança, os seus elementos integrantes, tijolos, cimento, areias, telhas e componentes portas, janelas, vidros, etc., e por isso o custo das partes, parece-nos, corresponderá ao preço da compra final do todo.

4ª. A douda sentença ora em crise de forma lapidar e cristalina sufragou correctamente o entendimento segundo o qual no conceito técnico/jurídico de “imóveis adquiridos” utilizado na norma em análise, se encontram necessariamente contidos os vários modos pelos quais se pode adquirir imóveis através do sistema poupança emigrante, entre os quais se inclui inequivocamente a construção de um imóvel.

5ª. É por isso totalmente descabido e infundado o entendimento da autoridade recorrente, vertido nas suas doudas alegações, que traduzem uma visão redutora do conceito “adquiridos” utilizado no art. 54º nº 1 do EBF, reconduzindo-o unicamente à compra e venda como modo de adquirir, ou seja, quem adquire pela compra um imóvel por via do sistema poupança emigrante goza de benefício fiscal, mas quem adquire por via da construção esse imóvel, já não goza de tal benefício fiscal. Como bem fundamenta a douda sentença recorrida, tal entendimento além de não ser juridicamente admissível, constituiria uma discriminação inaceitável entre os contribuintes - violador do princípio da igualdade - art. 13 da CRP, pois que, sem qualquer razão para tal, situações jurídica e substancialmente iguais, teriam tratamento fiscal diverso, o que com toda a certeza não foi vontade do legislador, que presume-se, consagrou as soluções mais acertadas e soube exprimir o seu pensamento em termos adequados. Cfr. art. 9º nº 3 do CC.

6ª. Mas mesmo que se considere que a letra da lei não contempla de forma expressa a situação “sub judice”, sempre teria de concluir-se que o pensamento legislativo não poderia ter sido o de restringir a aplicação da norma apenas ao caso de aquisição por meio de compra, quando o relevante e determinante era a utilização de sistema de poupança emigrante.

7ª. Como bem assinala a douda sentença ora em crise, seríamos apenas confrontados com uma desconformidade entre a letra da lei e a sua razão de ser, desconformidade essa que exigiria que o interprete procedesse a INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA por forma a estender a letra da lei até recobrir todas as situações contidas na sua razão de ser, todas as formas de adquirir que envolvessem a utilização de poupança emigrante, extraindo da norma um sentido normativo que nela se encontra contido ainda que implícita e/ou imperfeitamente expresso.

8ª. E não se diga, como defende erradamente a autoridade recorrente, que tal raciocínio envolve o recurso à analogia, pois que do que se trata é unicamente de interpretar a norma do art. 54º n 1 do EBF retirando dela um sentido normativo que nela se encontra implícito e não integrar qualquer lacuna ou caso omissio, pois a questão encontra-se perfeitamente regulamentada no preceito em análise.

9ª. Por outro lado o legislador levou a efeito uma verdadeira interpretação autêntica desta norma por via da L. n.º 39-B/94 de 27/12, já que tal diploma legal veio aditar ao elemento gramatical da norma em análise o conceito de “construídos” passando a nova redacção da norma a referir-se a “imóveis adquiridos ou construídos” interpretação esta levada a cabo através de um acto legislativo de valor igual nos termos

do art. 112º n.º 2 da C. R. P., por um órgão com competência legislativa própria, a Assembleia da República.

10ª. Tal alteração expressa, efectuada pelo legislador, corrobora que sempre foi sua vontade conceder o benefício de isenção da contribuição autárquica a todos os emigrantes que tenham adquirido, também por via da construção, um imóvel, desde que o tenham efectuado a partir de uma conta poupança emigrante e não apenas a partir de L. n.º 39-B/94 de 27/12, como erradamente é defendido nas doudas alegações da autoridade recorrida.

11ª. Lei interpretativa que é, a L. 39-B/194 de 27/12, integra-se na lei interpretada constituindo assim um todo unitário legal, nos termos do art. 13º n.º 1 do CC. A lei interpretativa projecta os seus efeitos sobre situações jurídicas passadas, com ressalva dos efeitos já produzidos, do trânsito em julgado de sentença, transacção ou acto de natureza análoga, ou seja, produz efeitos retroactivamente, desde o momento em que entrou em vigor a lei interpretada, aplicando-se por isso a todas as situações que se encontrem ainda em fase de resolução, mesmo aquelas em cujo facto tributário nasceu na vigência da primitiva redacção da lei interpretada pelo que a interpretação fixada por via legal, porque se funda no mesmo princípio contido na lei interpretada, apesar de posterior, sempre teria de regular o caso “sub judice” nos termos do art. 13º n.º 1 do CC.

12ª. Consequentemente, quer de acordo com a versão originária do art. 54º nº 1 do E.B.F, quer por via da interpretação extensiva quer com a sua versão interpretada fixada pela L. 39-B/94 de 27/12, o ora recorrido tem direito a estar isento de pagar imposto da contribuição autárquica por um período de 5 anos a contar de 1994 inclusive, ano da apresentação do pedido de inscrição, isto porque, preenche os requisitos dos quais a lei faz depender tal isenção, donde resulta que a douda sentença em crise, fez uma correcta e adequada interpretação e aplicação do art. 13º da CRP, art. 90º e 54º nº 1 do EBF conjugados com o art 9º e 13º do CC, pelo que não padecendo de qualquer vício deverá ser integralmente confirmada.

Pelo Exmo Magistrado do Ministério Público foi emitido parecer no sentido do provimento do recurso por apenas a aquisição onerosa de imóveis estar contemplada no artigo 54º do EBF e, em matéria de benefícios fiscais vigorarem os princípios da legalidade e da tipicidade.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

1. O Recorrente construiu de raiz um prédio urbano sito no lugar de Tuído, freguesia de Gandra, concelho de Valença, inscrito na respectiva matriz sob o artigo nº 872;

2. A construção do mencionado prédio foi concluída em 29/09/1994, tendo sido efectuada com utilização de fundos provenientes de contas poupança emigrante detidas pelo Recorrente;

3. Em 20/01/1995, o Recorrente solicitou o pedido de isenção de contribuição autárquica ao abrigo do artigo 54º do Estatuto dos Benefícios Fiscais;

4. Mediante despacho proferido em 20/11/1997 pelo Chefe do Serviço de Finanças Local, o requerimento anteriormente referido foi indeferido «em virtude de não ter apoio legal (cfr. art. 54º do estatuto dos benefícios fiscais não contemplar prédios construídos no ano de 1994)»;

5. Em 11/12/1997, o Recorrente interpôs recurso hierárquico, o qual veio a ser indeferido por despacho do Subdirector-Geral dos Impostos de 03/08/1999, aqui recorrido.

Assentes tais factos apreciemos o recurso.

A questão a decidir nos presentes autos prende-se com a interpretação a dar ao artigo 54º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) na redacção anterior à que lhe foi dada pela Lei 39-B/94 de 27/12 (Orçamento do Estado para 1995).

Dizia aquele artigo 54º, na parte que aqui interessa, o seguinte:

“Ficam isentos de contribuição autárquica os imóveis adquiridos, no todo ou em parte, através do sistema poupança-emigrante, por um período de cinco anos contados da aquisição, inclusive”.

Após a alteração referida, tal artigo passou a ter, quanto ao ponto, a seguinte redacção:

“Ficam isentos de contribuição autárquica os imóveis adquiridos ou construídos, no todo ou em parte, através do sistema poupança-emigrante, por um período de dez anos contados do ano da aquisição ou da conclusão das obras, inclusive”.

As diferenças entre estas duas redacções do mesmo normativo são pois, por um lado, o aumento do prazo de isenção, por outro a inserção na disposição da construção de imóveis.

A Administração Fiscal entendeu que a isenção para os imóveis construídos com os montantes do sistema poupança-emigrante só era aplicável aos casos posteriores a 1995. Por seu turno o contribuinte entende que quando a lei falava antes em imóveis adquiridos já nela se incluíam os que fossem construídos pelos requerentes.

Consideram-se benefícios fiscais, nos termos do artigo 2º do EBF, “as medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem. Como medidas excepcionais que são refere o mesmo Estatuto que as normas que os estabeleçam não são susceptíveis de integração analógica, embora admitam interpretação extensiva (artº 9º), e que o direito aos mesmos se deve reportar à data da verificação dos respectivos pressupostos (artº 11º).

A sentença recorrida, seguindo o raciocínio do então recorrente, considerou que se poderiam incluir na expressão “imóveis adquiridos” aqueles que fossem construídos directamente pelo requerente do benefício, invocando razões de lógica, de igualdade e de direito à habitação. Quanto a este último argumento diga-se desde já que se trata de um lapso do julgador pois que o imóvel em causa, como se vê do documento de fls. 24, se destinava a estabelecimento comercial.

No que tange aos demais argumentos também eles não podem proceder. Os benefícios fiscais são, como se refere no EBF, medidas excepcionais, sujeitas aos princípios da legalidade e da tipicidade, não podendo ser aplicados por analogia. Se o legislador determinou em 1989 que concedia o benefício a quem adquirisse imóvel nas condições que estabeleceu, não pode pretender-se que tinha em vista também quem construísse imóvel nas mesmas condições. Por isso, quando em 1994 alterou o artigo em causa para abranger a construção, não se pode pretender que o fez como norma interpretativa do que legislara cinco anos antes. Mesmo porque não faz qualquer referência a tal carácter interpretativo. O que aconteceu foi que considerou admissível a extensão dos benefícios aumentando o prazo para 10 anos e estendendo-o então aos imóveis construídos, assim alterando os pressupostos da isenção. Não existia nenhuma lacuna legal mas houve uma decisão do legislador que entendeu dever alterar a situação. Entrando esta alteração em vigor em 1995 e tendo a construção sido

concluída em 1994 torna-se evidente que a mesma não poderá beneficiar de isenção que a lei então em vigor não contemplava.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida e julgar improcedente o recurso contencioso.

Custas pelo recorrido na 1ª instância e neste Supremo Tribunal Administrativo, fixando em 50% a procuradoria.

Lisboa, 14 de Dezembro de 2005. — Vítor Meira (relator) — Baeta de Queiroz — Brandão de Pinho.

## Acórdão de 14 de Dezembro de 2005.

### Assunto:

*Limites do decreto regulamentar destinado a regulamentar um decreto-lei.*

### Sumário:

- I — Não pode o Governo, no uso dos poderes conferidos por um decreto-lei para o regulamentar, emitir um decreto regulamentar no qual exclui de previsão contida no articulado desse decreto-lei determinados sujeitos, sujeitando-os, por esta via, a taxas contributivas diversas das consagradas no diploma legal.
- II — Assim, é ilegal o artigo único do Decreto Regulamentar n.º 9/88, de 3 de Março, no segmento em que, acrescentando um n.º 2 ao artigo 4.º do Decreto Regulamentar n.º 75/86, de 30 de Dezembro, o fez em contrariedade com o disposto nos artigos 5.º e 6.º do Decreto-Lei n.º 401/86, de 2 de Dezembro, na medida em que nestas últimas normas se estabelece o regime contributivo aplicável a todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, e respectivas entidades patronais, e na norma regulamentar se quiseram excluir daquele regime algumas dessas entidades patronais e seus trabalhadores.
- III — Quer se atribua carácter interpretativo, quer se reconheça carácter inovador e revogatório ao referido Decreto Regulamentar n.º 9/88, ele será orgânica e materialmente inconstitucional, por violar o n.º 5 do artigo 115.º da CRP (na redacção de 1982) que proíbe que diplomas legislativos sejam interpretados ou revogados, em qualquer dos seus preceitos, por diplomas de natureza não legislativa.

Processo n.º 748/05-30.

Recorrente: Ministério Público e a A. A. Ferreira, S. A.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Pimenta do Vale.

Acordam nesta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 – A A Ferreira, SA, contribuinte com o nº 500.068.372, com sede em Vila Nova de Gaia e o Magistrado do Ministério Público, não se conformando com a sentença do Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela que julgou improcedente a impugnação judicial que aquela deduziu contra o acto de liquidação do Centro Regional de Segurança Social de Vila Real, referente a contribuições para a Segurança Social do mês de Novembro de 2002, no montante de €43.440,67, dela vêm interpor o presente recurso, formulando as seguintes conclusões:

#### RECURSO DO MINISTÉRIO PÚBLICO

1 - É ilegal o artigo único do Dec. Reg. Nº 9/88, de 03/03, no segmento em que, acrescentando um nº 2 ao art. 4º, do Dec. Reg. nº 75/86, de 30/12, o fez em contrariedade com o estatuído nos arts 5 e 6 do DL 401/86, de 02/12.

2 - Ilegalidade que se traduz na exclusão pela norma regulamentar de algumas entidades patronais e seus trabalhadores do regime legal (de Decreto Lei) que, sem vazios, estabelecia o regime contributivo aplicável a todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem e respectivas entidades patronais.

3 - A sentença recorrida não perfilhando tal entendimento violou, por erro de aplicação e de interpretação, os normativos citados.

4 - Pelo que deve ser revogada e substituída por outra que julgue procedente a acção, naquela parte; seja, tão só anulando-se o acto tributário na parte em que liquidou contribuições por aplicação de taxas superiores às previstas nos arts 5 e 6 do DL 401/86, de 02/12.

5 - Com o que se julgará procedente, como é de lei e justiça, o nosso recurso aqui interposto.

#### RECURSO DA A A FERREIRA

1ª O nº 2 do artigo 4º do Decreto Regulamentar nº 75/86, que foi introduzido pelo Decreto Regulamentar nº 9/88, é ilegal porque viola o nº 2 do artigo 5º do Decreto-Lei nº 401/86;

2ª Essa disposição regulamentar é também inconstitucional, por força do actual nº 6 do artigo 112º da Constituição (o então nº 5 do artigo 115º da Constituição).

3ª A douta sentença objecto do presente recurso jurisdicional, ao aplicar, *in casu*, o referido nº 2 do artigo 4º do Decreto Regulamentar nº 75/86, que foi acrescentado pelo Decreto Regulamentar nº 9/88, incorreu em erro de julgamento.

4ª A douta sentença fez essa aplicação, ao considerar que um acto de liquidação de contribuições para a segurança social baseado nesse nº 2 do artigo 4º é válido.

5ª O Supremo Tribunal Administrativo, já veio, em dezenas de outros recursos jurisdicionais interpostos de decisões do Tribunal Administrativo e Fiscal de Mirandela, reconhecer que a razão está com a ora Recorrente, (v.g. Procs. nº 297/04, nº 1360/04, nº 1280/04, nº 1292/04 – 2ª Secção)

Não houve contra-alegações.

O Exmº Procurador-Geral Adjunto emitiu duto parecer no sentido de ser concedido provimento ao recurso, sufragando-se, para o efeito, na jurisprudência desta Secção do STA, tirada a propósito de outros casos idênticos, que cita.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1. Em 9 de Dezembro de 2002, a Impugnante liquidou e pagou contribuições no montante de 43.440,67 euros respeitantes ao mês de Novembro de 2002 - fls. 13.

2. O montante impugnado constitui a diferença entre o montante que resulta da aplicação da taxa de 34,75 % às remunerações declaradas, e o que resulta aplicando a taxa de 29 % ou 32,5 % oportunamente pago pela Impugnante.

3. A Impugnação deduzida em 12-02-2003 - fls. 1.

3 – Uma vez que os recursos em apreço têm, no fundo, o mesmo objecto, passaremos a deles tomar conhecimento em conjunto.

A questão que constitui esse objecto consiste em saber qual a taxa devida à Segurança Social relativamente a trabalhadores agrícolas ao serviço da ora recorrente.

Sobre esta questão se debruçou já esta Secção do STA nos acórdãos de 13/10/04, in recs. nºs 311/04 e 332/04 e de 15/12/04, in rec. nº 313/04, bem como no Acórdão de 16/6/04, in rec. nº 297/04, cujas conclusões são idênticas às do presente recurso e que vamos aqui seguir de perto, não só por que concordámos com a sua fundamentação, mas também porque importa obter uma interpretação a aplicação uniforme do direito (cfr. artº 8º, nº 3 do CC).

Diz-se, então, neste último aresto que a censura feita à sentença recorrida diz apenas respeito ao julgamento feito sobre o vício de violação de lei imputado ao acto de liquidação.

E a propósito refere que “tal vício radica nas alegadas ilegalidade e inconstitucionalidade do nº 2 do artigo 4º do decreto regulamentar nº 75/86, introduzido pelo decreto regulamentar nº 9/88, de 3 de Março, por violação do artigo 5º do decreto-lei nº 401/86, de 2 de Dezembro, e 115º nº 5 da Constituição (actualmente, 112º nº 6).

Conforme se afirma na sentença recorrida, “defende a impugnante que a alteração do artigo 4º do Decreto Regulamentar nº 75/86 dada pelo Decreto Regulamentar nº 9/98, de 3 de Março, viola o nº 2 do artigo 5º do Decreto Lei nº 401/86, de 2 de Dezembro, face à definição restritiva do conceito de exploração agrícola”. E que o decreto regulamentar de 1998 modificou o falado decreto-lei, atentando contra o artigo 112º nº 6 da Constituição (ao tempo 115º nº 5).

Ora, a questão que está em causa na presente impugnação judicial é a de saber qual a taxa devida à Segurança Social relativamente a trabalhadores agrícolas ao serviço da impugnante, ora recorrente. A Segurança Social entendeu que essa taxa é de 34,75 %, já que se trata de trabalhadores que prestam serviço em explorações agrícolas destinadas essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituem, em si mesmas, objectivo da empresa empregadora, a recorrente. Esta, ao invés, defende que não há que distinguir em função da natureza ou dimensão da exploração agrícola em que se emprega o trabalhador. Assim, a taxa devida será, no seu caso, de 32,5 %, para trabalhadores diferenciados, e de 29 %, para trabalhadores indiferenciados.

Tudo está em saber se é legal e, portanto, pode ser aplicado pela liquidação impugnada, o disposto no artigo único do decreto regulamentar nº 9/88, de 3 de Março, no segmento em que alterou o artigo 4º do decreto regulamentar nº 75/86, de 30 de Dezembro, o qual, por sua vez, regulamentara o decreto lei nº 401/86, de 2 de Dezembro.

...O decreto-lei nº 81/85, de 28 de Março (mais tarde referido no decreto-lei nº 401/86, de 2 de Dezembro, e por ele não revogado), pre-

tendeu “definir o regime especial de segurança social dos trabalhadores das actividades agrícola, silvícola e pecuária”, tal como se pode ler no sumário publicado no respectivo “Diário da República”.

Sumário que não reflecte toda a realidade, pois a ambição do diploma é mais vasta: além de aproximar do regime geral o regime especial da segurança social “das pessoas que trabalham em actividades agrícolas”, alarga consideravelmente o universo dos trabalhadores agrícolas por conta de outrem (que são os que aqui nos interessam) que coloca ao abrigo do regime geral de segurança social, deixando submetidos ao regime especial, apenas “a generalidade dos trabalhadores eventuais e os trabalhadores por conta própria na agricultura, silvicultura e pecuária de baixos rendimentos”. Quanto aos “trabalhadores por conta de outrem, alargaram-se as categorias de trabalhadores agrícolas que por ele “regime geral” são abrangidos, englobando, de entre os trabalhadores por conta de outrem, aqueles que o são por forma mais caracterizada ou regular” (do preâmbulo do diploma). Assim é que o artigo 3º, conjugado com o artigo 2º nº 2, ambos do falado decreto-lei, definiu como abrangidos pelo regime geral “os trabalhadores ao serviço da exploração agrícola que sejam trabalhadores agrícolas permanentes, independentemente da natureza e dimensão da exploração agrícola”; os “que exerçam profissão para cujo exercício se exijam habilitações técnico-profissionais especializadas”; os “que exerçam profissão comum a outras actividades económicas”; os “que prestam serviços às empresas” “que se dediquem à produção da pecuária, da horto-fruticultura, da floricultura, da avicultura e da apicultura, em que a terra tem como função predominante o suporte de instalações e cujos produtos se destinam ao mercado comercial ou industrial”; e os “que, sendo profissionalmente indiferenciados, prestem serviço, embora a título eventual, a empresas individuais ou colectivas com 5 ou mais trabalhadores permanentes”.

Abrangidos pelo “regime especial de segurança social das actividades agrícolas” ficaram, nos termos do artigo 8º do diploma, “os trabalhadores por conta de outrem que prestem serviço em explorações agrícolas que não sejam, por essa mesma actividade, abrangidos pelo regime geral”; os demais a que o artigo se refere não interessam ao nosso caso, por se não tratar de trabalhadores por conta de outrem, mas de produtores agrícolas e seus familiares ou equiparados.

Ainda com interesse para o presente processo, pode notar-se que não há, no decreto-lei de 1985, uma definição do que sejam trabalhadores agrícolas - para além do que consta do já transcrito artigo 3º -, e que o diploma abrange, de acordo com o artigo 2º, no conceito de actividade agrícolas, a silvicultura e pecuária, bem como “as empresas, e respectivos trabalhadores, que se dediquem à produção da pecuária, da horto-fruticultura, da floricultura, da avicultura e da apicultura, em que a terra tem como função predominante o suporte de instalações e cujos produtos se destinam ao mercado comercial ou industrial”.

A fixação das taxas contributivas devidas pelos trabalhadores agrícolas e respectivas entidades patronais foi deixada para o decreto regulamentar publicado na mesma data sob o nº 19/85.

...Quando, mais de um ano volvido, o legislador voltou a intervir neste campo, estavam abrangidos pelo regime geral de segurança social cerca de 100.000 trabalhadores agrícolas, e mantinham-se enquadrados no regime especial cerca de 510.000, a acreditar na notícia dada no preâmbulo do decreto-lei nº 401/86, de 2 de Dezembro.

Intenção confessa deste diploma é fazer cessar o regime especial, que já no preâmbulo do decreto-lei nº 81/85 se afirmava de “natureza residual”,

e no respectivo artigo 2º nº 2 se dizia ser de “natureza transitória”, incorporando os trabalhadores agrícolas no regime geral de segurança social.

Atendendo, porém, às perturbações que presumiu poder causar a “sectores economicamente mais débeis” “uma brusca subida dos encargos sociais”, contrapartida necessária da “elevação qualitativa e quantitativa das prestações a que os trabalhadores agrícolas passam a ter direito”, o diploma adoptou medidas tendentes a atenuá-las, entre elas a fixação, relativamente às entidades patronais agrícolas, transitoriamente, da menor das taxas contributivas do regime geral (ao tempo, 21 %), e diminuiu a taxa relativa aos trabalhadores por conta de outrem já então abrangidos pelo regime geral.

No artigo 5º fixa o regime contributivo dos trabalhadores agrícolas por conta de outrem, permanentes, independentemente da natureza e dimensão da exploração agrícola; e dos que, sendo profissionalmente indiferenciados, prestem serviço, embora a título eventual, a empresas individuais ou colectivas com 5 ou mais trabalhadores permanentes. A taxa global, a ser gradualmente atingida até 1993, em termos a regulamentar, é de 29 %, dos quais 21 % cabem às entidades patronais.

No artigo 6º estabelece-se o regime contributivo dos outros trabalhadores agrícolas por conta de outrem: os que exerçam profissão para cujo exercício exijam habilitações técnico-profissionais especializadas; os que exerçam profissão comum a outras actividades económicas; e os que prestem serviço às empresas que se dediquem à produção da pecuária, da horto-fruticultura, da floricultura, da avicultura e da apicultura, em que a terra tem como função predominante o suporte de instalações e cujos produtos se destinam ao mercado comercial ou industrial. A taxa é de 32,5 %, dos quais 23 % a cargo das entidades patronais.

Todo o articulado do diploma se refere a “trabalhadores que exerçam actividades agrícolas”, ou a “trabalhadores agrícolas”, encontrando-se, no artigo 6º, referência “aos trabalhadores por conta de outrem de explorações agrícolas”. As respectivas entidades empregadoras são designadas por “entidades patronais” tal como, aliás, já acontecia com o decreto-lei nº 81/85.

Por último, o artigo final estabelece que o diploma “será objecto de regulamentação por decreto regulamentar”.

...Decreto regulamentar esse que viria a ser publicado em 30 de Dezembro seguinte, e a que coube o nº 75/86.

Trata-se, como todos os regulamentos, de um acto normativo, o que vale por dizer que não é, nem um acto legislativo, de força igual à de lei, nem um acto administrativo - embora seja emitido exercício da função administrativa, o que logo aponta no sentido de se tratar de actividade que tem de ser levada a cabo sob dependência da lei, pois toda a actividade administrativa é subordinada à lei.

Como se sabe, a Constituição da República Portuguesa - ao tempo artigo 202º - permite ao Governo, no exercício da função administrativa, “fazer os regulamentos necessários à boa execução das leis”. Independentemente de saber se autorizam, ou não, os regulamentos independentes, o certo é que o regulamento que nos ocupa é de execução, ou seja, acessório e executivo da lei, na medida em que o próprio legislador do decreto-lei nº 401/86 o mandou emitir para regulamentar o regime desse diploma legislativo. O que significa que este regulamento não só não pode contrariar a lei formal, tal qual acontece com qualquer regulamento, como, sendo complementar do referido decreto-lei, não pode ir além de dar-lhe execução, concretizando e precisando o regime nele estabelecido, mas

não podendo, ele mesmo, fixar, de modo independente, um regime legal que vá além do contido no diploma legal regulamentado.

Dentro do papel que assim atribuímos a este decreto regulamentar nº 75/86 cabem, pois, algumas das definições que nele encontramos e estavam ausentes do decreto-lei nº 401/86, úteis para a aplicação deste: entre elas, as de “regime geral” e “regime especial”, “regime geral dos trabalhadores por conta de outrem”, e de “trabalhadores por conta de outrem”.

Mas nada nele se vislumbra que não caiba dentro da função de execução do diploma legal regulamentado.

...Veio o Governo dizer, tempo volvido, que a aplicação deste diploma regulamentar suscitava “alguns pontos de dúvida que importa clarificar”, um deles respeitante “ao enquadramento da actividade desenvolvida pelos trabalhadores ao serviço de empresas do sector secundário que, paralelamente, se dedicam à produção agrícola de matérias-primas para fornecimento e manutenção de indústrias transformadoras, ultrapassando o âmbito do sector primário da produção agrícola”. E, para clarificar as dúvidas, aprovou novo decreto regulamentar, publicado em 3 de Março do ano seguinte, sob o nº 9/88.

Não parece que haja obstáculo legal a este procedimento do Governo, ao reiterar o uso do poder regulamentar que lhe conferira o artigo 12º do decreto-lei nº 401/86. Mas é claro que também relativamente ao novo regulamento se mantinha a subordinação à lei, nos precisos termos em que pudera o Governo emitir o decreto regulamentar nº 75/86.

No artigo 4º nº 2 do decreto regulamentar nº 9/88 exclui-se da noção de “explorações agrícolas para efeito deste diploma as que se destinem essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituam, em si mesmas, objectivos dessa empresa”.

Explicando-se, no preâmbulo, a razão de ser da disposição: é que “no fundo, o objectivo das referidas explorações é coincidente com as finalidades das empresas transformadoras, em que, afinal, se integram” aquelas empresas, assim se “ultrapassando o âmbito do sector primário da produção agrícola”. Sector primário que, recorde-se, è o visado pelo conjunto normativo a que nos vimos referindo, dominado pela preocupação de integrar no regime geral de segurança social os trabalhadores agrícolas, fazendo-os beneficiar de uma melhoria do esquema de prestações sociais, a que corresponde a contrapartida da subida do nível contributivo exigido, quer aos trabalhadores, quer às entidades suas empregadoras. Foi considerando as características dos beneficiários e da actividade agrícola em que se empregam - designadamente, a debilidade económica do sector e seus trabalhadores - que, para não causar perturbações excessivas, foram tomadas as já referidas medidas transitórias, no concernente ao regime contributivo. Medidas essas que o decreto regulamentar nº 9/88 entendeu não se justificarem naqueles casos em que se trata de trabalhadores agrícolas ao serviço de empresas do sector terciário, que exercem a actividade agrícola com vista a obterem através dela a matéria-prima para a respectiva transformação.

...Defende a recorrida, e acolheu a sentença agora posta em crise, que, ao assim proceder, o regulamentador não restringiu o âmbito de aplicação do diploma legal regulamentado, pois ele continua a aplicar-se a todos os trabalhadores agrícolas, tal qual são definidos pelo artigo 5º nº 2 do decreto-lei nº 401/86. Nos termos deste artigo, a definição de trabalhadores agrícolas é independente da “natureza e dimensão da exploração agrícola” em que se ocupam. E o regulamento não limitou quanto a este ponto, isto é, não veio confirmar a aplicação do regime consagrado no decreto-lei aos trabalhadores (agrícolas) de explorações

com determinada natureza ou dimensão. O que fez foi definir o que não se considera exploração agrícola, que é matéria que não ocupara o legislador de 1986.

Ou seja, a estes trabalhadores, embora funcionalmente agrícolas, pela natureza da sua actividade, não se aplica o regime transitório da taxa contributiva do regime geral mais baixa, dado que o sector em que se inserem as entidades empregadoras, não sendo o primário, mas o terciário, e não se lhe reconhecendo as mesmas debilidades que àquele se identificaram, não sofrerá, com o esforço contributivo exigido, as perturbações que se anteviram quanto a sectores mais débeis, e que levaram o legislador a minimizá-las, estabelecendo um regime de transição, com a subida gradual desses encargos.

Deste modo, o decreto regulamentar nº 9/88 não fez nenhuma restrição ao âmbito de aplicação do decreto-lei nº 401/86, apenas concretizou a abrangência da taxa reduzida.

Por tudo isto, nenhuma contrariedade se observa entre o artigo 4º nº 2 do decreto regulamentar nº 75/86, na redacção dada pelo artigo único do decreto regulamentar nº 9/88, e o artigo 5º nº 2 do decreto-lei nº 401/86.

E, pelas mesmas razões, não se acolhendo que o decreto regulamentar haja alterado o decreto-lei que regulamentou, não sofre de ilegalidade, por violação do artigo 3º do Código do Procedimento Administrativo, ou inconstitucionalidade, por ofensa ao artigo 266º nº 2 da Constituição.

...Não parece de sufragar o entendimento adoptado pela sentença recorrida.

O que está em causa é saber se o regime contributivo fixado no decreto-lei nº 401/86 - e já vimos ser ele mais favorável do que o geral - se aplica, ou não (neste último caso, negativo, por força do diploma regulamentar de 1988), a trabalhadores agrícolas de empresas do sector secundário, e a elas mesmas, quando a actividade agrícola desenvolvida vise a produção de matérias-primas para fornecimento e manutenção de indústrias transformadoras.

Ora, os já apontados artigos 5º e 6º do decreto-lei nº 401/86 definem, sem deixar espaços vazios, os regimes contributivos para a segurança social de todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, e repartem o correspondente esforço entre o trabalhador e a respectiva entidade patronal.

Como assim, com a entrada em vigor do decreto-lei, em 1 de Janeiro de 1987 (cfr. artigo 12º), a recorrente passou a estar obrigada aos respectivos descontos nos salários dos seus trabalhadores agrícolas, e à sua entrega nos cofres da previdência, conjuntamente com a contribuição a seu cargo.

Evidencia-se, assim, que, neste ponto, a lei não carecia de regulamentação.

O que aconteceu com a publicação do decreto regulamentar nº 9/88 foi, afinal, a alteração do regime contributivo a que até então estava sujeita a recorrente, tal como os seus trabalhadores agrícolas. Modificação que decorreu desse decreto regulamentar, o qual, todavia, não podia dispor contra o decreto-lei nº 401/86, nem, sequer, para além dele, pois o administrador não dispunha de credencial, emitida pelo legislador, para estabelecer, ele mesmo, o regime contributivo aplicável, ou, sequer, o universo subjectivo por ele atingido.

A matéria que o diploma legal, por si só, já disciplina, sem necessidade de regulamentação, não pode ser contrariada pelo regulamento, nem este poderá estabelecer em matérias de que se não ocupe a lei, tendo que limitar-se ao necessário para assegurar a sua execução.

E o certo é que o diploma legal aqui regulamentado não consagra vários regimes contributivos conforme seja principal ou acessória a actividade agrícola desenvolvida pelas entidades patronais dos respectivos trabalhadores.

Não podia, pois, um regulamento intervir nesse domínio, alterando o regime contributivo fixado nas normas legais a que era suposto dar mera execução, relativamente a certas entidades patronais e aos seus trabalhadores.

E foi o que aconteceu, pela já apontada via indirecta: sem que se tenham, através do regulamento, alterado as taxas contributivas, excluiu-se do universo dos contribuintes que a elas estavam sujeitos uma parte deles - os trabalhadores empregues em explorações agrícolas que se destinem essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituam, em si mesmas, objectivos de empresas do sector secundário, e as próprias empresas. E fez-se isso mediante uma curiosa afirmação: não se consideram explorações agrícolas determinadas explorações agrícolas - só para efeitos do diploma, claro...

Assim, e ao contrário do que mais tarde viria a afirmar o despacho 84/SESS/89, de 22 de Junho de 1989, publicado na II série, de 14 de Julho seguinte, do Diário da República, o decreto regulamentar em apreciação não se limitou a interpretar a lei. Ao definir, restritivamente, o conceito de "explorações agrícolas", introduziu uma nova configuração, que o texto do decreto-lei não comportava, com consequências em relação às taxas aplicáveis aos contribuintes envolvidos nessa inovadora delineação.

Conforme se viu, o decreto-lei n.º 401/86, de acordo com o seu artigo 1.º, ocupa-se "das pessoas que trabalham em actividades agrícolas", que o artigo 2.º recorta de modo assaz amplo, considerando como tal a silvicultura e a pecuária, e abrangendo "as empresas, e respectivos trabalhadores, que se dediquem à produção da pecuária, da horto-fruticultura, da floricultura, da avicultura e da apicultura, em que a terra tem como função predominante o suporte de instalações e cujos produtos se destinam ao mercado comercial ou industrial". Abrange, pois, todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, independentemente do tipo de exploração agrícola em que se ocupem, e o destino dado à respectiva produção, e todas as suas entidades patronais.

É verdade que o n.º 2 do artigo 4.º do decreto regulamentar n.º 75/86, na redacção dada pelo decreto regulamentar n.º 9/88, ao distinguir entre as entidades patronais que se inserem no sector primário e aquelas que se integram no sector terciário, ainda que empregadoras, também, de trabalhadores agrícolas, parece, até, concretizar os intentos do diploma legal regulamentado, expressos no seu preâmbulo: diminuir o impacto causado a um sector economicamente débil pela súbita imposição de um regime contributivo mais exigente. A contrario, dir-se-á, não há que ter igual cuidado relativamente a outro sector de actividade.

Mas não pode acolher-se esta ideia.

O que ao titular do poder regulamentar cabe regulamentar é a disciplina legal contida no diploma regulamentado, de modo a permitir a sua aplicação prática. Não é a ele, mas ao próprio legislador, que cumpre concretizar as intenções afirmadas no preâmbulo da lei. Esse preâmbulo ilumina o regulamentador para melhor interpretar o espírito da lei, mas seria perverso que lhe fosse permitido usá-lo para se afastar da disciplina estabelecida no texto da lei, a pretexto de melhor atingir as intenções expressas na sua parte preambular.

E, no nosso caso, como se viu, o regime contributivo está fixado no articulado do decreto-lei n.º 401/86 para todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, e para todas as sus entidades patronais, sem qualquer distinção (e, menos, exclusão) assente no destino dado à produção, ou na intenção com que é feita, ou na primacialidade ou secundaridade da exploração agrícola enquanto actividade empresarial. O que parece dever, antes, ser interpretado no sentido de que o legislador entendeu que mereciam o benefício de suportar as taxas contributivas transitória-mente inferiores às normais, todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, independentemente daquele para quem trabalham, e todas as entidades que se dedicam à exploração agrícola, nela empregando trabalhadores, e não só aquelas que fazem dessa exploração a sua actividade principal. E que foi assim mesmo que quis concretizar, e concretizou, o princípio declarado no preâmbulo do diploma.

Ao contrário do que pretendeu fazer o titular do poder regulamentar que emitiu o decreto regulamentar n.º 9/88.

Temos, pois, que, ao invés do que decidiu a sentença impugnada, é ilegal o artigo único do decreto regulamentar n.º 9/88, de 3 de Março, no segmento em que, acrescentando um n.º 2 ao artigo 4.º do decreto regulamentar n.º 75/86, de 30 de Dezembro, o fez em contrariedade com o disposto nos artigos 5.º e 6.º do decreto-lei n.º 401/86, de 2 de Dezembro, na medida em que nestas últimas normas se estabelece o regime contributivo aplicável a todos os trabalhadores agrícolas por conta de outrem, e respectivas entidades patronais, e na norma regulamentar se quiseram excluir daquele regime algumas dessas entidades patronais, e seus trabalhadores.

Ilegalidade essa que torna ilegal o acto tributário que dela fez aplicação, e que no presente processo vem impugnado".

4 – Quanto à questão de constitucionalidade suscitada na conclusão 2.ª da motivação da recorrente impugnante, esta Secção do STA já se pronunciou no sentido da inconstitucionalidade orgânica e material do Decreto Regulamentar n.º 9/88 de 3/3, por violação do art.º 115.º, n.º 5 da CRP redacção de 1982 (actualmente art.º 112.º, n.º 6 na redacção de 1997), na medida em que "é inequívoco que o n.º 2 do art. 4.º do Decreto Regulamentar n.º 75/86, introduzido pelo Decreto Regulamentar n.º 9/88, ao excluir do âmbito do Decreto-lei n.º 401/86 as explorações agrícolas "que se destinem essencialmente à produção de matérias-primas para indústrias transformadoras que constituam, em si mesmas, objectivos dessas empresas", tem um alcance restritivo que não tinha este último diploma.

Nestas condições, tem de concluir-se que esta nova redacção, quer se lhe atribua carácter interpretativo quer se lhe reconheça carácter inovador e revogatório do anteriormente vigente, sempre será orgânica e materialmente inconstitucional, pois viola aquele n.º 5 do art. 115.º da C.R.P. que, proíbe que diplomas legislativos sejam interpretados ou revogados, em qualquer dos seus preceitos, por diplomas de natureza não legislativa e altera, sem credencial parlamentar, a incidência subjectiva daquele regime especial de contribuições para a Segurança Social, matéria esta que se englobava na reserva relativa de competência legislativa da Assembleia da República (arts. 168.º, n.º 1, alínea i) e 106.º, n.º 2, da C.R.P. na redacção de 1982)" (vide acórdãos de 23/2/05, in rec. n.º 1.283/04 e de 2/3/05, in rec. n.º 1.286/04, citados pelo Exm.º Procurador-Geral Adjunto no seu douto parecer).



5 – Nestes termos, acorda-se em conceder provimento aos recursos, revogar a sentença recorrida e, julgando procedente a impugnação, anular o acto tributário impugnado.

Sem custas.

Lisboa, 14 de Dezembro de 2005. — *Pimenta do Vale* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Vítor Meira*.

## Acórdão de 14 de Dezembro de 2005.

### Assunto:

*Incompetência do STA em razão da hierarquia. Questão de facto.*

### Sumário:

*I — Se nas conclusões das alegações de recurso são vertidos factos é competente para dele conhecer o Tribunal Central Administrativo e não o Supremo Tribunal Administrativo, independentemente do relevo de tais factos na solução jurídica.*

*II — Na verdade, a competência do Tribunal, em razão da hierarquia, tem a ver com o quid disputatum e não com o quid decisum.*

*III — Se o recorrente alega factos que não foram levados ao probatório é competente para conhecer do recurso o Tribunal Central Administrativo.*

Processo n.º 868/05-30.

Recorrente: Américo Moreira Saraiva.

Recorrida: Fazenda Pública.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. **AMÉRICO MOREIRA SARAIVA**, identificado nos autos, impugnou judicialmente, junto do então Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, a liquidação de IVA e juros compensatórios.

O Mm. Juiz do TAF de Lisboa julgou a impugnação improcedente.

Inconformado, o impugnante interpôs recurso para este Supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. O recorrente adquiriu várias viaturas em Itália e não forneceu quaisquer elementos para que se pudesse determinar o imposto a liquidar.

2. Todas as viaturas eram usadas e tinham mais de 6.000 Kms, estando isentas de IVA., nos termos do art. 6.º do RITI.

3. O recorrente praticou um único acto de comércio, e residia em Itália, local onde liquidou o respectivo imposto.

4. Em face do tipo de viaturas usadas, não estava o recorrente obrigado a liquidar o imposto nos cofres do Estado, por força do disposto nos art.ºs 19.º e 26.º do CIVA e art.ºs 1.º, al. b) e 6.º, n. 2 do RITI.

5. Das liquidações impugnadas de que se recorre, ao terem sido julgadas improcedentes por não provadas, não tendo sido anuladas, foi violada a lei.

6. Resulta dos documentos juntos aos autos e outros que agora se juntam, e que também integram os autos, que foi praticado um único acto de comércio, que o recorrente vivia em Itália, e que os veículos tinham mais de 6.000 Kms, o que é, de per si, mais que suficiente para mandar anular as notas de liquidação de 1995.

7. Ao não ter decidido no sentido de anular as referidas notas de liquidação de 1995, o tribunal “a quo” violou a lei por errada interpretação e aplicação dos art.ºs 19º e 26º do CIVA e o art. 6º, n. 2 do R.I.T.I..

8. Deverá pois ser dado provimento ao presente recurso, revogando-se a dita sentença recorrida e decidindo-se pela procedência da impugnação, anulando-se as liquidações impugnadas, com as legais consequências.

Não houve contra-alegações.

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

O recorrente discorda

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

2. Importa apreciar, antes do mais, a questão prévia suscitada pelo EPGA.

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

Vejamos então.

Dispõe o art. 32º, al. b) do citado ETAF:

“Compete à Secção de Contencioso Tributário conhecer:

“... ”

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

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

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

Vejamos então.

Escreve o EPGA:

“Como se constata das alegações das alegações de recurso ... o recorrente ... vem aduzir nova matéria de facto, juntando e invocando novos documentos ... e ainda pondo em causa, quer nas conclusões quer nas alegações de recurso, os juízos de apreciação da prova feitos pelo tribunal recorrido ...”.

Que dizer?

É inequívoco desde logo que, quando o recorrente sustenta que residia em Itália (daí retirando dadas consequências jurídicas) faz referência a um facto que não logra rasto no probatório.

E é irrelevante dizer que tal asserção resulta de facto constante de documento junto aos autos nas alegações de recurso, dado que não é

este Supremo Tribunal que faz a apreciação da matéria de facto, ainda que constante de documentos juntos aos autos.

Também a referência a viaturas com mais de 6.000 kms. não obtém tradução expressa no probatório.

Vale isto por dizer que o recorrente traz novos factos à apreciação do Tribunal...

Dito por outras palavras: há efectivamente matéria de facto a apreciar no recurso.

E como, por outro lado, a competência do Tribunal se afere pelo *quid disputatum* e não pelo *quid decisum* importa apreciar aquela matéria de facto. E isto independentemente dessas questões de facto serem ou não relevantes para a solução jurídica da causa. É que o Tribunal *ad quem* define primeiro a sua competência em face das conclusões das alegações, e, só depois de definida a sua competência é que, se competente, avança para a solução da questão que lhe é posta.

Assim, e porque o recurso versa também matéria de facto, não é este Supremo Tribunal o competente para o apreciar, mas sim o Tribunal Central Administrativo – Sul, face aos normativos legais atrás citados.

3. Face ao exposto, acorda-se em julgar este Supremo Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso interposto.

Custas pelo recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 100 € e a procuradoria em 40%.

- ... -

Após trânsito em julgado da presente decisão, remetam-se os autos ao TCA – Sul, como vem requerido.

- ... -

Lisboa, 14 de Dezembro de 2005. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Vítor Meira* — *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 14 de Dezembro de 2005.

### Assunto:

*Recurso de decisões proferidas em processo judicial. Oposição de decisões. Artigo 280.º, n.º 5, do CPPT.*

### Sumário:

- I — *Os requisitos da espécie de recursos jurisdicionais constantes do artigo 280.º, n.º 5, do CPPT são definidos através das expressões «mesmo fundamento de direito», «solução oposta» e «ausência substancial de regulamentação jurídica», que são os mesmos utilizados no ETAF para os recursos com fundamento em oposição de julgados pelo que se deve concluir que se pretendeu adoptar globalmente os requisitos deste último tipo de recursos.*
- II — *Assim, para que exista oposição, é necessária tanto uma identidade jurídica como factual, que, por natureza, se aferem pela análise do objecto das decisões em confronto.*

III — *Inexiste tal oposição se todas as decisões foram unânimes quanto à obrigatoriedade da efectivação de notificação de liquidação adicional de IRS (2001) por carta registada com aviso de recepção mas só a decisão recorrida se pronuncia quanto à degradação de tal formalidade essencial em não essencial, dada a recepção da carta pelo contribuinte.*

IV — *Pelo que, em tal circunstancialismo e admitido o recurso no tribunal a quo, não deve o tribunal ad quem dele tomar conhecimento.*

Processo n.º 870/05-30.

Recorrente: Albino José Ferreira Pimentel Ramos.

Recorrido: Fazenda Pública.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

ALBINO JOSÉ FERREIRA PIMENTEL RAMOS recorre da sentença do TAF de Lisboa que julgou «totalmente improcedente» a oposição fiscal que deduzira à execução fiscal pendente para cobrança coerciva do IRS de 2001, no montante de €346,36.

Fundamentou-se a decisão, em que, devendo a liquidação em causa ser notificada por carta registada com aviso de recepção - art. 38.º, n.º 1 do CPPT (anteriormente art. 65.º, n.º 1 do CPT) - por se tratar de acto que altera a situação tributária do contribuinte e tendo-o somente sido por carta registada simples, todavia, a respectiva preterição de formalidade legal «degradou-se em não essencial, uma vez que a AT demonstrou que houve recebimento da carta».

O recorrente formulou as seguintes conclusões:

«I - No caso sub iudice, a liquidação de IRS relativo ao exercício de 2001, é susceptível de alterar a situação do contribuinte, pelo que a sua notificação tinha que ser pessoal, na modalidade de carta registada com aviso de recepção, conforme previsto no referido preceito legal e no artigo 139.º do CIRS (na redacção anterior à Lei n.º 30-G/2000, de 29 de Dezembro).

II - Não é verdade que o recorrente não tenha dito que não foi notificado da liquidação, nem está provado que tenha sido notificado da mesma liquidação. Para prova dessa notificação cabia à Administração Tributária apresentar o aviso de recepção assinado, mas o que esta confessou é que expediu uma carta registada simples, a qual, ainda que não tenha sido devolvida, não prova a notificação do recorrente, pelo que é a dita sentença nula por excesso de pronúncia.

III - A decisão recorrida perfilha solução oposta relativamente ao mesmo fundamento de direito com mais de três decisões de tribunal de hierarquia superior.

IV - De acordo com o disposto nos artigos 38.º, n.º 1 do CPPT e 139.º do CIRS os actos ou decisões que alterem a situação tributária do contribuinte, serão obrigatoriamente notificados por carta registada com aviso de recepção, o que não foi feito no caso vertente, pelo que utilizando-se a carta registada simples para tal notificação, ainda que a mesma não seja devolvida, a notificação não pode ter-se por validamente efectuada.

V - A falta de notificação pela forma legalmente prevista, implica a inexigibilidade da dívida exequenda, constituindo fundamento de oposição à execução fiscal.

VI - Foram violados os artigos 38.º, n.º 1 do CPPT e 139.º do CIRS. Nestes termos, deve a decisão recorrida ser revogada e substituída por outra que julgue totalmente procedente a oposição à execução por inexigibilidade da dívida exequenda.»

Não houve contra-alegações.

O Ex.mo magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso já que, tendo o CPT revogado toda a legislação contrária ao ali disposto (art. 11.º do DL n.º 154/91) e, conseqüentemente, a matéria relativa às notificações, em sede do CIRS - o mesmo aliás devendo dizer-se relativamente ao CPPT (DL n.º 433/99, de 26 de Outubro) - todavia, a Lei n.º 30-G/00 deu nova redacção ao art. 139.º, n.º 3 do CIRS, a qual foi mantida no seu art. 149.º, n.º 3 na redacção do DL n.º 198/01, de 03 de Julho, que, assim revogou aquela anterior legislação, passando a bastar, para o efeito, a simples carta registada (sem o aviso de recepção) pelo que a notificação em causa se mostra regularmente efectuada.

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

Em sede factual, vem apurado que:

«A) A execução fiscal n.º 3107200401009515 foi instaurada contra o oponente por dívida de IRS de 2001, na importância total de €338,37 (fls. 9 a 11).

B) A liquidação objecto da dívida supra referida foi efectuada em 22/10/2003 e, para notificação da mesma ao oponente, foi enviada carta sob o registo privativo RY93877997PT em 29/10/2003 (fls. 27).

C) Esta carta registada foi entregue em 31/10/2003 (fls. 27 a 29).

D) Para citação do oponente para a execução fiscal foi expedido aviso postal (fls. 11).

E) A oposição foi apresentada em 21/5/2004 (fls. 2).»

Vejam, pois:

Nos termos do art. 280.º, n.º 5 do CPPT, «a existência de alçadas não prejudica o direito ao recurso para o Supremo Tribunal Administrativo de decisões que perfilhem solução oposta relativamente ao mesmo fundamento de direito e na ausência substancial de regulamentação jurídica, com mais de três sentenças do mesmo ou outro tribunal de igual grau ou com uma decisão de tribunal de hierarquia superior.» - cfr. art. 105.º da LGT.

Os requisitos desta espécie de recurso são, assim, definidos através das expressões «mesmo fundamento de direito», «solução oposta» e «ausência substancial de regulamentação jurídica», que são os mesmos utilizados no ETAF para os recursos com fundamento em oposição de julgados, pelo que se deve concluir que se pretendeu adoptar globalmente os requisitos deste último tipo de recursos.

Assim, para que exista oposição, é necessária tanto uma identidade jurídica como factual, que, por natureza, se aferem pela análise do objecto das decisões em confronto.

Todavia, no caso, inexistente tal oposição.

Na verdade, a sentença é absolutamente conforme aos arestos alegados como estando em oposição com aquela, quanto à obrigatoriedade legal de a notificação em causa ser efectuada por carta registada com aviso de recepção, tendo concluído pela existência de preterição da respectiva formalidade legal.

Todavia, a sentença foi mais longe decidindo-se pela degradação daquela em não essencial, «uma vez que a AT demonstrou que houve recebimento da carta».

Ora tal questão - a da degradação da formalidade essencial do aviso de recepção em não essencial e respectivas consequências - aliás generalizadamente aceite tanto doutrinariamente como jurisprudencialmente - não foi equacionada por nenhum dos invocados arestos pelo que se não verifica a aludida oposição.

Termos em que se acorda não tomar conhecimento do recurso.

Custas pelo recorrente, fixando-se a taxa de justiça em duas Ucs.

Lisboa, 14 de Dezembro de 2005. — *Brandão de Pinho* (relator) — *Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.

## Acórdão de 14 de Dezembro de 2005.

### Assunto:

*Competência para conhecer de recurso contencioso de acto atribuído ao director-geral dos Impostos. Consequência da extinção do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa.*

### Sumário:

*I — Para conhecer do recurso contencioso, interposto antes da entrada em vigor do novo Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais, de um acto atribuído ao director-geral dos Impostos, era competente o Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa.*

*II — Da extinção desse Tribunal nunca poderia resultar que a competência passasse para o Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, em cuja área a recorrente tem a sua sede, mas apenas que o processo fosse redistribuído a algum dos tribunais administrativos e fiscais de Loures ou Sintra; não sendo o caso, o competente é, agora, o Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa.*

Processo n.º 908/05-30.

Requerente: Modelo Hiper-Imobiliária, S. A.

Requeridos: Tribunais Administrativos e Fiscais de Lisboa e do Porto.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Baeta de Queiroz.

Conflito negativo de competência.

1.1. **MODELO HIPER-IMOBILIÁRIA, S.A.**, com sede em Espido, Maia, requer a resolução do conflito negativo de competência entre os tribunais administrativos e fiscais de Lisboa e do Porto, que ambos, rejeitando a sua, se atribuíram, reciprocamente, a competência para conhecer de recurso contencioso interposto de despacho do Director-Geral dos Impostos ordenando compensação de créditos.

1.2. Nenhum dos Mm.ºs. Juizes em conflito respondeu.

1.3. Não há alegações, e não foi oferecida prova testemunhal.

1.4. O Exm.º Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal entende que deve julgar-se competente o Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa.

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

2. Revelam os documentos do processo, com interesse para a decisão, que:

A)

A requerente dirigiu ao Tribunal Tributário de Lisboa uma petição de recurso contencioso do acto do Director-Geral dos Impostos ordenando uma compensação de créditos – fls. 6 a 9.

B)

Mediante decisão de 28 de Abril de 2004, o Mm.º Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa, invocando os artigos 63º n.º 1 do decreto-lei n.º 129/84 de 27 de Abril (Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais - ETAF), e 10º do decreto-lei n.º 325/2003, de 29 de Dezembro, julgou-se incompetente, em razão do território, para conhecer do recurso, por ser competente o Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto – fls. 40.

C)

Por despacho de 7 de Junho de 2005, o Mm.º Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto julgou-se incompetente, em razão do território, para apreciar o recurso, considerando competente o Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa – fls. 44 a 47.

3. Quando foi instaurado o presente processo vigorava o ETAF aprovado pelo decreto-lei n.º 129/84, de 27 de Abril, com as alterações introduzidas pelo decreto-lei n.º 229/96, de 29 de Novembro. Os seus artigos 62º n.º 1 alínea e) e 63º n.º 1 atribuíam ao tribunal tributário de 1ª instância da área da sede da autoridade que praticou o acto recorrido competência para o respectivo recurso contencioso, porquanto se questiona um despacho do Director-Geral dos Impostos respeitante a questão fiscal.

Ajuizando a situação à luz daquele artigo 63º, mas já no decurso do ano de 2004, o Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa julgou-se incompetente, em razão do território, para conhecer do recurso, identificando como competente o Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto.

Isto porque entendeu que, extinto o Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, o processo devia «transitar para o tribunal territorialmente competente, de acordo com as novas regras de competência territorial».

Foi então a vez de o Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto declarar a sua incompetência, em razão do território, para o recurso contencioso. E fê-lo – nem de outro modo podia ser – já na vigência do novo ETAF, aprovado pela lei n.º 13/2002, de 19 de Fevereiro, para entrar em vigor no dia 1 de Janeiro de 2004 (vd. o artigo 9º da lei, na redacção que lhe deu o artigo 1º da lei n.º 4-A/2003, de 19 de Fevereiro).

Isso explica que no Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa tenha sido entendido que o processo devia «transitar para o tribunal territorialmente competente, de acordo com as novas regras de competência territorial», assim se elegendo o Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, por se situar na sua área de jurisdição a sede da recorrente.

É certo que o Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa foi extinto pelo artigo 10º n.º 1 do decreto-lei n.º 325/2003, de 29/12, conjugado com o artigos 7º n.º 1 do mesmo diploma e 1º n.º 2 alínea i) da portaria n.º 1418/2003, de 30 de Dezembro.

Mas nem por isso merece o nosso acordo esta decisão.

É de notar, desde já, que a competência se fixa no momento da propositura da causa, não relevando as modificações posteriores, conforme

dispõe, hoje, o artigo 5º n.º 1 do novo ETAF, e já estabelecia o 8º n.º 1 do revogado.

Sem esquecer que estamos perante um conflito negativo de competência (pois a realidade é que os dois tribunais em conflito não reconhecem a sua competência para o recurso contencioso), e a tal conflito tem este Tribunal que dar solução, podemos afirmar que a questão não é, rigorosamente, a de determinar qual o tribunal competente para o recurso contencioso, mas a de saber para onde deve ser remetido o processo, face à extinção do tribunal que para ele era competente.

A esta questão dão resposta os n.ºs 2 e 3 do artigo 10º do decreto-lei n.º 325/2003, de 29 de Dezembro.

Segundo estas disposições, os processos pendentes nos tribunais extintos «transitam para o novo tribunal tributário da correspondente área de jurisdição». Mas, como a área de jurisdição do extinto Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa foi repartida por vários dos novos tribunais, os processos que aí corriam «são redistribuídos pelos Tribunais de Lisboa, Loures e Sintra (...), de acordo com as novas regras de competência territorial».

Fora de causa fica, portanto, e desde já, que o processo seja confiado ao Tribunal Administrativo e Fiscal do Porto, que não resultou do desdobração territorial do anterior Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa.

E, não apontando as novas regras de competência territorial para nenhum dos tribunais de Loures e Sintra (a recorrente não tem sede na área de jurisdição de qualquer deles - veja-se o artigo 16º do Código de Processo nos Tribunais Administrativos), não é caso de ser redistribuído o processo, que deve prosseguir termos no Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa, em cuja área de jurisdição está a sede da autoridade recorrida.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em solucionar o presente conflito negativo de competência declarando competente o Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa.

Sem custas.

Lisboa, 14 de Dezembro de 2005. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 14 de Dezembro de 2005.

### Assunto:

*Conflito negativo de competência.*

### Sumário:

*A competência para decidir de uma impugnação deduzida em 1997 no Tribunal Tributário de 1.ª Instância Lisboa que era então competente para a apreciar cabe actualmente, por virtude da extinção desse Tribunal, ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa.*

Processo n.º 920/05-30.

Requerente: Ministério Público, no conflito negativo de competência suscitado entre os TAF de Lisboa e Leiria.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Vítor Meira.

Pelo Ministério Público do Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria foi requerida a resolução do conflito negativo de competência surgido entre os Juízes daquele Tribunal e do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa.

Ouvidas as autoridades em conflito nada disseram, o mesmo acontecendo relativamente ao impugnante e Fazenda Pública.

Pelo Exmo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal Administrativo foi emitido parecer no sentido de ser competente o Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa, citando jurisprudência deste Supremo Tribunal nesse sentido.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

Dispõe o artigo 26º n.º2 alínea g) do ETAF que compete à Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo o conhecimento dos conflitos de competência que se suscitam entre tribunais tributários. Embora ambos os tribunais tenham competência administrativa e tributária a questão coloca-se em relação à competência para conhecer de actos relativos a matéria tributária. Ambas as decisões transitaram em julgado.

Para declarar a sua incompetência o Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa apoiou-se nos artigos 12º do CPPT e 10º do DL 325/03 de 29/12. Por seu turno o Tribunal Administrativo e Fiscal de Leiria entende que aquele artigo 10º não tem, quanto aos processos pendentes, as consequências que dele retirou o Tribunal de Lisboa.

A impugnação da liquidação que originou o conflito foi deduzida por Paula Cristina Correia da Silva no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, em 7 de Julho de 1997.

A questão a apreciar, idêntica a outras já decididas em semelhantes conflitos negativos de competência, respeita à determinação do tribunal competente para conhecer do processo por via da extinção do tribunal em que fora interposto.

No caso vertente o acto impugnado foi praticado pela Direcção-Geral das Alfândegas pelo que era então competente para dele conhecer o Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa onde a impugnação foi deduzida. Nos termos do artigo 10º do DL 325/03 de 29/12, a entrada em funcionamento dos novos tribunais administrativos e fiscais implicava a extinção automática dos tribunais tributários passando os processos neles pendentes para o novo tribunal tributário da correspondente área de jurisdição, sendo, no caso de Lisboa, distribuídos pelos Tribunais Administrativos e Fiscais de Lisboa, Loures e Sintra. Fixando-se a competência do tribunal à data da interposição da acção e não estando ainda em vigor o CPPT não há que fazer apelo a tal diploma legal para determinar a competência já fixada. Por conseguinte, uma impugnação de 1997 instaurada no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa não passará por virtude da extinção deste tribunal para o da área do domicílio da impugnante como pretende o Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em decidir o conflito negativo de

competência no sentido de a mesma pertencer ao Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa.

Sem custas.

Lisboa, 14 de Dezembro de 2005. — Vítor Meira (relator) — Brandão de Pinho — Baeta de Queiroz.

## Acórdão de 14 de Dezembro de 2005.

### Assunto:

*Processo de contra-ordenação. Requerimento de interposição de recurso. Fotocópia. Despacho de não admissão do recurso.*

### Sumário:

- I — Interposto recurso judicial de decisão administrativa aplicadora de coima por contra-ordenação fiscal mediante requerimento apresentado por fotocópia, não pode o juiz deixar de admitir o recurso com fundamento em ter sido interposto por tal meio, pois a lei não veda que os requerimentos sejam apresentados através de fotocópia.*
- II — Em tais circunstâncias, o que há é irregularidade consistente em o requerimento não estar assinado, impondo-se averiguar o que sucedeu ao original — não podendo excluir-se que tenha ficado em poder da autoridade administrativa que o recebeu ou nos serviços do Ministério Público que apresentou o processo ao juiz — e, verificando-se que nunca foi oferecido o original, convidar o recorrente a apresentá-lo, ou a comparecer em juízo a apor a sua assinatura no requerimento que se acha no processo.*

Processo n.º 1051/05-30.

Recorrente: Ministério Público.

Recorrido: R. M. — Hotelaria e Similares, S. A.

Relator: Ex.º Sr. Cons. Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. O **MINISTÉRIO PÚBLICO** recorre da decisão do Mm.º Juiz do Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa que não admitiu o recurso interposto por **R. M. — HOTELARIA E SIMILARES, S. A.**, com sede em Lisboa, de decisão administrativa que lhe aplicou coima por tardia apresentação da declaração periódica relativa a imposto sobre o valor acrescentado, e respectivo meio de pagamento, por o requerimento de interposição ser «uma fotocópia, nunca tendo sido junto o original».

Formula as seguintes conclusões:

«1ª.

A petição de recurso de fls. 11/14 consta de fls. A4, assinada, mas em fotocópia.

2ª.

A decisão recorrida rejeitou liminarmente o recurso, por exigências de forma, pelo facto do recurso constar de fotocópia sem que nunca tivesse sido junto o original.

3ª.

As exigências de forma determinantes da rejeição do recurso judicial, a que se refere o artigo 63.º do RGCO, são a forma escrita, contendo alegações e conclusões.

4ª.

Também, não parece ser caso de rejeição da petição de recurso, nos termos do disposto no artigo 476.º do CPC, pois, que, ainda que por fotocópia, a petição de recurso consta de fls. A4 e está assinada.

5ª.

Mas, mesmo que assim se não entendesse, impunha-se que, como decorre do estatuído no artigo 476.º do CPC, fosse dada à recorrente a possibilidade de apresentar nova petição de recurso, com a antiguidade da primeira.

6ª.

De qualquer modo a rejeição liminar do recurso, sem ter sido dada à recorrente a possibilidade de juntar o original da petição de recurso ou dizer o que tivesse por conveniente viola as garantias de defesa constantes do normativo inserto no artigo 32.º/1 da CRP.

7ª.

A decisão recorrida violou, nomeadamente, os normativos insertos no art.32.º/1 da CRP, 63.º do RGCO e 476.º do CPC.

Nestes termos e nos mais de direito (...), deve ser dado provimento ao presente recurso jurisdicional, revogando-se a decisão recorrida (...).

1.2. Não há contra-alegações.

1.3. O Mmº. Juiz sustentou a sua decisão.

1.4. O processo tem os vistos dos Exmºs. Adjuntos.

2. O despacho recorrido é do seguinte teor integral:

«O documento de fls. 11 é uma fotocópia, nunca tendo sido junto o original, em consequência não admito o recurso».

3.1. O processo que nos ocupa é um recurso de decisão administrativa que aplicou uma coima por contra-ordenação fiscal.

Trata-se de processo que não se inicia no tribunal, antes, junto da autoridade administrativa que aplica a coima. Vale isto por dizer que a petição de recurso não é, inicialmente, entregue nos serviços do tribunal, mas nos de uma outra entidade, administrativa, que a junta ao procedimento e o remete ao Ministério Público, o qual, por sua vez, o apresenta ao juiz.

Ora, constituindo uma fotocópia a reprodução fotográfica de algo, é apodíctico que, sendo a petição de recurso analisada pelo Mmº. Juiz mera fotocópia, forçosamente existe, e em algum lado está, o respectivo original.

Ele pode ter ficado em poder da então recorrente ou do seu mandatário judicial, ou dos serviços que remeteram o processo a juízo, não podendo excluir-se que tal tenha acontecido nos serviços do Ministério Público.

Deste modo, nunca o recurso devia ter sido rejeitado, pelo motivo que o foi, antes de se apurar se a recorrente manifestou a sua vontade de recorrer através do original do requerimento ou de fotocópia dele e, naquele caso, aonde está o original.

3.2. E, mesmo que se concluisse que a petição entregue nos serviços da autoridade administrativa era fotocópia de um original ali não apresentado, não cabia a rejeição do recurso.

Isto porque não encontramos na lei disposição que proíba a apresentação em juízo de articulados e requerimentos fotocopiados.

No Código de Processo Civil, antes da reforma de 1996, o artigo 150º nº 1 exigia expressamente que os requerimentos apresentados em juízo fossem assinados, ou pelo requerente ou pelo seu mandatário. Esta exigência não se mantém expressa na actual redacção, introduzida pelo decreto-lei nº 180/96, de 25 de Setembro, mas tal não deve levar a crer que o legislador quis dispensar a assinatura dos requerimentos. Sendo através deles que as partes se dirigem ao juiz, peticionando o que entendem adequado, sempre será exigível que ao juiz sejam facultados meios que lhe permitam verificar a identidade de quem formula a pretensão, até porque isso pode não ser indiferente à sua sorte, e de que o requerimento efectivamente constitui manifestação de vontade dessa pessoa.

Ora, assinar um documento é um acto pessoal de aposição nele do próprio nome, não sendo, verdadeiramente, uma assinatura a respectiva reprodução por meios mecânicos (carimbo, chancela) ou fotográficos (fotocópia).

Deste modo, a única irregularidade que, no caso, pode verificar-se, respeita, tão só, à falta de assinatura da petição, e essa falta é suprável a convite do tribunal – quer pela apresentação do original assinado, quer pela comparência do signatário no tribunal para aí apor a sua assinatura no requerimento junto por fotocópia.

3.3. E não se diga que «uma fotocópia, sendo apenas um meio de prova de que se manifestou em tempo útil e com respeito das formalidades a vontade de recorrer, não constitui pela sua própria natureza uma manifestação da vontade de recorrer».

Há nesta afirmação do Mmº. Juiz, contida no seu despacho de sustentação, algo de antinómico: se o documento fotocopiado junto ao processo **prova** a vontade de recorrer, manifestada em devido tempo e com respeito pelo rigorismo legal, então, falece razão para que o recurso seja rejeitado.

Para além de a questão ser, patentemente, alheia ao direito probatório, o que desde logo torna improficuo o apelo ao artigo 373º do Código Civil, que é norma respeitante às provas, inserida no respectivo capítulo.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em, concedendo provimento ao recurso, revogar o despacho impugnado, para ser substituído por outro que não deixe de admitir o recurso pelo motivo ora apreciado.

Sem custas.

Lisboa, 14 de Dezembro de 2005. — *Baeta de Queiroz* (relator) — *Lúcio Barbosa* — *Pimenta do Vale*.

Acórdão de 14 de Dezembro de 2005.

**Assunto:**

*Perito independente. Remuneração devida. Portaria n.º 78/2001, de 8 de Fevereiro. Sua legalidade.*

**Sumário:**

*A remuneração do perito independente e a responsabilidade pelo respectivo pagamento, fixadas na Portaria n.º 78/2001, mediante expressa autorização legislativa concedida pelo artigo 93.º, n.º 4, da LGT, não afrontam o princípio da gratuidade do procedimento administrativo e não padecem de qualquer outra ilegalidade.*

Processo n.º 1467/03-30.

Recorrente: Fazenda Pública.

Recorrido: Heli — Sociedade de Gestão Imobiliária, S. A.

Relator: Ex.<sup>mo</sup> Sr. Cons. Dr. Alfredo Madureira.

Em conferência, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

Inconformada com a aliás douta sentença do TT de 1ª Instância de Lisboa - 3º Juízo - 2ª Secção - que julgou procedente a impugnação do acto de liquidação de remuneração de perito independente deduzida por Heli – Sociedade de Gestão Imobiliária S. A -, nos autos convenientemente identificada, no montante de 485.888\$00, dela interpôs recurso para esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo o Exmo. Representante da Fazenda Pública.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso e, pugnano pela revogação do julgado, formulou, a final, as seguintes conclusões:

A Portaria n.º 78/2001, de 8 de Fevereiro, regula a remuneração dos peritos independentes, de acordo com a norma do n.º 4 do art.º 93º da LGT.

A Portaria invoca expressamente a lei habilitante, em conformidade com a disposição constitucional (art.º 112º, n.º8 da CRP).

Não há desconformidade entre a portaria e o art.º 11, n.º1 do CPA, porquanto a portaria tem expressa habilitação no n.º4 do art.º 93º da LGT (para melhor desenvolvimento ver 3.II.).

Não se pode confundir gratuidade do procedimento de revisão da matéria colectável com a remuneração do perito independente (para melhor desenvolvimento, ver 3.III.3.IV e 3.V)

A douta sentença incorreu em erro de aplicação da norma n.º 4 da portaria n.º 78/2001, porquanto a mesma não diz respeito ao caso em apreciação.

A sentença recorrida incorreu em erro de interpretação da referida portaria e das normas constantes dos n.ºs 4º, 5º e 6º da mesma, ao considerá-las em desconformidade com o art.º 11º, n.º1 do CPA, com o art.º 112º, n.º8 da Constituição e com as normas dos art.ºs 91, n.º8 e 93º, n.º4 da LGT (pontos 3.I, 3.II e 3.III das alegações).

Em tempo processualmente útil também contra – alegou a ora recorrida sustentando a bondade e acerto da sindicada decisão, cuja integral confirmação reclama e, com ela, a improcedência do presente recurso jurisdicional, formulando para tanto as seguintes conclusões:

a) A Portaria 78/2001 de 8 de Fevereiro, quanto aos artigos 4º, 5º e 6º, enferma de ilegalidade por violação dos artigos n.ºs. 11º, n.º 1 do Código de Procedimento Administrativo, 112º número 8º da Constituição da República Portuguesa, e 91º, número 8 e 93º, número 4 da Lei Geral Tributária.

b) Com efeito, a referida Portaria ao definir sobre quem recai o pagamento da remuneração do perito independente no pedido de revisão

da matéria colectável extravasou o âmbito da lei habilitante, que apenas lhe permitia regulamentar a remuneração do referido perito.

c) Por outro lado, a Portaria em questão ao exigir ao contribuinte que suporte os encargos com a remuneração do perito independente violou o n.º 8 do artigo 91º da Lei Geral Tributária, que determina que o contribuinte não está sujeito a qualquer encargo em caso de a sua pretensão ser desatendida.

d) Deste modo, por maioria de razão também não estará sujeito a qualquer tipo de encargo no caso de a sua pretensão proceder.

e) Por outro tal imposição (a exigência ao contribuinte do pagamento da remuneração do perito independente), violaria o princípio da gratuidade previsto n.º 1 do artigo 11.º do Código de Procedimento Administrativo.

f) Embora o referido princípio possa ser derogado por “leis especiais”, esta alteração só pode ser efectuada por actos normativos com força de lei ou então mediante leis habilitantes de igual valor.

g) O que não se pode permitir é que uma simples Portaria, sem que exista uma lei habilitante anterior, possa, sem mais, derogar o referido princípio!

h) Por último, invoca a Ilustre Representante que o referido procedimento continuaria a ser gratuito, não obstante a remuneração do perito recair sobre quem o requer e independentemente do desfecho da acção porquanto a intervenção do perito independente é um incidente suscitado pelo contribuinte no seu próprio interesse, justificando-se que suporte os encargos dessa intervenção.

i) Tal afirmação carece de qualquer fundamento, desde logo, porque não faria qualquer sentido que estando o procedimento de avaliação indirecta regulado exaustivamente na Lei Geral Tributária, existisse uma Portaria que viesse definir, um regime especial para a responsabilidade pelo pagamento da remuneração do perito independente.

f) Por outro lado, o referido entendimento também contendia com o que anteriormente estabelecia o n.º 6 do artigo 85º do anterior Código de Processo Tributário, ao definir que “As despesas com a nomeação do perito independente são suportadas pelo contribuinte, no caso de ter requerido a sua nomeação, mas apenas na proporção em que fique vencido”.

g) Para além de que, em matéria de custas, vigora a regra geral afiorada no artigo 446º do Código de Processo Civil, assente no princípio da causalidade e da vantagem ou proveito processual, segundo a qual deverão ser responsabilizados pelos encargos do processado aqueles no processo venham a decair.

h) Pelo que ao decidir pela ilegalidade da Portaria, nos seus artigos 4º, 5 e, 6 mais não fez a douta sentença recorrida que aplicar correcta e exemplarmente a lei, devendo por isso ser integralmente mantida

E neste Supremo Tribunal já o Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu depois mui douto parecer opinando pela procedência do recurso da Fazenda Pública com base no sustentado entendimento de que o n.º4 do art.º 93 da Lei Geral Tributária, lei habilitante da portaria n.º 78/2001, é suficientemente lata para abranger a definição da responsabilidade pelo pagamento da remuneração dos peritos independentes.

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:

A impugnante foi objecto de fiscalização tributária aos exercícios de 1995 a 1997.

Na sequência dessa fiscalização, foi-lhe fixado rendimento colectável por aplicação de métodos indirectos.

Em face disso, a impugnante requereu a revisão da matéria colectável fixada, bem como a intervenção de perito independente.

No procedimento de revisão os peritos deliberaram por unanimidade, em 6 de Outubro de 2000, não existirem fundamentos para o recurso a métodos indirectos devendo a liquidação ser efectuada pelos valores declarados.

A administração fiscal notificou a impugnante, em Maio de 2001 para proceder ao pagamento de 485.888\$00, correspondente à remuneração do perito independente pela sua intervenção no procedimento de revisão.

E com base nela houve por bem julgar procedente a impugnação judicial que apreciava e anular a liquidação subjacente, pois considerou ilegais os números 4º, 5º e 6º da Portaria n.º 78/2001, de 8 de Fevereiro, na parte em que determinam ser o pagamento da remuneração do perito independente da responsabilidade de quem requereu a sua intervenção.

E assim porque sufragou entendimento de que para tanto não dispunha de lei habilitante, por um lado, e, por outro, porque ao assim estipular violava frontalmente as disposições legais reguladoras da matéria, a saber, os arts. 12º n.º 1 do CPA e 91º n.º 8 da LGT, aquele consagrando o princípio da gratuidade do procedimento administrativo e este estabelecendo expressamente que o sujeito passivo que apresente pedido de revisão da matéria tributável não fica sujeito a qualquer encargo, em caso de indeferimento do pedido, apenas lhe podendo ser aplicado um agravamento até 5% da colecta reclamada nas condições previstas no n.º 9 do mesmo art.º 91º da LGT.

É contra o assim decidido que, nos termos das transcritas conclusões, se insurge a Fazenda Pública, recolhendo aliás e como se deixa referido o parecer favorável do Exmo. Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal.

E, tudo visto, cremos que a razão lhes assiste.

Na verdade, estatuinto a lei habilitante – art.º 93º n.º 4 da LGT -, expressamente, que a remuneração dos peritos independentes é regulada por portaria do Ministro das Finanças, e estabelecendo esta, no que ora releva, que:

1º Em cada procedimento de revisão da matéria tributável, o perito independente nomeado auferirá uma remuneração correspondente a 3% do valor contestado, quer este consista em matéria tributável, quer em imposto, no mínimo de 100.000\$00 e no máximo de 500.000\$00.

2º Sempre que a intervenção do perito for requerida pelo contribuinte, a remuneração assim determinada deverá ser depositada à ordem do procedimento, simultaneamente com o pedido, sob pena de não haver lugar a nomeação.

3º A referida remuneração será paga ao perito independente após a conclusão do procedimento, mediante passagem do competente recibo.

4º No caso de perito independente nomeado a requerimento da Fazenda Pública, a remuneração será paga pela rubrica 02.03.10C – Outros Serviços – da dotação orçamental da DGCI..

Não se vislumbra razão ou motivo para que, válida e consistentemente se proceda, como na sindicada sentença, à apontada especificidade e distinção entre a quantificação da remuneração operada no transcrito número 1º e responsabilidade pelo respectivo pagamento prevista nos números 2º e 4º, depois acometida àquele que houver requerido a intervenção deste perito independente.

Com efeito e tal como evidencia o Exmo. Procurador Geral Adjunto no seu esclarecido parecer, não só a norma habilitante se revela suficientemente ampla para abranger, permitindo, a definição da responsabilidade pelo pagamento da remuneração estabelecida, como são diferentes as realidades subjacentes à previsão legal dos convocados artigos 93º e 91º da LGT.

Aquele, o art. 93º da LGT, estatui apenas sobre o perito independente – como é seleccionado e por quem – art.º 94º da LGT – quais os requisitos que haverá de reunir para poder integrar as listas desritais, bem assim como as limitações que poderão condicionar o desempenho da função e das que poderão determinar a exclusão daqueles listas. E por fim, nos termos do questionado n.º 4, já no que concerne à respectiva remuneração, remetendo, de forma inequivocamente habilitante, para portaria do Ministro das Finanças, a agora controvertida na sua legalidade Portaria n.º 78/2001, de 8 de Fevereiro.

E este, o art.º 91º da LGT, bem assim como o seguinte, art.º 92º, dispõem já e bem pormenorizadamente sobre o próprio procedimento administrativo do pedido de revisão da matéria colectável, quer estabelecendo – o art.º 91 - o prazo e efeito legal de apresentação do pedido de revisão, quer estatuinto acerca da oportunidade do pedido de intervenção do perito independente e legitimidade para o requerer, quer ainda legislando sobre a própria tramitação subsequente do procedimento de revisão, já em sede de funcionamento da comissão de revisão, depois sobre a gratuidade do procedimento e caso de agravamento possível da colecta reclamada, sobre os peritos da Fazenda Pública e as listas de onde haverão de constar, da distribuição dos processos de revisão por estes peritos, etc., e o art.º 92º regulando, por sua vez e pormenorizadamente também, a tramitação do procedimento de revisão, o propósito ou escopo perseguido, a entidade que conduz ou dirige o procedimento, o prazo em que haverá de concluir-se, os efeitos do eventual acordo entre os peritos do contribuinte e da administração e os de casos em que este não se verifique ocorrer, bem assim como os casos em que tenha havido intervenção do perito independente e suas consequências em sede de decisão final do procedimento.

Ora, a questionada Portaria n.º 72/2001, de 8 de Fevereiro, para além de expressamente convocar, como habilitante, o transcrito n.º 4 do art.º 93º da LGT, adita ainda, no seu preâmbulo, referência expressa também aos arts. 91º n.º 4 e 7, 92º n.º 1, 7 e 8, 93º e 94º 1 e 4 da LGT.

Não se verifica pois a invocada ausência de norma legal habilitante.

E não ocorre também a igualmente considerada violação do princípio da gratuidade do procedimento.

Este, na verdade e como bem evidencia a Recorrente Fazenda Pública nas suas alegações com o apoio doutrinal que convoca – Esteves de Oliveira e outros, CPA anotado, 2ª edição, pag. 133 e 134 -, genericamente consagrado no invocado art.º 11º n.º 1 do CPA, há-de permitir as excepções que, como no caso dos presentes autos, leis especiais em sentido amplo haverão de estabelecer.

Assim ocorre, sem quebra do apontado princípio, entre outras e a título meramente exemplificativo com as posturas municipais que, ora na lei de finanças locais, ora na lei das autarquias locais e em legislação avulsa até recolhem a habilitação necessária.

E, por outro lado, tal como vem igualmente salientado é seguro que são questões distintas as da gratuidade do procedimento e a remuneração do perito independente.



A circunstância de aquele procedimento ser, como a lei recomenda, gratuito – cfr. arts. 11º n.º 1 do CPA e art.º 91º n.º 8 da LGT – não contende ou colide com a legal consagração do direito a uma remuneração a atribuir ao perito independente. E não afronta ou viola aquele princípio a circunstância de a responsabilidade pelo pagamento desta remuneração estar legalmente acometida àquele que requereu a sua intervenção no procedimento, a saber quer o contribuinte, quer a Fazenda Pública – cfr. n.ºs 2, 4 e 5 da Portaria n.º 78/2001.

Toda esta matéria, desde a composição da Comissão até à utilização do sorteio como forma de determinação dos peritos independentes que terão intervenção nos procedimentos tributários têm em vista assegurar a sua independência em relação à administração tributária e ao sujeito passivo, por forma a garantir a isenção e imparcialidade da sua actuação

Dáí que – A remuneração dos peritos independentes seja regulada pela Portaria n.º 78/2001, de 8 de Fevereiro ...-, como sustentam Leite Campos, Benjamim Rodrigues e Jorge Sousa in Lei Geral Tributária, Comentada e Anotada, 3ª edição, pag. 477.

Procedem assim e integralmente todas as conclusões do presente recurso jurisdicional.

Termos em que acordam os juízes desta secção em conceder-lhe provimento e, conseqüentemente, em revogar a impugnada decisão judicial, julgando antes improcedente a impugnação judicial deduzida.

Custas pela Recorrida aqui e na 1ª instância, fixando a procuradoria devida neste STA em 50 %.

Lisboa, 14 de Dezembro de 2005. — *Alfredo Madureira* (relator) —  
*Baeta de Queiroz* — *Lúcio Barbosa*.



## DIÁRIO DA REPÚBLICA

### APÊNDICE

#### SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

Publicação periódica ordenada pelo Decreto-Lei n.º 267/85, de 16 de Julho

**PREÇO DESTE NÚMERO € 24,80 (IVA INCLUÍDO 5%)**

*Depósito legal n.º 25 495/89*

IMPRESA NACIONAL-CASA DA MOEDA, S. A.