



# DIÁRIO DA REPÚBLICA

21 de Novembro de 2002

## APÊNDICE

---

### SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

**Decisões proferidas pela 2.ª Secção  
(Contencioso Tributário)  
Decisões em subsecção,  
em matéria de contencioso tributário geral  
durante o 1.º trimestre de 2000**

VOLUME I

(Janeiro)

## Acórdão de 12 de Janeiro de 2000.

### Assunto:

*Aclaração ou esclarecimento de acórdão. Ambiguidade.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Só pode aclarar-se ou esclarecer-se um acórdão se ele contiver alguma obscuridade ou ambiguidade.*
- 2 — *O acórdão é obscuro quando contém alguma passagem cujo sentido não se compreenda e é ambíguo quando permita interpretações diferentes.*
- 3 — *Um acórdão pode estar suficientemente fundamentado com indicação dos princípios de direito em que se baseia a decisão, não tendo a sua fundamentação de consistir em indicação de norma legal expressa.*
- 4 — *É o que acontece com um acórdão em que se afirma o princípio de que os vícios dos actos preparatórios não impugnáveis autonomamente se comunicam no acto final, podendo ser invocados na impugnação contenciosa deste.*

Recurso n.º 13491. Recorrente: António Luís Marques Figueiredo;  
 Recorrido: Director Distrital de Finanças de Lisboa; Relator: Exm.º  
 Cons.º Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 — ANTÓNIO LUÍS MARQUES DE FIGUEIREDO, residente em Linhó, vem pedir a aclaração do acórdão deste Supremo Tribunal Administrativo de 8-7-99, em que foi rejeitado, por ilegalidade de interposição, o recurso contencioso que interpôs de um despacho do Senhor Director Distrital de Finanças de Lisboa, proferido por delegação de competências do Senhor Director-Geral das Contribuições e Impostos, que autorizou a avaliação de um prédio, ao abrigo do art. 57.º do C.I.M.S.I.S.D..

No acórdão referido entendeu-se que o impugnado acto de autorização não é materialmente definitivo e que a lei lhe atribui a natureza de acto destacável para efeitos de impugnação contenciosa, só o podendo ser em eventual impugnação do consequente acto de avaliação, de que o acto impugnado é pressuposto e cujos vícios, a existirem, se comunicarão àquele.

O reclamante pretende que seja esclarecido qual a disposição legal (o art. 97.º, § único do CSISSD ou outra vigente em 1987) em que se fundamentou o acórdão para decidir que «na impugnação do acto de avaliação poderão ser invocados quaisquer vícios do procedimento que conduziu à sua realização, inclusivamente a falta dos requisitos legais de que dependia a sua realização».

A parte contrária não se pronunciou sobre a reclamação.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de dever desatender-se a reclamação por, em suma, o reclamante não identificar qualquer obscuridade ou ambiguidade do acórdão reclamado.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

3 — 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 169.º do C.P.T..

Como ensina ALBERTO DOS REIS, *Código de Processo Civil Anotado*, volume V, página 151.

*«Se a sentença contiver alguma obscuridade ou ambiguidade, pode pedir-se a sua aclaração. 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.»*

No caso dos autos, o reclamante não indica qualquer ponto do acórdão reclamado que possa ser interpretada de mais que uma forma, nem qualquer passagem cujo alcance não se perceba.

Pretende é, como esclarecimento adicional, que seja indicada uma norma legal que fundamente a afirmação de que na impugnação do acto de avaliação podem ser impugnados quaisquer vícios do procedimento que conduziu à sua realização.

Porém, não é necessário para fundamentação de direito ser clara que tenha de ser indicada uma norma expressa que preveja a solução jurídica adoptada, pois ela pode decorrer não de uma norma específica mas sim de um princípio jurídico como decorre do preceituado no art. 36.º, n.º 1, alínea d), da L.P.T.A., aplicável acto em matéria de recursos contenciosos.

Ora, o que se faz no acórdão recorrido é precisamente a enunciação do princípio do contencioso administrativo e tributário de que os vícios dos actos preparatórios não impugnáveis autonomamente (actos não destacáveis) se comunicam ao acto definitivo em cujo procedimento se inserem.

A lógica de tal princípio é, aliás, perfeitamente linear; servindo os actos preparatórios de base ao acto final, os vícios daqueles reconduzem-se a vícios deste último acto que assenta em pressupostos viciados. No caso, se só é legal proceder a uma avaliação quando há uma autorização prévia, a ilegalidade da autorização traduz-se numa ilegalidade da avaliação.

Por outro lado, se o administrado não pode, antes do acto definitivo, ver reconhecida judicialmente a ilegalidade do acto procedimental invocar não pode precluir, antes do momento em que pode impugnar o acto final, o direito constitucionalmente assegurado de recorrer ao tribunal para obter a tutela judicial, que se refere no acórdão reclamado.

Trata-se de regras que se extraem da interpretação conjunta do regime geral de recursos contenciosos que decorrem dos arts. 25.º da L.P.T.A. e 268.º da C.R.P. na redacção vigente ao tempo em que foi interposto o recurso, citados no acórdão recorrido.

Assim, é clara fundamentação de direito do acórdão reclamado, com as normas legais e princípios jurídicos invocados, apesar da não indicação de uma norma legal expressa que preveja a possibilidade de

invocação, na impugnação da avaliação, dos vícios que afectem o acto de autorização da mesma.

Termos em que se acorda em indeferir a reclamação.

Custas pela reclamante, fixando-se a taxa de justiça em 15.000\$00.

Lisboa, 12 de Janeiro de 2000. — *Jorge de Sousa* (relator) —  
*Ernâni Figueiredo* — *Almeida Lopes* — MP, *Madalena Robalo*.

## Acórdão de 12 de Janeiro de 2000.

### Assunto:

*Contribuição industrial. Custos. Encargos financeiros.  
Correcções ao lucro tributável.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*As quantias relativas a encargos financeiros e levadas a custos quando não comprovadas devem ser tidas como ganhos ou proveitos.*

*Em tais circunstâncias, não há lugar à tributação pelas regras do Grupo B, havendo apenas que fazer as correspondentes correcções ao lucro tributável.*

Recurso n.º 19.346 em que é Recorrente IACM — Indústria de Acessórios e Componentes Metálicos, Ldª e Recorrido o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais e de que foi Relator o Ex.mo Cons.º Dr. Fonseca Limão.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

IACM — Indústria de Acessórios e Componentes Metálicos, Ldª, interpôs recurso contencioso de dois despachos do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, ambos de 30/12/94, com fundamento em violação de lei e preterição de formalidades legais essenciais, alegando, para tanto, em síntese, que suportou encargos financeiros, nos anos de 1987 e 1988, cujo montante o Fisco fez acrescer à matéria colectável, por não os considerar comprovados, sem que tivesse recorrido, como se impunha, às disposições aplicáveis, na determinação daquela matéria colectável, aos contribuintes do Grupo B.

Respondeu a E.R. dizendo, em síntese, que as despesas apresentadas não tinham suporte documental, não podendo, por isso, ser havidas como custos e que não havia lugar à determinação da matéria colectável pelas regras aplicáveis aos contribuintes do Grupo B pois que a recorrente possuía contabilidade, embora carecesse de documentos capazes de comprovar factos nela exarados.

Na peça alegações concluiu a recorrente como segue:

Os actos recorridos estão inquinados dos vícios de:

1) Violação de lei, porquanto a não consideração dos custos correspondentes aos encargos financeiros ofende os princípios constitucionais:

- da justiça
- da capacidade contributiva
- da tributação do rendimento líquido

II) e de preterição de formalidades legais essenciais porquanto, em coerência com a perspectiva da Administração Fiscal (incluindo o autor dos actos recorridos), ocorria a impossibilidade de controlar a matéria colectável, devendo a tributação ser feita pelo sistema do Grupo B da Contribuição Industrial, tendo, por essa via, sido violados os art's 54º § 1º e 114º § único, do Código da Contribuição Industrial.

Nas contra-alegações a ER concluiu que os actos recorridos não enfermam dos vícios que lhe são imputados, devendo, por isso, ser mantidos.

O Ex.mo Magistrado do Mº Pº, junto deste S.T.A., foi de parecer que, não se mostrando provados os alegados encargos financeiros, estes não podem considerar-se como custos e, assim sendo, não há impossibilidade de controlar a matéria colectável, pois que esta está determinada pelas regras dos art's 22º a 49º, nomeadamente, pelas previstas no artº 26º, todos do C. Cont. Industrial.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Em sede de matéria de facto apura-se dos autos o seguinte:

1. Na sequência de exame à escrita da recorrente, realizado em Novembro e Dezembro de 1992, fez o Fisco acrescer-lhe à matéria colectável declarada, por falta de suporte documental, para efeitos de contribuição industrial - Grupo A, relativamente aos exercícios de 1987 e 1988, quantias que aquela havia contabilizado como custos e a título de despesas financeiras.

2. Em consequência, foi-lhe liquidada adicionalmente contribuição industrial, imposto extraordinário sobre lucros, derrama e juros compensatórios.

3. Reagiu a recorrente, através de reclamação dirigida, em 19/5/93, ao Director Distrital de Finanças que, por despacho de 14/4/94, a considerou parcialmente procedente, na exacta medida da comprovação de alguns dos ditos custos e indeferindo-a quanto aos custos não documentados.

4. Não se conformando, interpôs a recorrente, em 23/6/94, recurso hierárquico, dirigido ao Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, pedindo a revogação daquele despacho na parte em que lhe foi desfavorável e a consequente anulação da liquidação ainda subsistente.

5. Em 23/12/94, é elaborada parecer na D.S.I.R.C. donde consta, em síntese, que os acréscimos ao lucro tributável resultaram do facto de os contabilizados encargos financeiros não poderem, por falta de comprovação, ser considerados custos, assim nada obstando à determinação da matéria colectável pelas regras do Grupo A, propondo-se, a final, que seja negado provimento ao recurso.

6. Este parecer foi confirmado por despacho de 28/12/94, de um Subdirector Geral, obteve a concordância, em 29/12/94, do Director Geral e, em 30/12/94, é proferido o despacho ora recorrido, da autoria do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, cujo teor, relativamente aos anos de 1987 e 1988, é o seguinte: Concordo.

7. Este despacho foi notificado, por carta registada com A.R., assinada em 25/1/95, tendo o presente recurso contencioso sido apresentado em 24/3/95 no T.A.C. do Porto, vindo a dar entrada neste S.T.A. em 28/3/95.

Não se provou que a recorrente tenha suportado as demais despesas financeiras que contabilizou como custos.

Nos termos do artº 22º do C.C.I. o lucro tributável era determinado com base na conta de resultados do exercício ou de ganhos e perdas, elaborada em obediência a são princípios de contabilidade e consistia na diferença entre todos os proveitos ou ganhos realizados no exer-

cício anterior àquele a que o ano fiscal respeitasse e os custos ou perdas imputáveis ao mesmo exercício, uns e outros susceptíveis de correcção nos termos daquele Código.

Os ganhos ou proveitos eram, como dizia o artº 23º, os realizados no exercício e provenientes de quaisquer transacções efectuadas pelos contribuintes em consequência de uma acção normal ou ocasional.

Por sua vez, de harmonia com o artº 26º, eram considerados custos ou perdas imputáveis ao exercício os que, dentro de limites tidos como razoáveis pela D.G.C.I., se tornou indispensável suportar para a realização dos proveitos ou ganhos sujeitos a imposto e para a manutenção da fonte produtora, designadamente, os encargos financeiros.

Perante este quadro legal e uma vez que a recorrente, conformé resulta do probatório, não provou que tivesse suportado despesas com encargos financeiros, é óbvio que não as poderia levar a custos, assim infringindo os sãos princípios da contabilidade e propiciando a correcção do lucro tributável declarado.

De resto, se, como alega, tivesse suportado tais custos, por certo os teria comprovado perante o Fisco, exibindo para tanto os respectivos suportes documentais que, por força do artº 134º do C.C.I., devia conservar por 5 anos, ou outros que, a sua solicitação, a instituição bancária não lhe deixaria de fornecer.

Não se vislumbra, pois, qualquer vício de violação de lei de que enfermam os actos recorridos nem se mostram ofendidos os princípios da justiça, da capacidade contributiva e da tributação pelo rendimento líquido.

Mas será que, na situação “*sub judice*” ocorria impossibilidade de controlar a matéria colectável, justificando-se, assim, a tributação pelas regras do Grupo B da Contribuição Industrial?

Como se vê dos artºs 54º § 1º e 114º § único do C.C.I., a matéria colectável, já determinada de harmonia com os artºs 22º a 49º, só será de novo determinada se, face ao exame à escrita do contribuinte, resultarem fundadas dúvidas quanto à correspondência do resultado apurado com a realidade, ou for impossível determiná-la segundo as regras da Secção I do Código (artºs 22º e seguintes).

Na hipótese vertente, nenhuma destas situações se verifica.

Na verdade, na situação dos autos, tratava-se de despesas indevidamente contabilizadas como custos.

Daí que devessem ser tidas como ganhos ou proveitos, nos termos do artº 22º, fazendo-se a necessária correcção.

Donde, não sendo impossível determinar a matéria colectável pois que já estava determinada e não havendo dúvidas fundadas mas sim certezas quanto à não realização das ditas despesas, forçoso seja concluir que não havia lugar à tributação pelas regras do Grupo B.

Assim sendo, os actos recorridos não padecem do vício de preterição de formalidades legais que lhe vem assacado, não se mostrando violados os artºs 54º § 1º e 114º § único do C.C.I..

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 80.000\$00 (oitenta mil escudos) e a procuradoria em metade.

Lisboa, 12 de Janeiro de 2000. — *João Plácido da Fonseca Limão* (Relator) — *Costa Reis* — *Luis Filipe Mendes Pimentel*. — Fui presente: *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 12 de Janeiro de 2000.

### Assunto:

*IRS. Benefícios fiscais. Dificientes. Incapacidade permanente.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- I — São requisitos da concessão dos benefícios previstos nos art<sup>os</sup> 25 n<sup>o</sup> 3 e 80<sup>o</sup> n<sup>o</sup> 6 do CIRS a invalidez permanente e a incapacidade igual ou superior a 60%.*
- II — Comprovada a cura da incapacidade tal facto inviabiliza a concessão do benefício por lhe faltar o requisito de carácter permanente da incapacidade.*
- III — Tendo o despacho recorrido decidido nesses termos não incorre por isso no vício de violação de lei.*

Recurso n<sup>o</sup> 21 610: Recorrente: Alfredo Gonçalves de Almeida.  
Recorrido: Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais. Relator:  
Exm<sup>o</sup>. Cons<sup>o</sup>. Dr. Vítor Meira.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Alfredo Gonçalves de Almeida veio interpor neste Supremo Tribunal Administrativo recurso contencioso de anulação do despacho de 6 de Novembro de 1996 do Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais que lhe indeferiu o recurso hierárquico que interpusera, pelo qual pretendia ver corrigida a liquidação de IRS referente ao ano de 1992 mediante o reconhecimento de uma incapacidade permanente de 60%.

Imputava ao despacho recorrido vício de forma e violação de lei e juntava nove documentos. Referia:

- ter sido notificado em 17 de Janeiro de 1997 do indeferimento que questiona;
- ter apresentado em 1993 declaração que atestava a incapacidade de 60%;
- ter sido notificado em 7 de Janeiro de 1994 pela Repartição de Finanças (13<sup>o</sup>Bairro Fiscal) para apresentar outra declaração donde constasse a data a partir da qual era portador da deficiência;
- não ter apresentado a documentação dentro desse prazo, mas ter apresentado fotocópia de um relatório do I.P.O.(Instituto Português de Oncologia), datado de 5 de Janeiro de 1994, comprovativo de que sofria dessa deficiência (melanoma maligno da pele) desde 1982;
- que, não obstante tal prova, os serviços informaram que não fize-ra prova do início da incapacidade;
- que na apreciação do recurso foi considerado clinicamente curado em 7 de Dezembro de 1993;
- que a Administração Fiscal carece de competência para apreciar a incapacidade.

Notificada para contestar, fê-lo a entidade recorrida considerando que o recorrente não só não comprovara o início da incapacidade como o documento do I.P.O. que apresentara o dava como clinicamen-te curado em 4 de Janeiro de 1994, o que demonstrava não ser a sua

incapacidade de carácter permanente, como teria que ser para gozar do benefício pretendido.

Foi junto o processo administrativo.

Alegaram recorrente e recorrido, reiterando as posições antes expressas, tendo o recorrente formulado as seguintes conclusões:

1ª O acto submetido a recurso enferma de vício de forma - inobservância de formalidades legais - por falta de apreciação do Relatório Clínico do IPO.

2ª O mesmo acto enferma também de violação de lei, tendo a Administração Fiscal usurpado as competências da Autoridade de Saúde, avaliando ela própria a capacidade do recorrente.

3ª O acto enferma também de violação de lei, dado que decorre dos art. 25º, nº 3 e nº 6 e 80º do CIRIS que a declaração de incapacidade é de carácter permanente.

Por seu turno a entidade recorrida manifestou o entendimento de que se deveria negar provimento ao recurso porquanto, tendo o recorrente sido considerado curado, não poder ser considerado incapaz para os efeitos pretendidos, atentas as normas fiscais que condicionam a atribuição do benefício fiscal.

No seu parecer manifestou o Ministério Público o entendimento de que o recurso não merecia provimento por o recorrente não ter logrado provar que no ano de 1992 era portador de um grau de invalidez permanente igual ou superior a 60%, prova que a si competia, donde resultava não enfermar o acto recorrido do vício alegado.

Colhidos os vistos legais e nada obstando ao conhecimento do recurso, cumpre decidir.

Com interesse para a questão a decidir, mostram-se provados os seguintes factos:

1 - O recorrente entregou em 27 de Abril de 1993 a declaração modelo 2 de IRS relativa ao ano de 1992 (fls. 8).

2 - Em 15 de Novembro de 1993 o recorrente apresentou reclamação graciosa alegando ser deficiente com um grau de incapacidade de 60% (fls. 8).

3 - Em 7 de Janeiro de 1994 a repartição de finanças notificou a recorrente para, em 10 dias, juntar uma declaração de incapacidade onde constasse a data do início da mesma (fls. 16).

4 - O recorrente juntou posteriormente declaração passada pelo IPO, com data de 20 de Março de 1996, donde constava ter sido tratado a doença cutânea oncológica em 1982 e seguido durante cerca de 14 anos, encontrando-se clinicamente curado (fls. 17 e fls. 6 do processo administrativo apenso).

5 - Indeferida a reclamação, interpôs o ora recorrente recurso hierárquico para o Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, o qual veio a ser indeferido em 6 de Novembro de 1996 (fls. 21 do processo administrativo apenso).

6 - O indeferimento do recurso hierárquico assentou na consideração de não ter sido comprovado o carácter permanente da incapacidade nem a data a partir da qual a mesma se verificou, com base na informação dos serviços e pareceres proferidos (fls. 21 do processo administrativo apenso).

7 - O presente recurso contencioso deu entrada em 10 de Março de 1997 (fls. 2).

Assentes tais factos apreciemos o recurso.

Como se constata, o recorrente imputa ao despacho recorrido vício de forma e violação de lei, reportando o primeiro vício à falta de apre-



ciação do relatório do IPO e o segundo à falta de competência da Administração Fiscal para apreciar a capacidade do recorrente.

Consideram-se benefícios fiscais, nos termos do artigo 2º nº 1 do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF), as medidas de carácter excepcional instituídas para tutela de interesses públicos extrafiscais relevantes que sejam superiores aos da própria tributação que impedem. Os artigos 25º nº 3 e 80º nº 6 do CIRS contêm benefícios fiscais para os sujeitos passivos cujo grau de invalidez permanente, devidamente comprovada pela entidade competente, seja igual ou superior a 60%. E o mesmo se exige no artigo 44º nº 5 do EBF.

São pois requisitos da concessão de tais benefícios o carácter permanente da invalidez e o grau de incapacidade igual ou superior a 60%.

O recorrente pretendia ver reconhecido pelos serviços fiscais a sua incapacidade para efeitos de dedução do IRS do ano de 1992, tendo apresentado aos serviços fiscais uma declaração de incapacidade, passada pelo Centro de Saúde de Benfica, na qual constava ser a sua incapacidade de 60%. Tal declaração não indicava todavia a data a partir da qual ocorrera a incapacidade nem se a mesma era permanente. Tais factos, de acordo com as normas supra-referidas, eram essenciais para a apreciação que a AF teria que fazer quanto ao direito do requerente a usufruir do benefício. Notificado este para suprir os elementos em falta, veio juntar, já para além do prazo que lhe fora concedido, um relatório do IPO que o dava como clinicamente curado, referindo ter sido observado pela primeira vez em 1982. Sendo requisito da atribuição do benefício o carácter permanente da incapacidade, consideraram os serviços fiscais que tal benefício não poderia ser concedido pela falta de tal requisito. E do mesmo modo veio a decidir o despacho recorrido que se fundamentou nas informações e pareceres dados nesse sentido.

Vejamos então se procedem os vícios invocados.

Começa o recorrente por atribuir ao despacho recorrido um vício de forma, consubstanciado na inobservância de formalidades legais, por não ter apreciado o relatório do IPO. Assentando o despacho recorrido na informação de que tal relatório o dava como clinicamente curado, não se compreende a alegação do recorrente de que o relatório não foi apreciado. Não só foi apreciado como até o seu teor foi fundamental para a decisão tomada. Inexiste pois o vício de forma invocado.

Algo contraditoriamente veio porém o recorrente invocar o vício de violação de lei por a AF ter, em seu entender, usurpado as competências da "Autoridade de Saúde" ao avaliar a capacidade do recorrente. Não se vê, nem o recorrente o explicita, onde é que a AF, ou o despacho recorrido que é o que está aqui a ser apreciado, usurparam tais competências. Quem declarou o recorrente curado não foi a AF mas as entidades médicas que acompanharam a sua doença e fizeram-no precisamente em documento apresentado pelo próprio recorrente. As entidades fiscais e depois o autor do despacho recorrido que com as suas informações e pareceres manifestou a sua concordância, limitaram-se a retirar dos factos as consequências jurídicas pertinentes. Se a lei exigia que a incapacidade fosse permanente para ter direito à concessão do benefício e as entidades médicas o consideraram curado, não poderiam as autoridades fiscais nem o recorrido concluir de modo diferente daquele que assumiram - a incapacidade do requerente do benefício não era permanente pelo que faltava um requisito essencial para a sua concessão. Quem decidiu que o recorrente estava curado não foi a AF mas as entidades médicas que acompanharam a sua doença. O próprio recorrente refere na terceira conclusão das suas alega-

ções que os artigos 25ºnº 3 e 80ºnº 6 do CIRS exigem que a incapacidade seja permanente. Não tendo a sua doença tais características, não podia o recorrente usufruir do benefício pretendido. Não ocorreu pois qualquer usurpação de competências pelo que se não verifica o vício de violação de lei que vem invocado.

Constata-se pois que o despacho recorrido não enferma de qualquer dos vícios que lhe foram assacados, não ocorrendo qualquer motivo para a pretendida anulação do mesmo.

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

Custas pelo recorrente, fixando em 50.000\$00 a taxa de justiça e em 50% a procuradoria.

Lisboa, 12 de Janeiro de 2000. — *Vitor Manuel Marques Meira* (Relator) — *Ernani Figueiredo* — *Benjamim Rodrigues*. — M<sup>º</sup>P<sup>º</sup> António Mota Salgado.

## Acórdão de 12 de Janeiro de 2000.

### Assunto:

*Imposto de selo. Contra-ordenação fiscal. Nulidade de sentença.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*1 — É nula, nos termos das disposições conjugadas dos arts. 379º, al., b) do CPP e 1º, parágrafo único, al. c), do CPCI, a sentença que condenar por factos diversos dos descritos na acusação ou pronuncia, salvo se oportuna e eficazmente se tiver dado cumprimento ao disposto no art. 358º do mesmo diploma legal.*

Recurso nº 22 282. Recorrente: Caixa Geral de Depósitos, SA. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Exmº. Consº. Dr. Alfredo Madureira.

Em conferência, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

Inconformada com a aliás douta sentença do TT de 1ª Instância de Lisboa, 2º Juízo, que a julgou responsável e, consequentemente, a condenou no pagamento do imposto de selo em falta, no valor de 2.653.852\$00, dela apresentou recurso para este Supremo Tribunal Administrativo a Caixa Geral de Depósitos.

Pugnando pela revogação do decidido e consequente absolvição, apresentou tempestivamente as suas alegações, formulando, a final, as seguintes conclusões:

*1.ª - A aliás douta sentença recorrida é nula, por isso que condena a arguida ora recorrente em facto diferente daquele que consta da acusação. (Cf. n.ºs 3 e 4 da acusação de fls 17 e v.º e a sentença que baseia a condenação nos factos constantes da alínea b) do art.º 230º do Regulamento do Imposto de Selo). Violou-se pois designadamente*

a al. c) do n.º 2 do art.º 410.º do C.P.P. E também por violação do art.º 359º n.º 1 do C.P.P..

2.ª - Não só a sentença recorrida é nula como é nula a acusação e o despacho que a aceitou, onde se considera a ora recorrente como devedora originária do imposto, quando resulta claramente dos autos, que a devedora originária é a sua cliente, Sociedade Comercial de Resinas, SA. Violou-se pois a al. c) do n.º 3 do art.º 283 do C.P.P.

3.ª - Por outro lado, diz-se na acusação que a infracção praticada pela recorrente é punida pelo art.º 236º do Regulamento, quando é certo que o mesmo se encontra revogado pelo art.º 7.º do Dec.Lei 7/96 de 7 de Fevereiro e deixou por isso de ser penalizada.

4.ª - Por outro lado ainda, é o próprio processo de transgressão que se encontra insanavelmente ferido de nulidade, na medida em que foi levantado o auto de notícia contra a Caixa Geral de Depósitos, como devedora originária, quando o devia ter sido contra a sua cliente, Sociedade Comercial de Resinas, que era a devedora originária, omitindo-se contudo totalmente neste processo de transgressão a existência da transgressora! Violou-se, assim, o artigo 26º do C.P.

5.ª - Só através de um auto de transgressão, formulado também contra a devedora originária, se podia caracterizar, em termos de direito penal e processual, o acto delituoso, porquanto é a devedora originária a entidade a quem compete o direito de defesa e de impugnação, se assim o entender, da obrigação de pagar o imposto - o que não sucedeu. Violou assim o M.º Juiz recorrido, juntamente com o M.º P.º e o Agente atuante, o art.º 230 al. h) e 5 único do Reg. do I. de S.

6.ª - Seria na verdade inconstitucional - como o é efectivamente - a condenação da mera devedora solidária, sem que, tenha sido chamado a juízo quem teria, como arguido principal ou, pelo menos em conexão de culpas, o direito de se defender, pois a responsabilização da recorrente, como devedora solidária, sob o ponto de vista infraccional tem um carácter acessório.

7.ª - Ora, nos termos do art.º 32.º e designadamente dos seus n.ºs 2 e 8, do C.R.P., como todo o arguido se presume inocente até ao trânsito em julgado da sentença da condenação, devendo ser assegurados ao arguido os direitos de audiência e defesa, mesmo nos processos de contra-ordenação, é óbvio que, presumindo-se inocente, por força da Lei Constitucional, o infractor originário, sem que tal presunção tivesse sido ilidida pelo M.º P.º, não pode, necessariamente, em segundo grau de responsabilização, condenar-se quem, como a recorrente, só seria responsável na hipótese de condenação do infractor originário.

8.ª - Resulta assim, e também, do exposto que, considerando o tempo já decorrido, prescreveu a obrigação de pagar o imposto, prescrição esta que se irroca para todos os devidos e legais efeitos. (art.º 34, n.º 1 do C.P. Tributário e 219 do Reg. do I. de S.).

9.ª - A absolvição da recorrida, que se impetra é, pois, acto da mais curial Justiça!

Não foram apresentadas contra - alegações.

Neste Supremo Tribunal o Ex.mo Magistrado do Ministério Público emitiu depois mui douto e bem fundamentado parecer evidenciando a procedência do presente recurso jurisdiccional no que concerne à alegada nulidade da sindicada sentença, nos termos do art. 379º do CPP, pronunciando-se, a final, pela procedência da reclamada prescrição da obrigação tributária.

Colhidos os vistos legais, cumpre apreciar e decidir.

A sindicada sentença deu por assentes os seguintes factos:

1) *A arguida procedeu, por escritura pública, de 28 de Julho de 1983, lavrada no 2.º Cartório Notarial de Lisboa, à liquidação das dívidas de juros compensatórios e moratórios provenientes de três empréstimos que havia concedido à Sociedade Comercial de Resinas SA, com sede na R. Fontes Pereira de Melo, 36, 6.º Dt.º, no montante de 53.077.029\$0, calculado até 27 de Julho de 1983, a que corresponde imposto de selo na quantia de 2.653.852\$00;*

2) *Até hoje a arguida não entregou, nos Cofres do Estado, o citado imposto;*

3) *A dita Sociedade Comercial de Resinas, SA não entregou à arguida o referido imposto de selo;*

4) *Sendo que a arguida diligenciou nesse sentido;*

5) *Não obtendo êxito nas suas diligências, a arguida comunicou o facto à Administração Fiscal.*

Com base nesta factualidade e mediante expressa convocação do disposto nos arts. 230 do Regulamento do Imposto de Selo e Parágrafo 1.º do CPCI, então em vigor, declarou-se prescrito o procedimento contra-ordenacional respectivo, que era de cinco anos, mas julgou-se responsável pelo pagamento do imposto devido a ora Recorrente e arguida Caixa Geral de Depósitos, por se tratar de obrigação solidária, assim se condenando esta no respectivo pagamento.

E contra o assim decidido que se insurge a Recorrente nos termos das alegações e conclusões atrás transcritas.

Vejamos se lhe assiste razão.

Afrontemos, em primeiro lugar, a questão da eventual prescrição da obrigação tributária, pois que a sua eventual procedência haveria de prejudicar o conhecimento do demais alegado.

A questão jurídica subjacente e que importa dirimir, tal como emerge da controvérsia suscitada, é tão-só a de saber se o disposto no art. 34.º do CPT é ou não de aplicação imediata e, consequentemente, é ou não de aplicar, sem mais, ao caso dos presentes autos.

Esta Secção do Supremo Tribunal Administrativo tem repetidamente afirmado que o referido art. 34.º do Código de Processo Tributário é uma norma inovadora, de natureza inequivocamente substantiva, embora incluída em diploma adjectivo, e que, por isso, só se aplica aos factos tributários verificados após 1 de Julho de 1991.

E que, assim, no que concerne à contagem do prazo de prescrição da respectiva obrigação tributária, face ao díspar e superior prazo previsto no art. 27.º do CPCI, haveria de efectuar-se a sua contagem já de harmonia com o disposto no art. 297.º n.º 1 do Código Civil.

Uma vez que a eventual aplicação do art. 34.º do CPT, que efectivamente operou a redução daquele prazo de 20 para 10 anos, mais não consubstanciaria do que aplicação retroactiva da Lei nova, aplicação retroactiva que o nosso ordenamento jurídico não consente - cfr. art. 12.º n.º 1 do Código Civil.

Ora, é com efeito pacífica, uniforme, reiterada e constante a jurisprudência deste Supremo Tribunal no apontado sentido, pese embora a douta e porventura sedutora opinião em contrário sufragada pelo, ao tempo, Magistrado do Ministério Público junto desta secção. - No apontado sentido podem ver-se, entre outros, os acórdãos proferidos no processo n.º 17.485, in AP DR de 23-12-96, pág. 1.951, no processo n.º 17.528, in AP DR de 31-12-96, pág. 2.059, e o acórdão de 06-10-99 proferido no processo n.º 23.736.

Assim, quer face aos princípios constitucionais da igualdade e da justiça material a que, em idêntica questão de aplicação das leis no

tempo, se fez apelo no recente acórdão desta Secção, de 06-10-99, processo n.º 23.736, quer ainda em função da regra estabelecida pelo art. 8.º n.º 3 do Código Civil que, perseguindo a interpretação e aplicação uniforme do direito, inequivocamente aconselha o julgador a dar tratamento análogo aos casos que o mereçam.

Importa concluir que relativamente ao questionado facto tributário, verificado no passado dia 28 de Julho de 1983, se não verificou ainda o decurso extintivo do respectivo prazo de prescrição - 28-07 -, no regime do CPCI e 1-07-01, nos termos dos arts. 34.º do CPT, contado este de harmonia com a referida regra consagrada pelo n.º 1 do art. 297.º do Código Civil e inteiramente acolhida pela jurisprudência.

Improcede pois a conclusão 8.ª das doudas alegações do presente recurso.

Apreciemos agora a também suscitada questão da nulidade da sentença - conclusão 1.ª -, materializada na alegada circunstância de nela, porventura, se ter condenado a arguida e ora Recorrente por factos diversos dos referidos na respectiva acusação.

Ora, visto o auto de notícia de fls. 3 dos presentes autos e a acusação de fls. 17 v.º, importa, na verdade, concluir que à Recorrente foi imputada a prática da infracção p.p. pelo art. 236.º do RIS, com base no aduzido facto de "... não entregou até à presente data nos Cofres do Estado tal quantia (2.653.852\$00) a que estava obrigada...".

E que, na impugnada decisão judicial, a arguida veio antes a ser condenada nos termos da alínea b) e do parágrafo único do art. 230.º do RIS, enquanto responsável solidária pelo pagamento do respectivo e devido imposto.

Quer dizer, enquanto no libelo acusatório se imputa à arguida infracção própria, por alegada omissão de dever próprio - a não entrega nos Cofres do Estado do imposto devido -, na sindicada sentença veio ela a ser condenada por diversa infracção, quiçá praticada antes pela sociedade beneficiária dos empréstimos concedidos, e pela a qual a ora Recorrente, nos termos do convocado preceito legal, seria solidariamente responsável.

Ora, a necessária factualidade incriminadora, nesta sede, não só não constava da acusação deduzida, como nem sequer se mostra referida na matéria de facto fixada pela impugnada sentença.

Assim e atento o disposto no art. 379.º al. b) do CPP, aqui aplicável *ex vi* do disposto no art. 1.º parágrafo único al. c) do CPCI, então aplicável, e uma vez que é manifesto não se ter verificado *in casu* o procedimento recomendado pelo art. 358.º do CPP - cfr. sentença de fls. 74 e 75 -, importa concluir pela reclamada nulidade de sentença.

Nulidade que, sem mais, demanda a revogação do julgado, assim prejudicando, naturalmente, o conhecimento dos demais vícios que lhe vêm assacados em sede de impugnação de recurso jurisdicional.

Pelo exposto, acordam os Juizes desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em declarar nula a sentença do TT de 1.ª Instância, assim concedendo provimento ao presente recurso jurisdicional.

Sem custas.

Lisboa, 12 Janeiro de 2000. — *Alfredo Madureira* (Relator) — *Costa Reis* — *Benjamim Rodrigues*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 12 de Janeiro de 2000.

### Assunto:

*Oposição. Impugnação judicial. Mesma causa de pedir. Suspensão da instância.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Sendo deduzida oposição a execução fiscal com fundamento idêntico (inconstitucionalidade) ao de impugnação judicial contra a liquidação da dívida exequenda, em fase processual mais avançada, deve suspender-se na dita oposição a instância até ao trânsito em julgado da decisão final do procedimento impugnatório.*

Recurso n.º 22.961, em que é Recorrente Petróleos de Portugal — Petrogal, SA, e Recorrida a Câmara Municipal de Sintra, e de que foi Relator o Ex.mo Cons.º Dr. Mendes Pimentel.

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

PETRÓLEOS DE PORTUGAL - PETROGAL SA, não se conformando com a sentença do 1.º Juízo do TT de 1.ª Instância de Lisboa que julgou improcedente a presente oposição por si deduzida, vem até nós, culminando a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

- 1.ª A Rct. deduz a presente oposição invocando a inconstitucionalidade do Regulamento ao abrigo do qual se exige a quantia exequenda;
- 2.ª A Rct. invoca a nulidade da deliberação da Assembleia Municipal da Rcd.ª de criação do imposto;
- 3.ª A Rct. põe em causa a legalidade em abstracto da liquidação da dívida exequenda, na medida em que invoca a nulidade da norma ao abrigo da qual se pretende cobrar o imposto;
- 4.ª A inconstitucionalidade da norma que constitui o fundamento da presente oposição integra-se na ilegalidade abstracta da dívida exequenda e constitui um dos fundamentos previstos no artº 286º, 1, a), do CPT.

5.ª Decidindo em contrário, a sentença recorrida violou, entre outras normas, o disposto nos artºs 86º, 1, a), do CPT e 165º, 1, i), da CRP.

Contra-alegando, a Rcd.ª Câmara Municipal de Sintra defende o acerto da decisão da instância.

O EMMP emitiu o seguinte douto parecer:

“Ao mesmo tempo que deduziu oposição, a ora Recorrente impugnou judicialmente a liquidação da taxa.

Ora, por um lado, pode suceder que a impugnação proceda; por outro, pode acontecer que entre a decisão da impugnação e a da oposição haja contradição de julgados.

As hipóteses expostas são motivos mais que justificativos para se ter, oportunamente, ordenado a suspensão da instância nos termos do artº 279º do CPC.

Como assim, e tendo em conta que, naquelas circunstâncias, o poder atribuído ao Juiz pelo artº 279º do CPC é um poder-dever, sou de parecer que se anule a sentença recorrida e que, em substituição, se ordene a suspensão da instância até ao trânsito em julgado da decisão a proferir na impugnação.

Se assim se não entender, então o recurso merece provimento, pois que sustentar que a norma legal à luz da qual foi liquidada a taxa é inconstitucional não é discutir a legalidade concreta da liquidação, mas discutir a sua legalidade em abstracto - o que é permitido pela alínea a) do n.º 1 do artigo 286.º do CPT".

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Na sentença recorrida entendeu-se que "o alegado (na p.i. da presente oposição) com vista à não aplicação das normas atrás citadas por inconstitucionalidade levaria à apreciação em concreto da legalidade da dívida exequenda, o que, como é jurisprudência pacífica, está vedado em sede de oposição".

Contra isto se insurge a Rct., que logo na conclusão 1.ª sublinha que "deduz a presente oposição invocando a inconstitucionalidade do Regulamento ao abrigo do qual se exige a quantia exequenda".

E, na verdade, assim é. Basta atentar no artigo 13.º da p.i., onde se alega "que os valores exigidos pela Câmara Municipal de Sintra (...) não são devidos por se tratar de taxas feridas de ilegalidade, designadamente, inconstitucionais". E no artigo seguinte refere a oponente "que a inconstitucionalidade da lei ou regulamento em que se baseia a dívida exequenda se enquadra no fundamento de oposição à execução fiscal previsto na al. a) do art.º 286.º do CPT", o que, efectivamente, é entendimento pacífico e reiterado deste STA - *inter alia*, vide os acórdãos do Pleno desta Secção de 13.IV.94, recs. 10597, 11916 e 12002.

Como assim, mal andou a instância ao entender que a oponente intenta discutir a legalidade concreta da dívida exequenda, vedada, ela sim, em sede de oposição. Em princípio.

E daí o desacerto da decretada improcedência desta oposição.

Mas será que a sentença foi prematura, por isso que, como entende o distinto PGA, o M.mo Juiz "a quo" devia ter suspenso a instância, com fundamento na pendência de impugnação judicial com idênticos fundamentos e em estudo mais avançado?

Vejam os.

Segundo a alínea c) do n.º 1 do artigo 276.º do CPC (subsidiariamente aplicável, "*ex vi*" alínea f) do artigo 2.º do CPT), a instância suspenso-se quando o tribunal ordenar a suspensão.

E o n.º 1 do artigo 279.º daquele primeiro compêndio adjectivo dispõe que o tribunal pode ordenar a suspensão quando a decisão da causa estiver dependente do julgamento de outra já proposta, ou quando ocorrer outro motivo justificado.

Entende o EMMP que, *in casu*, os motivos justificativos da suspensão da instância são a eventual procedência da impugnação judicial deduzida pela recorrente e a possibilidade de contradição de julgados.

É sabido que o critério por que o juiz deve orientar-se no uso da faculdade que o sóbredito preceito adjectivo lhe confere é o de evitar, mediante a suspensão da instância, a possibilidade de a mesma questão vir a ser objecto de decisões desencontradas ou incoerentes.

Ora, confrontando as petições iniciais da presente oposição e da impugnação judicial contra a liquidação exequenda (fotocopiada a fls. 225-234), vemos que a causa de pedir é, fundamentalmente, a mesma - inconstitucionalidade do regulamento ao abrigo do qual se exige a quantia exequenda.

Só não se perfila litispendência porque os pedidos são, naturalmente, diversos (vide artigos 497.º e 498.º, 1, do CPC). Na oposição pede-se a extinção da instância executiva, na impugnação a anulação do acto tributário de liquidação.

Segundo informa a Rct. a fls. 219, tal impugnação foi julgada procedente, encontrando-se em recurso no Tribunal Central Administrativo.

Se tal decisão obtiver, a final, confirmação, volve-se, obviamente, inútil a presente oposição, por isso que desaparecida da ordem jurídica a liquidação exequenda.

Decorre de tudo o que vem de dizer-se que se impunha, efectivamente, ao tribunal “a quo” suspender a instância no presente procedimento até ao trânsito em julgado de decisão final da dita impugnação, em fase bem mais adiantada.

A suspensão de uma acção é uma faculdade concedida ao juiz, para a exercer quando haja motivos atendíveis, visando limitar actividades inúteis e julgados contraditórios.

Mas, o facto de o juiz poder suspender, ou não, a instância, conforme o entenda em seu prudente arbitrio, não significa que o despacho que ordene, ou não, a suspensão com fundamento no disposto no citado artigo 279º, 1, seja proferido no uso legal de um poder discricionário e, por isso, não seja passível de recurso nos termos do artigo 679º, 1, do CPC.

Como bem sublinha o distinto PGA, trata-se de um “poder-dever”, que, *in casu*, não foi exercido, devendo-o, como se viu, ser.

Por tudo o exposto se acorda revogar a sentença recorrida, devendo a instância proferir despacho de suspensão, em conformidade com o atrás a respeito explanado, assim se concedendo provimento ao recurso.

Sem custas.

Lisboa, 12 de Janeiro de 2000. — *Luis Filipe Mendes Pimentel* (Relator) — *José Joaquim Almeida Lopes* — *Jorge Manuel Lopes de Sousa*. — Fui presente: *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 12 de Janeiro de 2000.

### Assunto:

*Questão de facto. Incompetência hierárquica.*

### Doutrina que dimana da decisão:

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

Recurso nº 23 159: Recorrente: Fazenda Pública. Recorrido: Américo Fonseca dos Santos. Relator: Exmº. Consº. Dr. Vítor Meira.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Américo Fonseca dos Santos deduziu, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Faro, oposição à execução instaurada a “Electromate -



Instalações Eléctricas, Lda.”, que contra si revertera, por ser parte ilegítima.

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

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

1. Pelas dívidas à Segurança Social respondem, nos termos do art<sup>o</sup> 13<sup>o</sup> do DL 103/80 de 9 de Maio e art<sup>o</sup> 16<sup>o</sup> do CPCÍ (lei aplicável ao tempo da dívida) na qualidade de subsidiários responsáveis, os gerentes e administradores das sociedades de responsabilidade limitada.

2. Ficou provado nos autos que o ora oponente exerceu de facto e de direito a gerência da sociedade originariamente devedora, desde a sua constituição até 30/03/90, data em que a dívida se encontra já constituída.

3. As dívidas à Segurança Social são de interesse público e assentam num dever legal.

4. Face ao artigo 14<sup>o</sup> do DL 103/80 de 9 de Maio, as contribuições para a Segurança Social prescrevem no prazo de 10 anos, devendo o regime a aplicar colher-se no artigo 27<sup>o</sup> do CPCÍ (hoje, 34<sup>o</sup> do CPT).

Não houve contra-alegações.

A Exma. Magistrada do Ministério Público neste Supremo Tribunal Administrativo emitiu parecer no sentido do provimento do recurso.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida considerou provados os seguintes factos:

1 - Contra a “Electromate - Indústrias Eléctricas, Lda.” foram instauradas as execuções fiscais n.ºs 758/89, por dívidas à Segurança Social referentes aos meses de Maio a Out<sup>o</sup> e Dez/88, n<sup>o</sup> 167/90, por dívidas à Segurança Social referentes aos meses de Junho a Set<sup>o</sup>/89 e 71/93, por dívida aos T.L.P., referente ao serviço de telefone prestado em Abril e Maio de 92;

2 - a execução fiscal n<sup>o</sup> 758/89, teve por base a certidão de dívida emitida em 14/11/89, pelo valor de 1.128.198\$00;

3 - a execução fiscal n<sup>o</sup> 167/90, teve por base a certidão de dívida emitida em 24/7/90, no montante de 362.812\$00;

4 - a execução fiscal n<sup>o</sup> 71/93, teve por base a certidão de dívida emitida em 10/2/93;

5 - a Electromate foi citada pessoalmente no processo 758/90, em 19/12/89 e fez pagamentos por conta - 1.128.198\$00, 70.181\$00 e 101.621\$00, restando a dívida de 335.769\$00 de juros de mora;

6 - em 26/4/94, foram apensados ao proc<sup>o</sup> 758/89 as execuções n<sup>o</sup>s 167/90 e 71/93;

7 - Por inexistirem bens no património da Electromate, foi proferido despacho de reversão das execuções contra os sócios-gerentes, em 3/5/94;

8 - Em 20/06/94, o oponente foi citado para efectuar o pagamento da quantia de 705.563\$00, na qualidade de sócio-gerente;

9 - Em 8/7/94, veio deduzir a presente execução;

10 - A Electromate constituiu-se em 30/11/89, tendo sido nomeados gerentes todos os quatro sócios, entre eles, o oponente;

11 - Em 30/3/90, o oponente foi exonerado das funções de gerente;

12 - A Sociedade obrigava-se com a assinatura de dois sócios-gerentes, tendo uma que ser do sócio-gerente Manuel José Nabais do Paulo;

13 - O oponente é electricista e procedia à execução de instalações eléctricas contratadas pela Electromate;

14 - Em 30/3/90, foi nomeada gerente Maria Namorado Dias, casa-da com o sócio-gerente José Nabais do Paulo.

Assentes tais factos apreciemos o recurso.

Nas conclusões das suas alegações de recurso que se transcreveram, sustenta a recorrente que ficou provado nos autos que o oponente exerceu de facto e de direito a gerência da sociedade originariamente devedora, desde a sua constituição até 30/03/90, data em que a dívida se encontra já constituída. Da matéria de facto fixada na sentença e que igualmente se transcreveu não consta que esteja provada tal gerência de facto, sendo que a conclusão a retirar dos factos provados sobre a existência de gerência de facto, constitui ela própria matéria de facto.

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

Contendo-se nas alegações matéria de facto, terá pois de considerar-se que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, o que determina a incompetência em razão da hierarquia do Tribunal 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.

Sem custas.

Lisboa, 12 Janeiro de 2000. — Vítor Meira (Relator) — António Pimpão — Brandão de Pinho — Fui presente, António Mota Salgado.

## Acórdão de 12 de Janeiro de 2000.

### Assunto:

*Execução fiscal. Embargos de terceiro. Reversão da execução. Citação.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- I — Ordenada a reversão da execução fiscal contra o responsável subsidiário nos termos do art. 13º n.º 1 do CPT, assume este, a partir de então e relativamente àquela execução fiscal, a qualidade de executado.
- II — Assim e apesar de porventura para tal não ter sido citado, apenas pode embargar de terceiro nos precisos termos do disposto no art. 1037 do CPC, isto é, relativamente a bens que, em função do respectivo título aquisitivo ou pela qualidade em que os possuísse, não

*devessem ser atingidos pela diligência ordenada - penhora.*

III — *A citação do executado ou revertido, no processo de execução fiscal regulado pelo CPT, visa apenas, de harmonia com o disposto nos arts. 63º.n.º 2 e 273º deste diploma legal, dar-lhe conhecimento de que contra si foi instaurada ou reverteu determinada execução fiscal, comunicar-lhe o prazo legal para, querendo, deduzir oposição ou para requerer o pagamento em prestações e ou a dação em pagamento.*

Recurso nº 23 352. Recorrente: António Manuel Jorge Viegas.  
 Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Exmº. Consº. Dr. Alfredo Madureira.

Em conferência, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformado com o aliás douto acórdão do Tribunal Central Administrativo - Secção de Contencioso Tributário - que, revogando o decidido pelo TT de 1ª Instância de Coimbra, julgou improcedentes os embargos de terceiro que deduzira, dele interpôs recurso para este Supremo Tribunal António Manuel Jorge Viegas, nos autos convenientemente identificado.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações, formulando, a final, as seguintes conclusões:

1º *O Ac. recorrido, fundamentando-se, no despacho do Chefe da 2ª Repartição de Finanças da Figueira da Foz, considerou que, por mero efeito daquele despacho, houve reversão contra o recorrente, como tal, concluiu que o título executivo que serve de base à execução contra a empresa " Viegas e Viegas, Lda " serve também de base para a execução fiscal do gerente - recorrente.*

2º *Logo, o recorrente, segundo a tese sufragada no Ac. recorrido, não é "terceiro" para efeitos de execução fiscal e, como tal, considerou os embargos de terceiro improcedentes.*

3º *É certo que o art. 13º.n.º 1 do CPT estabelece uma responsabilidade subsidiária dos gerentes, administradores e outras pessoas que exerçam funções de administração nas empresas ou sociedades de responsabilidade limitada, em relação a todos os impostos e contribuições relativos ao período do exercício do seu cargo.*

4º *Sendo que, o art. 239º do CPT legitima, nos casos em que esse normativo o permite (inexistência de bens penhoráveis das sociedades legitimamente constituídas e insuficiência do património do devedor originário para a satisfação da dívida exequenda e acrescido), o chamamento dos responsáveis subsidiários.*

5º *Todavia, tal responsabilidade é afastada, caso esses gerentes ou administradores provem que não foi por culpa sua que o património da empresa se tornou insuficiente para a satisfação dos créditos da administração fiscal, ou ainda, que tal dívida não foi contraída no seu período de gerência.*

6º *Pelo que, a responsabilidade que funda o título executivo contra os gerentes ou administradores é uma responsabilidade subjectiva, porque se funda na culpa, ao passo que, a responsabilidade que funda os títulos executivos contra as empresas e as sociedades de responsabilidade limitada é uma responsabilidade objectiva (o não pagamento da dívida ao Fisco).*

7º Só que, para os gerentes ou administradores sejam demandados como responsáveis subsidiários em processo de execução fiscal, necessário é que sejam demandados através do instituto da reversão, esta deve ser decretada por despacho do Chefe da Repartição de Finanças que, no acto, para cumprir todas as formalidades essenciais, deverá mandar citar todos os responsáveis subsidiários, sob pena da reversão não poder produzir plenamente os seus efeitos - cfr. art. 246 n.º 1 do CPT.

8º Ora, nos presentes autos, como aliás de toda a matéria de facto dada como provada no Ac. recorrido, não foi cumprida a formalidade essencial exigida no art.º 246 n.º 1 do CPT, ou seja, a citação ao responsável subsidiário, o sócio-gerente Sr. António Manuel Jorge Viegas, logo, a reversão não pode operar em relação a este.

9º Assim sendo, deverá o Ac. recorrido ser revogado, o recorrente ser considerado "terceiro" para efeitos de execução fiscal e, consequentemente, os embargos de terceiro serem julgados procedentes, e levantadas as penhoras e respectivos registos sobre os seus prédios.

Não foram apresentadas quaisquer contra-alegações e, neste Supremo Tribunal, o Ex.mo Magistrado do Ministério Público emitiu depois douto e bem fundamentado parecer opinando no sentido de dever ser negado provimento ao recurso, confirmando-se antes o impugnado julgado.

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

Vem fixada a seguinte matéria de facto:

A) - O embargante é dono dos prédios referidos em A), B) e C) do artigo 1.º da petição inicial;

B) - Os terrenos em causa, recebeu-os o sr. Viegas dos pais, uma vez que se tratava de património de família, tendo adquirido uma outra parte;

C) - O sr. Viegas sempre ali viveu;

D) - O sr. Viegas é sócio gerente da "Viegas e Viegas, Lda. ";

E) - Nos presentes autos, em que é executada a sociedade Viegas e Viegas, Lda, foram penhorados os referidos prédios do embargante para pagamento da quantia exequenda.

F) - O sr. Viegas adquiriu um terreno por herança e comprou a terra onde estão implantados os escritórios;

G) - a firma Viegas e Viegas atravessou e atravessa dificuldades económicas;

H) - As Finanças penhoraram-lhe todo o património;

I) - Pretendendo obter financiamento Bancário, desejava dar o terreno em causa como garantia;

J) - Requereu, então, uma certidão para o efeito, tendo, nessa altura, verificado a existência da penhora;

K) - O sr. Viegas teve conhecimento da penhora através da própria testemunha Anabela Bastos Oliveira, que tratou de tirar certidão em Julho de 1994;

L) - Foi quando lhe disseram que existia essa penhora;

M) - Quando o transmitiu ao embargante, este mostrou-se surpreendido, pois que em seu nome pessoal não recebera qualquer notificação.

N) - O sr. Viegas, pessoalmente, não foi notificado como " executado "

O) - Só houve notificação à firma após a "penhora ".

P) - A notificação à firma ocorreu depois da ida à Conservatória e constatação de existência da penhora;

Q) - O embargante teve conhecimento da penhora do prédio identificado sob a alínea A) da p. i., em 06-07-94, data em que requereu uma certidão de inscrição daquele prédio na 1ª Conservatória de Registo Predial da Figueira da Foz, para fins de obtenção de um empréstimo bancário.

R) - E só em 14-07-94, veio a ter conhecimento que lhe haviam penhorado mais dois prédios, os identificados sob as alíneas B) e C) do art.º 1º da p.i., com a notificação do auto da penhora da 2ª Repartição de Finanças da Figueira da Foz;

S) - Por despacho do C R Finanças da Figueira da Foz, foi determinada, em 94/03/01, a reversão da execução onde foram efectuadas as penhoras em causa, contra o embargante - (cfr. doc. de fls. 29)

T) - As penhoras em questão foram concretizadas em 94/03/21 e 94/03/22 - (cfr. docs. de fls. 23 a 28 e de fls. 48 a 53).

Com base nesta factualidade o Tribunal ora recorrido julgou improcedentes os embargos de terceiro antes admitidos como procedentes pelo TT de 1ª Instância, com base no sufragado entendimento de que ao Embargante e então Recorrido, ora Recorrente, falecia a necessária qualidade de "terceiro" por ser antes e já executado, aquando da concretização das questionadas penhoras, em consequência do despacho de reversão que, contra ele, entretanto fora ordenada e por se haver entendido ainda que a tal não obstava a invocada circunstância de para a referida execução não ter sido antes convenientemente citado.

É contra o assim decidido e nos termos expostos que se insurge o Recorrente pugnando pela revogação do julgado, pela procedência dos embargos deduzidos e pelo levantamento das penhoras e respectivos registos.

Não lhe assiste, porém, qualquer razão.

Na verdade, vista a matéria de facto fixada e assente - cfr. art.º 722ºn.º 2 e 729ºn.º 2 ambos do CPC - e atentos os poderes de cognição que a lei - arts. 21ºn.4 do ETAF e 167ºdo CPT - reservam a este Supremo Tribunal enquanto tribunal de revista, apontando aquela inequivocamente para a circunstância de, à data da realização das penhoras questionadas, haver sido já proferido, no respectivo procedimento, despacho de reversão da execução contra o embargante e resultando destes a insindicabilidade daquele juízo conclusivo, porque juízo formulado em sede dos factos materiais da causa.

Imperioso será concluir, de harmonia aliás com o doutamente decidido, que, aquando da concretização das referidas penhoras, o ora Recorrente assumia já no processo a qualidade de executado, ainda que por substituição do primitivo e originário devedor.

Assim e face ao disposto no art. 1037ºn.º 2 do CPC, aplicável *ex vi* do art. 2 al. f) do CPT, enquanto executado, o ora Recorrente apenas poderia embargar de terceiro relativamente a bens que, em função do respectivo título aquisitivo ou pela qualidade em que os possuísse, porventura não devessem ser atingidos diligência ordenada.

Ora, *in casu*, face aos factos materiais fixados e atento o disposto nos arts. 13ºe 239ºdo CPT, manifesto é que ao Recorrente se não pode aplicar a referida situação excepcional.

Sustenta ainda que a reclamada qualidade de terceiro, susceptível de viabilizar a eventual procedência dos embargos que deduziu, decorreria também da circunstância de, no procedimento respectivo, não ter sido oportuna, conveniente e previamente citado.

Não lhe assiste também aqui razão.

Com efeito e como bem proficientemente evidencia o Exmo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal

Administrativo, de harmonia com o disposto nos arts. 63º.n.º 2 e 273º do CPT, no processo de execução fiscal regulado pelo Código de Processo Tributário a citação do executado mais não visa do que dar-lhe conhecimento de que contra si foi instaurada determinada execução, comunicando-lhe ainda o prazo legal para, querendo, deduzir oposição e ou para requerer o pagamento em prestações ou a dação em pagamento.

Pois que, mesmo nos casos de citação posterior, tal apenas releva para efeitos de início de contagem do prazo previsto no n.º 2 do art. 273º do CPT. (Veja-se, no mesmo sentido, entre outros, o acórdão desta Secção de 01-07-98, in processo n.º 22.411.)

Não merece pois qualquer censura o aliás douto acórdão do TCA com o presente recurso impugnado.

Pelo exposto e sem necessidade de outros ou melhores considerandos, acordam os Juizes desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar-lhe provimento.

Custas pelo Recorrente, fixando a procuradoria em 40%.

Lisboa, 12 de Janeiro de 2000. — *Alfredo Madureira* (Relator) — *Costa Reis* — *Mendes Pimentel*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 12 de Janeiro de 2000.

### Assunto:

*Reforma de acórdão - art. 669 n.º 2 do Código de Processo Civil.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*1 — O disposto no art. 669º.n.º 2 do Código de Processo Civil integra inovação legislativa introduzida no nosso ordenamento jurídico-processual pelo DL n.º 329-A/95, de 12 de Dezembro, que, nos termos do disposto no art. 16º deste diploma legal, só se aplica aos processos iniciados depois de 1 de Janeiro de 1997.*

Recurso n.º 23 403. Recorrentes: Fazenda Pública e Ministério Público. Recorrida: Alberto Fonseca Martins, Ldº. Relator: Exmº. Consº. Dr. Alfredo Madureira.

Em conferência, acordam os Juizes desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

A Recorrente Alberto da Fonseca Martins, Limitada, requereu agora, depois de notificada do acórdão que lhe indeferiu anterior pedido de esclarecimento do acórdão proferido a fls. dos presentes autos, a reforma deste, nos termos dos arts. 669º.n.º 2 e 670º.n.º 3 do Código de Processo Civil, aplicáveis por força do disposto no art. 357º do Código de Processo Tributário.

Persiste em alegar, em síntese e fundamentalmente, que na oposição deduzida à execução fiscal que lhe foi julgada improcedente sempre poderia discutir-se e apreciar-se a legalidade em concreto da dívida

exequenda uma vez que, ao contrário do decidido, ao só ter tomado conhecimento da decisão de rescisão do contrato que celebrara com o IAPMEI já na pendência da execução fiscal e face à citação nesta ordenada não teria tido oportunidade de sindicá-la contenciosamente a bondade daquele acto administrativo em consequência do qual foi proferido o acto de liquidação que subjaz à questionada execução fiscal, pois deste último não fora sequer notificada.

Requer em consequência e ao abrigo da convocada disposição legal, mediante invocação do teor do Relatório do DL n.º 329-A/95, de 12 de Dezembro, a reforma do assim questionado acórdão, perseguindo decisão diferente da proferida, com base no sustentado entendimento de que terá ocorrido lapso manifesto na determinação da norma aplicável.

Notificada a Recorrida Fazenda Pública para, querendo, se pronunciar sobre o pedido apresentado, respondeu-lhe sustentando a sua improcedência e consequente indeferimento por, em seu entender, se não vislumbrar que o julgador tenha incorrido em lapso quer quanto aos factos quer quanto às normas aplicáveis.

E o Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal Administrativo pronunciou-se depois igualmente pelo indeferimento do requerido já em função da invocada circunstância de o disposto no convocado art. 669ºn.º 2 do Código de Processo Civil não ser aplicável ao caso dos presentes autos, por força do estabelecido no art. 25ºn.º 1 do DL 329-A/95, de 12 de Dezembro.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

Tem efectivamente razão o Ex.mo Magistrado do Ministério Público.

Os presentes autos foram instaurados em 10-01-96, estando, assim, naturalmente pendentes à data da entrada em vigor das alterações introduzidas ao direito adjectivo comum pelo referido DL 329-A/95, de 12 de Dezembro, não lhe sendo, por isso e nos termos do disposto no seu art. 16º, aplicáveis.

O invocado art. 669ºn.º 2 do Código de Processo Civil, integra, com efeito, inovação legislativa consagrada pelo referido diploma legal que, no anterior e aplicável regime processual, não conhecia viabilidade ou correspondência.

Assim, à míngua de instrumento legal que o viabilize, acordam os Juizes desta Secção em, sem mais, indeferir o requerido.

Custas pela Requerente, fixando a taxa de justiça em 20.000\$00.

Lisboa, 12 Janeiro 2000. — *Alfredo Madureira* (Relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Costa Reis*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 12 de Janeiro de 2000.

### Assunto:

*Lei de amnistia. Interpretação. Crime e contra-ordenação fiscal.*

**Doutrina que dimana da decisão:**

- 1 — *A Lei n.º 51-A/96, de 9 de Dezembro, amnistiou, de acordo com a sua letra, crimes fiscais, mas não contra-ordenações.*
- 2 — *As leis de amnistia, pela sua excepcionalidade, não devem interpretar-se extensivamente.*
- 3 — *Não é lícito ao intérprete, utilizando o argumento ad maiori ad minus, ler na lei «responsabilidade criminal e contra-ordenacional» onde o legislador escreveu, apenas, «responsabilidade criminal».*

Recurso n.º 23621; Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Miguel António Salema Carvalho e Silva; Relator: Exm.º Conselheiro Dr. Baeta de Queiroz.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1.1. A FAZENDA PÚBLICA recorre da sentença do Mm.º Juiz da 2.ª Secção do 2.º Juízo do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa que, julgando procedente o recurso interposto por Miguel António Salema de Carvalho e Silva, residente em Sintra, em processo de contra-ordenação por infracção prevista e punida pelos artigos 40.º n.º 1 alínea b), 26.º n.º 1, 23.º e/ou 24.º e/ou 29.º n.º 2 do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado, julgou extinto o procedimento contra-ordenacional.

Formula as seguintes conclusões (numeração de iniciativa nossa):

1.ª

«Que a sentença proferida não apreciou as normas punitivas da infracção cometida;

2.ª

Antes, julgou totalmente procedente o recurso, por aplicação do disposto no n.º 3 da Lei n.º 51-A/96 de 9/12, por extinção do procedimento contra-ordenacional;

3.ª

Só que o citado art.º 3.º atrás referido é de aplicação exclusiva nos crimes nele referidos e não nas contra-ordenações, uma vez que as normas violadas encerram diferenças qualitativas, quanto à ilicitude e censura ética;

4.ª

De tal modo, a transposição da extinção do procedimento criminal para as contra-ordenações através de uma interpretação, baseado no princípio de que a norma que permite o mais, igualmente permite o menos — argumento «ad maiori ad minus» —, não tem aplicação em sede de direito contra-ordenacional, uma vez que a sua extinção está prevista no art.º 193.º do CPT, de norma expressa;

5.ª

Assim, se o legislador não o distinguiu, não compete ao intérprete fazê-lo.



6ª

O que constitui nulidade da sentença, por omissão de pronúncia;

7ª

Pelo que foram violados os artºs 214º nº 2 e 216º do C.P.T. e alínea d) do nº 1 do artº 668º do C.P.C.».

1.2. O recorrido não contra-alegou.

1.3. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal é de parecer que o recurso merece provimento, por não ser aplicável ao caso a norma do artigo 3º da Lei nº 51-A/96, de 9 de Dezembro, a que a sentença apelou para julgar extinto o procedimento contra-ordenacional.

1.4. Os Exmºs. Adjuntos apuseram os seus vistos.

2. Os factos fixados pelo Tribunal recorrido são os seguintes:

«1

No dia 18/5/97, na Direcção de Serviços de Cobrança do I.V.A., quando se encontrava no exercício das suas funções, um funcionário da Administração Fiscal verificou pessoal e directamente que Miguel António Salema de Carvalho e Silva, com residência no Largo da Quinta do Relógio, nº 3, Sintra e área de competência deste Tribunal, enquadrado em IVA no regime normal com periodicidade trimestral, não efectuou o pagamento do imposto sobre o valor acrescentado, previamente liquidado nos termos da lei, relativamente ao primeiro trimestre de 1995, no montante global de Esc. 10.925\$00 (dez mil novecentos e vinte e cinco escudos), tudo conforme auto de notícia de fls. 2 e seg., o qual se dá aqui por inteiramente reproduzido;

2

O auto de notícia mencionado no nº 1 deu origem ao presente processo de contra-ordenação fiscal, cuja parte administrativa correu seus termos na 1ª R.F. de Sintra;

3

No âmbito da qual o arguido foi notificado nos termos e para efeitos do artº. 199, do C.P. Tributário, no pretérito dia 16/7/97, tendo apresentado defesa na qual termina pedindo que a Administração Fiscal não lhe aplique qualquer coima em resultado da sua conduta (cfr. fls. 6 a 10 dos autos).

4

Por despacho do Director Distrital de Finanças de Lisboa, exarado a fls. 14 dos autos e que se dá aqui por integralmente reproduzido, foi aplicada coima ao arguido, no montante de Esc. 3.000\$00 (três mil escudos), decisão que lhe foi comunicada através de carta registada com a. r., em 15/12/97 (cfr. fls. 16 e 17 dos autos);

5

Em 30/12/97, deu entrada na 1ª R.F. de Sintra o recurso da decisão de aplicação de coimas interposto pelo arguido (cfr. fls. 18 e seg. dos autos);

## 6

Da conduta do arguido resultou efectivo prejuízo para a Fazenda Nacional (expresso no montante de imposto liquidado e não entregue nos cofres do Estado no tempo e lugar devidos — Esc. 10.925\$00);

## 7

Consta dos autos que o arguido cometeu outras infracções ao disposto no regime de pagamento do I.V.A. (cfr. quadro 2, da informação anexa ao auto de notícia e junta a fls. 3);

## 8

O arguido sabia que a conduta que consiste na não entrega nos cofres do Estado do imposto sobre o valor acrescentado previamente liquidado nos termos da lei, porque ilícita e punível, lhe estava legalmente vedada, não tendo actuado com o cuidado devido e a que estava obrigado para obviar à existência de tal situação no caso concreto;

## 9

O arguido aderiu ao plano de regularização de dívidas a que se refere o artº 14º, nº 1, do Dec. Lei 124/86, de 10/8, tendo efectuado o pagamento total do montante de I.V.A., em dívida à Fazenda Pública até 9/10/98, nele se incluindo o relativo ao primeiro trimestre de 1995 (cfr. documentos juntos a fls. 28, 29 e 37 dos autos)).

3. Para julgar extinto o procedimento contra-ordenacional contra o ora recorrido expandiu a sentença que as condutas contra-ordenacionais não atingem a dignidade do ilícito penal, por isso que não faz sentido que a extinção do procedimento consagrada na Lei nº 51-A/96, de 9 de Dezembro, não valha para os casos de contra-ordenações, quando verificados os requisitos cuja convergência é exigida pela mesma lei. Invoca ainda ao argumento segundo o qual a lei que permite o mais, permite o menos (*ad maiori ad minus*), para concluir que o legislador da lei referida teve em vista extinguir a responsabilidade contra-ordenacional verificados os pressupostos que exige para desaparecimento da criminal.

Interpretou, deste modo, o Mmº. Juiz a lei, fixando para ela um determinado sentido, mais alargado do que o que resulta da simples exegese do texto legal: onde o artigo 5º da Lei nº 51-A/96, de 9 de Dezembro, diz que «o pagamento integral dos impostos e acréscimos legais extingue a responsabilidade criminal», entendeu o Mmº. Juiz englobada, também, a responsabilidade contra-ordenacional.

Em bom rigor, o argumento interpretativo usado pelo Mmº. Juiz não é o conhecido por *ad maiori ad minus*. Este argumento, segundo o qual se é permitido o mais, também o é o menos, do mesmo modo que, proibido o menos, proibido será o mais (*ad maiori ad minus et a minori ad maius*), tem um valor limitado à interpretação das normas imperativas, que a doutrina divide em preceptivas e proibitivas. Imperativas, recorde-se, são as normas «que visam directa e imediatamente impor aos seus destinatários a observância de certo comportamento», dizendo-se preceptivas as que o impõem positivo e proibitivas as que impõem certas omissões ou abstenções (vd. FERNANDO ANDRADE PIRES DE LIMA E JOÃO DE MATOS ANTUNES VARELA, Noções Fundamentais de Direito Civil, vol. I, 5ª edição, pág. 77 e segs.). Deste modo, interpretando, segundo este argumento,

a norma que exige determinada forma para um contrato, dir-se-á que admite que ele revista uma forma mais solene: a norma que obsta à oneração de um bem, impedirá a disposição dele.

Mas o argumento *ad maiori ad minus* não permite interpretar a lei que diz o mais como dizendo, também, o menos. Assim, uma lei como a aqui em causa, que favorece determinadas condutas censuráveis com uma medida de clemência, não pode ser interpretada como contemplando condutas menos graves, diferentemente qualificadas, com base no argumento *ad maiori ad minus*. Para legitimar uma tal interpretação é necessário ir mais longe e profundo, concluindo que o legislador expressou menos do que o que queria. Mas, deste modo, faz-se uma interpretação extensiva, apelando para o argumento da maioria de razão (argumento *a fortiori*), entendendo qualquer coisa como «responsabilidade criminal e contra-ordenacional» onde escrito está, apenas, «responsabilidade criminal».

Na verdade, o artigo 1º do diploma em causa estabelece que «é aplicável aos crimes de fraude fiscal, abuso de confiança fiscal e frustração de créditos fiscais que resultam das condutas ilícitas que tenham dado origem às dívidas abrangidas pelo disposto no Decreto-Lei nº 225/94, de 5 de Setembro, e no Decreto-Lei nº 124/96, de 10 de Agosto».

O legislador teve, pois, o cuidado de traçar claramente o âmbito de emprego da Lei nº 51-A/96, dizendo-a aplicável a crimes fiscais. Como não é de supor que o legislador ignorasse que são realidades diferentes condutas ilícitas diversas que ele mesmo qualificou, umas, como crimes, outras, como contra-ordenações, não pode concluir-se senão que quis limitar a aplicação da lei aos crimes, deixando de fora as contra-ordenações. Não ficou, deste modo, espaço ao intérprete para uma interpretação extensiva.

Interpretação que, aliás, no caso, não vem fundada em alicerce bastante, gramatical, racional, sistemático ou histórico.

De resto, como se assinala no acórdão de 10 de Novembro de 1999 deste Tribunal, no recurso nº 23675 (tirado em caso em tudo semelhante ao presente, e para cuja alargada fundamentação aqui se remete), a interpretação das leis de amnistia, por serem leis excepcionais, forçosamente violadores do princípio da igualdade, deve ser extremamente cuidadosa, quedando-se pela interpretação declarativa. Em todo o caso, a interpretação extensiva, como a restritiva, aquela porque que leva a atribuir à lei um sentido que vai além da sua da letra, esta porque exclui um sentido contido nessa letra, é geralmente repudiada pela jurisprudência quando se trata de leis de amnistia. Porém, mesmo os que a admitam, hão-de ser exigentes na solidez das razões em que se funde — o que, como se disse, não é o caso, em que não é invocado nenhum elemento interpretativo, mas apenas usado um argumento, o da maioria de razão, de escasso peso em sede de lei de amnistia.

Procedem, pois, as conclusões das alegações de recurso.

4. Termos em que acordam, em conferência, os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em, concedendo provimento ao recurso, revogar a sentença recorrida, para ser substituída por outra que não seja de declaração de extinção do procedimento pela razão ora analisada.

Sem custas.

Lisboa, 12 de Janeiro de 2000. — *Baeta de Queiroz* (Relator) — *Mendes Pimentel* — *Vitor Meira*. — MP, *Madalena Robalo*.

## Acórdão de 12 de Janeiro de 2000.

### Assunto:

*Impugnação judicial de liquidação. Pagamento. Prescrição. Inutilidade superveniente da lide.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Achando-se paga a quantia liquidada, não cabe falar-se de prescrição da correspondente dívida, pelo que não pode, invocando a prescrição, julgar-se extinta a instância na impugnação judicial daquela liquidação, por inutilidade superveniente da lide.*

Recurso nº 23665. Recorrente: Mário Alberto da Fonseca Carvalho. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Exmº. Consº. Dr. Baeta Queiroz.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I. I. Mário Alberto da Fonseca Carvalho, residente em Tavadere, Figueira da Foz, recorre do acórdão do Tribunal Central Administrativo que confirmou a sentença do Mmº Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra que julgara improcedente a impugnação da liquidação de imposto profissional.

Formula um prolixo quadro conclusivo (cinquenta e duas conclusões que se e alongam por um pouco mais do que onze páginas) que encerra com esta síntese:

“(…) por serem inconstitucionais as normas do artº 1º do Dec. Lei nº 98/98, de 22 de Março e o artº 28º, nº 1, alínea a) da Lei nº 2/88, de 26 de Janeiro, que deram nova redacção à alínea a) do § 2º do artº 1º do Código do Imposto Profissional, com base na qual foi feita a liquidação em causa, por violarem os princípios constitucionais da tipicidade e legalidade consagrados nos nºs 2 e 3 do artº 106º, da igualdade prevista no Artº 13º e da justiça do sistema consagrado no artº 2º, todos da Constituição da República Portuguesa, bem como por incompetência do autor do acto praticado, violação de lei, preterição de formalidades legais, vício de forma e desvio de poder, como tudo foi aqui demonstrado, é ilegal a liquidação posta em causa e, nessa conformidade, a douta sentença que julgou improcedente a nossa impugnação violou as disposições legais já referidas, pelo que, com estes fundamentos, deve ser alterada, julgando-se procedente tal impugnação, até porque, com a entrada em vigor da Lei Geral Tributária, aprovada pelo Decreto-Lei nº 398/98, de 17 de Dezembro, o prazo de prescrição das dívidas tributárias passou a ser de oito anos, (cfr. nº 1 do artº 48º da L.G.T.), sendo certo que aos impostos aqui em causa, já abolidos, se aplica o novo prazo de prescrição, conforme o nº 2 do artº 5º do referido Dec. Lei nº 398/98, pelo que já se encontram prescritos, por terem mais de 8 anos, o que deve acarretar a extinção da instância, que deve ser decretada, por inutilidade superveniente da lide (cfr. alínea e) do artº 287º do C.P.C.”.

Termina pedindo se dê provimento ao recurso, “(…) com todas as consequências legais, nomeadamente que a douta sentença em recurso seja revogada (…)”.

1.2. A Fazenda Pública não contra-alegou.

1.3. A solicitação do relator, a repartição de finanças competente informou que a dívida emergente da liquidação aqui em causa foi paga, e a correspondente execução fiscal julgada extinta, em consequência de tal pagamento, em 12 de Novembro de 1998.

1.4. O Exm<sup>o</sup>. Procurador-Geral-Adjunto junto deste Tribunal entendeu que o recurso não merece provimento, “nos termos da jurisprudência pacífica e reiterada da Secção”.

1.5. Os Exm<sup>os</sup>. Adjuntos tiveram vista dos autos.

2.1. Dá-se aqui por reproduzida a matéria de facto estabelecida no acórdão recorrido (capítulo “2 - OS FACTOS”).

3.1. Pretende o recorrente que se decrete a extinção da instância, por inutilidade superveniente da lide, já que, “com a entrada em vigor da Lei Geral Tributária, aprovada pelo Decreto-Lei n<sup>o</sup> 398/98, de 17 de Dezembro, o prazo de prescrição das dívidas tributárias passou a ser de oito anos (cfr. n<sup>o</sup> 1 do art<sup>o</sup> 48<sup>o</sup> da L.G.T.), sendo certo que aos impostos aqui em causa, já abolidos, se aplica o novo prazo de prescrição, conforme o n<sup>o</sup> 2 do art<sup>o</sup> 5<sup>o</sup> do referido Dec. Lei n<sup>o</sup> 398/98, pelo que já se encontram prescritos, por terem mais de 8 anos”.

Porém, como se fez constar do ponto 1.3. supra, a solicitação do relator, a repartição de finanças competente informou que a dívida emergente da liquidação aqui em causa foi paga, e a correspondente execução fiscal julgada extinta, em consequência de tal pagamento, em 12 de Novembro de 1998.

Ora, achando-se paga a dívida correspondente à liquidação impugnada, a obrigação tributária emergente da liquidação extinguiu-se pelo pagamento. E, consistindo o efeito da prescrição na faculdade concedida ao devedor de recusar o cumprimento da prestação (vd. o artigo 304<sup>o</sup> n<sup>o</sup> 1 do Código Civil), não pode, aqui, falar-se em prescrição, posto que já houve cumprimento. Não havendo que falar-se em prescrição, a lide continua a ter utilidade para o recorrente, uma vez que, visando a impugnação a anulação do acto tributário de liquidação, só essa anulação possibilitará que lhe seja devolvido o que pagou cumprindo a obrigação tributária que, afinal, a proceder a impugnação, não existe.

Daí que não haja motivo de extinção da lide, que, assim, deve prosseguir seus termos.

3.2. As conclusões das alegações do recurso interposto para este Tribunal, ressalvado o acréscimo relativo à questão de que acabamos de nos ocupar, consistem na mera e integral repetição, alínea por alínea, palavra por palavra, das que foram formuladas perante o Tribunal Central Administrativo, no recurso ali apresentado da decisão do Tribunal Tributário de 1<sup>a</sup> Instância de Coimbra.

O pedido formulado a final, quer perante aquele Tribunal, quer perante este, é, também, coincidente: que seja revogada a **sentença** recorrida e anulado o acto tributário impugnado.

Todas as conclusões expressam a discordância do recorrente com o acto de liquidação. Só as conclusões A”), B”), C”) e D”) se referem à actividade jurisdicional, mas sem que envolva qualquer crítica ao acórdão recorrido, antes atingindo “a sentença” que, como se sabe, é o nome dado às decisões finais dos tribunais de 1<sup>a</sup> instância.

Quer dizer, o recorrente ignora o acórdão do Tribunal Central Administrativo, procedendo como se ele não tivesse sido prolatado, reeditando os fundamentos expandidos perante aquele Tribunal e por ele apreciados, sem argumentar em contrário da sua decisão.

Pelo exposto, não se impõe que este Tribunal acrescente o que quer que seja ao decidido pelo Tribunal Central Administrativo, com que se concorda.

4. Termos em que, visto o disposto nos artigos 713º n.º 5 e 726º do Código de Processo Civil, se nega provimento ao recurso, pelos fundamentos do acórdão recorrido.

Custas a cargo do recorrente, fixando-se a procuradoria em 40%.

Lisboa, 12 Janeiro de 2000. — *Baeta Queiroz* (Relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*. — M.P. *Madalena Robalo*.

## Acórdão de 12 de Janeiro de 2000.

### Assunto:

*Embargos de terceiro. Registo da aquisição a favor do possuidor.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Provada que esteja a posse do embargante anteriormente à penhora, decorrente de compra do bem penhorado, não obsta à procedência dos embargos a falta de registo da aquisição.*

Recurso n.º 23 682. Recorrente: Fazenda Pública. Recorrida: Virgínia de Jesus Teixeira. Relator: Exm.º Cons.º Dr. Baeta de Queiroz.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1.1. A Fazenda Pública recorre da sentença do Mm.º Juiz da 1.ª Secção do 2.º Juízo do Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto que julgou procedentes os embargos de terceiro deduzidos por Virgínia de Jesus Teixeira, residente em S. Mamede de Infesta, Matosinhos, contra a penhora de um imóvel efectuada em execução fiscal instaurada contra Fernando Lopes Marques.

Formula as seguintes conclusões:

“1

Em 3 de Agosto de 1987 foi efectuada a favor da Fazenda Pública sobre o prédio composto de r/c com cinco divisões e quintal sito na Rua de Ormuz, 104, S. Mamede de Infesta, e registado na Conservatória do Registo Predial sob o n.º 3097.

2

Por acordo particular no âmbito de acção de divórcio por mútuo conhecimento, a embargante adquiriu ao executado o imóvel penhorado, sem que tal aquisição houvesse sido levada a registo antes da penhora.

## 3

O Acórdão nº 15/97, de 20 de Maio, do Supremo Tribunal de Justiça, in Diário da República I Série A, de 4 de Julho de 1997, produzido em processo de embargos de terceiro para valer como uniformização de jurisprudência, nos termos do preceituado nos artigos 732º-A e 732º-B do Código do Processo Civil veio estabelecer o conceito de terceiro no âmbito do Registo Predial.

## 4

De acordo com tal Acórdão o credor embargado é terceiro, uma vez que para efeitos de registo de um direito sobre determinado prédio, veriam esse direito arredado por qualquer facto anterior não registado ou registado posteriormente.

## 5

Não tendo a embargante registado a aquisição em data anterior ao do registo da penhora é a referida aquisição ineficaz em relação à penhora registada, pelo que deve a execução prosseguir seus termos e os embargos ser julgados improcedentes.

## 6

A douta sentença violou o artigo 319º do CPT e os artigos 2º, nº 1 alíneas a) e m) e 5º nº 1 do Código do Registo Comercial”.

1.2. Não houve contra-alegações.

1.3. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emitiu parecer no sentido de o recurso não merecer provimento.

1.4. Os Exmºs. Adjuntos apuseram os seus vistos.

2. A sentença recorrida deu por assentes os factos seguintes (alíneas de iniciativa nossa):

## A)

“No processo de execução fiscal nº 778/84 foi penhorado, em 3/4/87, o prédio composto de r/c com cinco divisões e quintal, sito na Rua de Ormuz, 104, S. Mamede de Infesta;

## B)

Os presentes embargos deram entrada na respectiva repartição de finanças em 21/1/91;

## C)

A embargante não teve qualquer intervenção no processo que deu origem à penhora;

## D)

A embargante adquiriu ao marido, por acordo particular, no âmbito da acção de divórcio por mútuo conhecimento, que dissolveu o matrimónio em 1984, prédio urbano inscrito na respectiva conservatória sob o nº 5288, composto de rés-do-chão com cinco divisões e quintal, sito na Rua Ormuz, 104, S. Mamede de Infesta, registado a favor do executado;

E)

A dívida exequenda diz respeito a contribuições ao CRSS e Fundo de Desemprego dos anos 1981 a 1985, no montante de esc. 1.183.763\$0;

F)

A embargante ali viveu com o marido, primeiro como arrendatária e a partir de 1979 ela e o marido como donos;

G)

A embargante vive separada do marido à mais de 15 anos; não contribuindo este para o sustento da família;

H)

Na acção de divórcio acordaram que a casa de morada de família ficaria afectada à habitação da oponente e fizeram um acordo particular no qual ele se compromete a fazer a escritura de partilhas de bens, no âmbito das quais a casa fica atribuída à embargante;

I)

A embargante tem pago as prestações de amortização do empréstimo que contraíram junto do banco para a compra da casa;

J)

A embargante é auxiliar de alimentação nos Serviço de Acção Social da Universidade do Porto;

K)

Teve conhecimento da penhora quando apareceram interessados em comprar a casa no âmbito da venda fiscal".

3.1. Como afirma o Exm<sup>o</sup>. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal, a recorrente Fazenda Pública não põe em causa a posse da embargante sobre o bem penhorado. Os factos das alíneas D), F), H) e I) da matéria de facto provada bastam para convencer da posse da embargante. A posse é, como o define o artigo 1251<sup>o</sup> do Código Civil, "o poder que se manifesta quando alguém actua por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade ou de outro direito real". A recorrida, demonstrando ter adquirido o imóvel, habitá-lo como dona desde 1979, e pagar os encargos de financiamento contraídos para aquela aquisição, convence suficientemente de que exerce sobre o imóvel um poder directo e imediato, com a intenção de o fazer no seu próprio interesse, como dona.

A questão que a Fazenda Pública nos coloca é, antes, da oponibilidade dessa posse a si própria, que tem, também, a qualidade de terceiro, posto que, na sua visão, o acórdão n<sup>o</sup> 15/97, do Supremo Tribunal de Justiça, que "como uniformização de jurisprudência", veio estabelecer o conceito de terceiro no âmbito do Registo Predial", nos termos do qual "o credor embargado é terceiro", por ter obtido registo de um direito sobre o imóvel, e ver esse direito arreadado por uma transmissão de propriedade anterior não registada.

Dito de outro modo, está em causa saber se o terceiro possuidor do bem penhorado, que não registou o seu direito real de onde emerge a



posse, a pode opor à Fazenda Pública, que fez penhorar o bem e registou a penhora.

3.2. Antes de mais, importa dizer que não é rigorosa a afirmação da Fazenda Pública, segundo a qual o apontado acórdão estabeleceu “o conceito de terceiro”.

O conceito de terceiro vem sendo objecto, de há muito, nas nossas doutrina e jurisprudência, de abordagens diferentes, adoptando uns uma definição mais alargada, e outros uma mais restrita.

Os inconvenientes de qualquer das duas posições adoptadas pela doutrina e pela jurisprudência quanto ao conceito de terceiro - restrito ou alargado - têm sido apontados deste modo sumário:

Os que adoptam o conceito mais lato de terceiro menorizam as normas substantivas que estabelecem que a transmissão da propriedade ocorre pela redução do negócio a escritura pública, não tendo o registo mais do que eficácia presuntiva. Para eles, a aquisição, reduzida a escritura pública, mas não registada, de um bem do executado mais tarde penhorado, é tratada como não translativa da propriedade, pois o adquirente não a poderá opor ao exequente que registou a penhora.

Os que perfilham o conceito mais restrito de terceiro menosprezam as regras do registo obrigatório, segundo as quais os factos a ele sujeitos só produzem efeitos contra terceiros após a data do registo (artigos 4º nº 1 e 5º nº 1 do Código do Registo Predial). Ou seja, a venda feita pelo executado, não registada e, portanto, desconhecida do exequente, é-lhe oponível e pode inutilizar a penhora que, não obstante, teve o cuidado de registar.

A jurisprudência que perfilha um conceito restrito de terceiro era, até ser conhecido o acórdão de 20 de Maio de 1997 do Supremo Tribunal de Justiça, mais numerosa. E nela se inseria a desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

Sumariamente, esta corrente argumenta com o facto de a transferência da propriedade se operar independentemente do registo (artigos 408º nº 1 e 879º, alínea a), do Código Civil), que não tem senão eficácia presuntiva. Assim, se o executado transmite para outrem a propriedade de imóvel que vem a ser penhorado numa execução, o exequente não adquire nenhum direito pela penhora, pois nenhum direito o executado detinha que pudesse ser transmitido, e, precisamente porque nenhum direito adquiriu do executado, não é terceiro relativamente à compra e venda, que lhe é oponível, mesmo que não tenha sido registada, ou que só o tenha sido depois de registada a penhora.

Enfileiram neste entendimento, entre muitos, os acórdãos da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo de 13 de Maio e 1 de Julho de 1992, 28 de Abril de 1993, 12 de Janeiro de 1994, 7 de Maio de 1997, 10 de Fevereiro, 9 e 30 de Junho de 1999 (recursos nºs 13923, 13186, 14439, 16151, 21539, 22260, 23270 e 23841, respectivamente), e de 14 de Julho de 1993 do Pleno da mesma Secção (Acórdãos Doutrinários, 390-719).

O acórdão de 20 de Maio de 1997 do Supremo Tribunal de Justiça definiu que “terceiros, para efeitos de registo predial, são todos os que, tendo obtido registo de um direito sobre um determinado prédio, veriam esse direito ser arredado por qualquer facto jurídico anterior não registado ou registado posteriormente”.

Este aresto optou, pois, pelo conceito mais amplo. A novidade está em tê-lo feito nos termos e para os efeitos do disposto nos artigos 732º-A e 732º-B do Código de Processo Civil, ou seja, para valer como uniformização de jurisprudência.

É de notar, em todo o caso, que não estamos perante um assento, que entre nós foi fonte de direito (cfr. o revogado artigo 2º do Código Civil), já que os assentos foram abolidos pelo Decreto-Lei n.º 329-A/95, de 12 de Dezembro. E que, posteriormente, o mesmo Supremo Tribunal de Justiça emitiu já dois acórdãos sobre a mesma matéria, qualquer deles com a força do de 20 de Maio de 1997, em que não manteve aquele seu entendimento - referimo-nos aos de 5 de Novembro de 1998, invocado, aliás, pelo Exm. Procurador-Geral-Adjunto no seu parecer, e 18 de Maio de 1999.

Diz-se no primeiro destes acórdãos: "A execução específica de contrato-promessa sem eficácia real, nos termos do artigo 830º do Código Civil, não é admitida no caso de impossibilidade de cumprimento por o promitente-vendedor haver transmitido o seu direito real sobre a coisa objecto do contrato prometido antes de registada a acção de execução específica, ainda que o terceiro adquirente não haja obtido o registo da aquisição antes do registo da acção; o registo da acção não confere eficácia real à promessa".

E o de 18 de Maio de 1999 postula, mais abertamente em fractura com a doutrina do de 20 de Maio de 1997, que, aliás, afirma "rever": "Terceiros, para efeito do disposto no artigo 5º do Código do Registo Predial, são os adquirentes, de boa fé, de um mesmo transmitente comum, de direitos incompatíveis, sobre a mesma coisa".

Anote-se, por último, que este Supremo Tribunal Administrativo julgou recentemente, em 8 de Julho de 1999, o recurso n.º 20582, com o sumário seguinte: "Não tendo o executado o direito de nomear bens à penhora, em processo de execução fiscal, a posse adquirida posteriormente a contrato de compra e venda sobre o bem penhorado anteriormente à dita penhora é eficaz relativamente a esta penhora ainda que o registo desta tenha sido efectuado em data anterior àquela aquisição".

3.3. É, precisamente, naquele acórdão de 20 de Maio de 1997 do Supremo Tribunal de Justiça que se estriba a recorrente Fazenda Pública para pretender a alteração do julgado, no presente recurso.

Aplicando ao nosso caso a doutrina do invocado acórdão, a recorrida, que não registou a aquisição do imóvel que suporta a sua demonstrada posse, não pode opor eficazmente o seu direito à exequente, que pela penhora adquiriu sobre o mesmo imóvel um direito conflituante que fez registar. Embora a recorrida e a exequente sejam terceiros, a aquisição a favor da recorrida, por não ter sido registada, não é eficaz face à penhora registada, e a recorrida não pode obter protecção da posse pela via dos embargos.

Esta solução enferma dos inconvenientes que conduziram a jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo e, mais recentemente, o Supremo Tribunal de Justiça, a adoptar de terceiro o conceito mais estreito: a transferência da propriedade opera-se independentemente do registo (artigos 408º n.º 1 e 879º, alínea a), do Código Civil), que não tem senão eficácia presuntiva (artigo 7º do Código do Registo Predial); o registo conferiria a quem a ele procedeu um direito que não adquiriu, porque o alienante não era já seu titular; o bem alienado saiu, por força da alienação, do património do executado, e só os bens desse património podem, em princípio, ser penhorados (artigos 601º e 817º do Código Civil, 821º n.º 1 do Código de Processo Civil, e 297º e 318º n.º 1 do Código de Processo Tributário); a sanção para a falta do adquirente, ao não registar a aquisição, seria desproporcionada, se tivesse que assistir à imolação do seu bem para satisfação de um crédito de que não é devedor, ademais, quando o devedor não interveio na penhora, não se crian-

do, pois, relativamente ao credor, qualquer expectativa no sentido de ser ele o titular do direito de propriedade.

Continuamos, pois, a preferir o conceito restrito de terceiro, entendendo como tal aqueles que tenham adquirido de um mesmo autor direitos incompatíveis sobre a mesma coisa.

No caso da penhora em execução fiscal, a Fazenda Pública não adquire do executado nenhum direito real de gozo, não se noticiando comportamento do executado de molde a convencê-la de que era titular do direito de propriedade do bem penhorado, posto que o executado não intervém na penhora. Não tem, pois, expectativa igual à de quem, como o embargante, adquiriu o direito de propriedade do executado, convencido de que ele era seu e de que podia transmiti-lo. A diligência da Fazenda Pública, ao registar a penhora, não merece tutela que implique o sacrifício do direito do embargante, só porque este não foi igualmente diligente, registando o seu direito de propriedade antes que registada fosse a penhora.

Em sùmula, a Fazenda Pública, porque o executado não interveio na penhora, não adquiriu dele direito incompatível com o do adquirente do mesmo imóvel, em momento anterior à penhora; e, porque o executado transmitira para a embargante a propriedade de imóvel que veio a ser penhorado na execução, não adquiriu nenhum direito pela penhora, pois nenhum direito o executado detinha então que pudesse ser transmitido. Não é, pois, terceiro relativamente à compra e venda, que lhe é oponível, embora não registada.

Acrescente-se, por último, que a opção feita pela jurisprudência deste Tribunal, na qual nos inscrevemos, prenuncia a que agora tomou o legislador, no recente Decreto-Lei n.º 533/99, de 11 de Dezembro (artigo 2.º), ao definir terceiros, para efeitos de registo, como “aqueles que tenham adquirido de um autor comum direitos incompatíveis entre si”, manifestando, aliás, fazê-lo para pôr “cobro a divergências jurisprudenciais geradoras de insegurança sobre a titularidade dos bens” (preâmbulo).

Improcedem, assim, todas as conclusões das alegações de recurso, merecendo manter-se a sentença recorrida.

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 recorrida.

Sem custas.

Lisboa, 12 de Janeiro de 2000. — *Baeta Queiroz* (Relator) —  
*Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão* — *M.P. Madalena Robalo*.

## **Acórdão de 12 de Janeiro de 2000.**

### **Assunto:**

*Fundamentos de oposição. Taxatividade.*

### **Doutrina que dimana da decisão:**

*Os fundamentos da oposição à execução fiscal enunciados no art.º 286.º, n.º 1, do Código de Processo Tributário são taxativos e exaustivos.*

Recurso: 23 689; Recorrente: Gordon e Bakaitte Ld<sup>ª</sup>; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmo Cons. Dr. Almeida Lopes.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

### 1º Relatório

Com fundamento em violação do artº 224º do Código Aduaneiro Comunitário por parte das autoridades aduaneiras, as quais não suspenderam a remessa de título executivo para as execuções fiscais apesar de estar prestada garantida, a importadora GORDON e BAKAITE, Ld<sup>ª</sup>, com sede na Rua dos Anjos, nº 2, 10, 1100 Lisboa, deduziu oposição à execução fiscal que foi promovida pela Repartição de Finanças do 4º Bairro Fiscal de Lisboa.

Por sentença de fls. 88 e seguintes, o Mº Juiz do 2º Juízo do Tribunal Tributário da 1ª Instância de Lisboa julgou a oposição improcedente pelo facto de não se tratar de um fundamento legal de oposição de entre os tipificados no artº 286º do CPT.

Não se conformando com esta sentença, dela recorreu a oponente para este STA, tendo apresentado as seguintes conclusões:

I — Os fundamentos de oposição constantes do artº 286º do CPT, sendo típicos, não excluem a existência de outros fundamentos;

II — Interpretação diferente privaria os cidadãos do exercício de um direito que a lei comunitária lhe confere e cuja extensão está clarificada pela jurisprudência do TJCE;

III — A oposição à execução era o único meio de que a oponente podia deitar mão para fazer aplicar o artº 244º do CAC;

IV — Entendimento contrário determinaria a inconstitucionalidade material do artº 286º do CPT por violação do artº 268º da CRP, ao não assegurar o uso dos meios contenciosos para fazer valer um direito.

Nesta STA a Dª PGA emitiu douto parecer nos termos do qual se deve negar provimento ao recurso.

Corridos os vistos cumpre decidir, vindo dados como provados os factos indicados na sentença recorrida, os quais aqui se consideram reproduzidos — trata-se de uma dívida aduaneira já impugnada judicialmente e que está em cobrança coerciva na repartição de finanças.

### 2º Fundamentos

Entende a recorrente que os fundamentos de oposição indicados no artº 286º do CPT não excluem a existência de outros fundamentos.

Mas não tem razão, pois os fundamentos de oposição aí indicados são taxativos e exaustivos. Não há outros fundamentos possíveis.

Esta taxatividade não prejudica os cidadãos, pois eles têm sempre ao seu dispor a impugnação judicial, nos termos do artº 68º, nº 1, al. a), do ETAF, então em vigor. A própria al. g), do nº 1, do artº 286º do CPT assegura oposição em caso de ilegalidade da liquidação, sempre que a Lei não assegure meio judicial de impugnação judicial no Tribunal Fiscal Aduaneiro de Lisboa, pelo que não se pode queixar de falta de meios de defesa.

Diz a recorrente que a oposição era o único meio de que podia deitar mão para fazer aplicar o artº 244º do CAC.

Mas não é assim, pois a recorrente podia interpor um recurso contencioso contra o acto administrativo respeitante a questão fiscal aduaneira, nos termos do artº 68º, nº 1, al. c), do ETAF, contra o indeferimento de um pedido de suspensão ao abrigo do artº 244º do CAC. O que não podia era servir-se da oposição à execução fiscal.

O artº 286º do CPT não é inconstitucional, pois não viola o artº 268º da CRP. O contencioso tributário fornece à recorrente os

meios legais para tutela dos seus direitos em termos de se poder dizer essa tutela é uma protecção jurisdicional efectiva e sem lacunas. O que acontece é que cada tipo de meio processual aplica-se exclusivamente ao tipo de providência que se pede ao tribunal.

Dai que improcedam todas as conclusões do recurso.

### 3º Decisão

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

Custas pela recorrente, com 50% de procuradoria.

Lisboa, 12 de Janeiro de 2000. — *José Joaquim Almeida Lopes* (Relator) — *Alfredo Madureira* — *Ernâni Figueiredo*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 12 de Janeiro de 2000.

### Assunto:

*Inutilidade superveniente da lide condenação em custas. 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 C.I.R.S. com a lei de autorização legislativa. Poderes de cognição do Supremo Tribunal Administrativo.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A mera intenção de anulação de actos de liquidação manifestada pela administração tributária, por si só, não produz qualquer alteração na ordem jurídica, pelo que não elimina a utilidade do processo de impugnação judicial, como meio de o contribuinte poder impor àquela essa anulação, não ocorrendo, consequentemente, inutilidade superveniente da lide, por aquela administração ter manifestado tal intenção.*
- 2 — *A condenação ou não em custas depende de a parte ficar vencida na decisão e não da razoabilidade ou não da posição que assumiu.*
- 3 — *No n.º 3 do art. 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.*
- 4 — *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.*

- 5 — *Na alínea h) deste n.º 3, 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 atribuídas aos empregados de salas de jogos pelos respectivos frequentadores.*
- 6 — *Por força do disposto no art. 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.*
- 7 — *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.*
- 8 — *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.*
- 9 — *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 art. 2.º do C.I.R.S., o Governo não tenha agido em sintonia com a lei de autorização legislativa que serviu de suporte à sua actuação.*
- 10 — *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.*
- 11 — *O Supremo Tribunal Administrativo não pode conhecer decidida pela 1.ª instância que não foi levada a apreciação do tribunal de 2.ª instância (art. 684.º, n.º 4, do C.P.C.).*

Recurso n.º 23 694. Recorrente: Nuno Ventura Lindo Manita da Cruz.  
 Recorrida: Fazenda Publica. Relator: Exm.º Cons.º Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 - NUNO VENTURA LINDO MANITA DA CRUZ, residente em Tavira, impugnou judicialmente as liquidações de I.R.S. relativas aos anos de 1989, 1990, 1991 e 1992. O Tribunal Tributário de 1.<sup>a</sup> Instância de Faro julgou procedente a impugnação, por entender que a norma da alínea h) do n.º 3 do art. 2.º do C.I.R.S. não enferma de inconstitucionalidade material, mas excede os limites da lei de autorização legislativa em que se baseou o Governo para emití-la, pelo que enferma de inconstitucionalidade orgânica. Este Tribunal não tomou conhecimento de outra questão suscitada pelo recorrente que era a da fixação da matéria colectável com base em indicação da entidade patronal.

Inconformada, a Fazenda Pública interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo que veio a declarar-se incompetente, em razão da hierarquia, para o conhecimento do recurso.

O processo foi remetido, a pedido da recorrente, ao Tribunal Tributário de 2.<sup>a</sup> Instância, que concedeu provimento ao recurso quanto à questão da inconstitucionalidade orgânica da daquela norma, determinando a baixa do processo ao Tribunal Tributário de 1.<sup>a</sup> Instância para conhecer da outra questão suscitada pelo impugnante (fixação da matéria colectável com base em indicação da entidade patronal).

Inconformada, a impugnante interpôs o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando alegações com as seguintes conclusões:

«1) Desconformidade formal do art. 2.º n.º 3 alínea h) do C.I.R.S. com o disposto no art. 168/2 e art. 103/2 todos da C.R.P.

De facto, constata-se que o conceito de retribuição do trabalho prescrito na lei de autorização legislativa apenas abrange rendimentos que constituem pagamentos ou contraprestações de certo trabalho ou a ele equiparado (ex. trabalho à peça, tarefa etc., com subordinação do beneficiário da prestação) e não “gorjetas” enquanto liberalidades atribuídas por terceiros e que não têm directamente em vista pagar determinado trabalho.

É que, como se sabe, decorre do art. 168/2 da C.R.P. que do sentido da lei de autorização legislativa, enquanto seu limite interno, terá que dele claramente resultar quais os fins, ainda que genéricos, que o Governo deve prosseguir no uso de poderes delegados, conformedo assim, a lei delegada aos ditames do órgão delegante bem como dar ao contribuinte, cidadão, a possibilidade efectiva de calcular, tão aproximadamente quanto possível, o encargo fiscal que vai suportar, ainda que de forma não exaustiva, evidentemente.

Assim, tendo em conta o percurso histórico atribulado da tributação das gratificações, com sucessivas declarações de inconstitucionalidade pelo então Conselho de Resolução, no mínimo o legislador parlamentar teria que definir claramente se as “gorjetas” continuavam ou não a integrar o conceito fiscal de rendimento, o que não o fez.

Ora, da leitura de tal omissão necessariamente terá que retirar-se a única conclusão constitucionalmente possível, isto é, não permitir intencionalmente o legislador parlamentar a tributação das “gorjetas” pelo que o art. 2 n.º 3 alínea h) do C.I.R.S. é organicamente inconstitucional por violar a lei de autorização legislativa n.º 106/88 que lhe serviu de suporte, violando assim o art. 168/2 e art. 103/2 todos da C.R.P.

2) Desconformidade material do art. 2 n.º 3 alínea h) do C.I.R.S. face aos art. 13.º, art. 104/1 e 3 da C.R.P. por violação do princípio da igualdade tributária neles plasmado.

De facto, é comumente sabido que aquela norma apenas visará a tributação das “gorjetas” recebidas por terceiros, pelos profissionais da banca dos casinos, sabendo-se que tais rendimentos pelo volume atingido, não têm natureza acessória, não tributando os demais profissionais que também as auferem, nomeadamente ex. cabeleireiros, taxistas empregados de hotelaria, etc., o que só por si conduz a uma desigualdade tributária não justificável, materialmente intolerável, provocando uma situação de injustiça social grave, não pretendida pelo legislador parlamentar.

É que, tais rendimentos a tributar não servirão de suporte do regime de segurança social nem para o cômputo do valor devido a título de imposto, tal viola o princípio da igualdade constitucionalmente plasmado ao contrário dos rendimentos auferidos por via da sua entidade patronal.

Assim, sabendo de antemão o legislador fiscal que tal norma apenas poderá ser aplicada a um número restrito de contribuintes passivos de imposto, tal viola o princípio da igualdade constitucionalmente plasmado na C.R.P., art. 13.º e art. 104/1 e 3 da C.R.P., enquanto permite que os sujeitos passivos do imposto sejam iguais perante a realidade e desiguais perante a lei.

Por último, sabendo-se que no regime do imposto sobre as sucessões e doações portuguesas, as doações de bens móveis não são em regra doações tributadas, e tendo em conta que as “gorjetas” tratam-se de no fundo de doações de bens móveis, logo em termos de justiça da tributação, todas as aquisições de igual natureza não deverão ser tributadas já que o fundamento que subjaz para a sua incidência legal (art. 213 al. h) do C.I.R.S) está apenas no facto de se acharem relacionadas com prestações de serviços.

Ora tal fundamento é por natureza insuficiente para dar tratamento desigual a situações que por natureza são de facto iguais.

Em conclusão, o art. 2/3 al. h) viola o princípio de igualdade tributária plasmado no art. 13, art. 104/1 e 3 da C.R.P. o que conduz a ser inconstitucional por vício material, devendo como tal ser declarado.»

Não foram apresentadas contra-alegações.

Neste Supremo Tribunal Administrativo a recorrente juntou aos autos um requerimento, em que pede que seja declarada extinta a instância, por inutilidade superveniente da lide, e não seja condenada em custas, por não ter dado causa ao processo, por a própria Administração tributária admitir que é legítima e defensável a interpretação da recorrente.

Como fundamento de tais pedidos de extinção da instância e não condenação em custas, a recorrente defende, em síntese, que o Governo, baseando-se na regulamentação jurídica plasmada no n.º 5 do art. 29.º da Lei n.º 87-B/98, de 31 de Dezembro (!) terá uma interpretação autêntica através de um despacho do Senhor Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais, de que junta cópia, no sentido de serem salvaguardadas as expectativas geradas pela não clarificação do regime de tributação das gratificações auferidas pelos trabalhadores de casinos, na sequência da qual ordenou a suspensão ou arquivamento

(!) A requerente pretenderá, decerto, reportar-se ao n.º 9 deste artigo 29.º da Lei n.º 97-B/98, de 31 de Dezembro, que é o que se refere a matéria relacionada com o caso dos autos, e não ao n.º 5 do mesmo art. 29.º, que introduziu uma alteração ao Decreto-Lei n.º 42/91, de 22 de Janeiro, que versa sobre a retenção na fonte.



dos processos pendentes, fundando-se no princípio da boa fé dos contribuintes, na razoabilidade e na interpretação por estes sustentada quanto à definição de tal regime jurídico e na própria indefinição e não actuação célere da Administração tributária.

Procedeu-se a diligências no sentido de averiguar a posição da Administração Fiscal sobre a eventual anulação dos actos impugnados, tendo-se apurado que eles não foram anulados, embora a Administração Fiscal manifeste intenção de os vir a anular, em parte.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de o recurso não merecer provimento, fundamentalmente pelas razões referidas no acórdão n.º 497/97 do Tribunal Constitucional, quanto à questão da inconstitucionalidade orgânica do art. 2.º, n.º 3, alínea h), do C.I.R.S. e que este Supremo Tribunal Administrativo não pode tomar conhecimento da questão da violação do princípio constitucional, por a recorrente ter decaído quanto a tal questão no Tribunal Tributário de 1ª Instância e não ter ampliado o objecto do recurso interposto pela Fazenda Pública de forma a abranger essa questão.

A recorrente manifestou-se no sentido de o processo ser arquivado por inutilidade superveniente da lide, por, em suma, dos documentos juntos a fls. 182-184 decorrer que a própria repartição de finanças reconhece a existência de determinação por parte da Direcção de Justiça Tributária de todas as dívidas fiscais relativas às gratificações auferidas e que ela irá concretizar a anulação relativamente à tributação referente às gratificações.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

2 - O Tribunal Central Administrativo fixou a seguinte matéria de facto:

«A) - O impugnante é profissional da banca nas salas de jogos tradicionais dos casinos.

B) - Oportunamente o impugnante declarou, para efeitos de IRS, com referência aos anos em causa, as importâncias globais de 679.727\$00, 826.351\$00, 970.989\$00 e 1.098.494\$00 como rendimento anual recebido.

C) - A entidade para quem o impugnante trabalhou, nos termos referidos nas antecedentes alíneas, foi a “Sointal-Soc. de Iniciativas Turísticas Algarvias, S.A.”

D) - A empresa mencionada em C) foi sujeita a uma fiscalização por parte da administração fiscal.

E) - Em consequência da fiscalização referida em D), foi constatado, através da contabilidade da “Sointal”, que o impugnante recebera, nos anos de 1989 a 1992, as quantias de 1.283.789\$00, 2.072.242\$00, 1.914.417\$00 e 2.018.199\$00 a título de gratificações, as quais não declarou para efeitos de IRS.

F) - As gratificações mencionadas na alínea que antecede foram prestadas por terceiros, que não a sua entidade patronal.

G) - Face ao referido em B) e E) o Director Distrital de Finanças de Faro veio a fixar o rendimento colectável do impugnante relativo a 1989, 90, 91 e 92.

H) - Notificado do rendimento colectável fixado, o impugnante deduziu reclamação, a qual veio a ser indeferida.

I) - O indeferimento referido na al. anterior foi notificado ao impugnante.

J) - O SAIR emitiu notas de apuramento do rendimento colectável e liquidação oficiosa de imposto.

K) - Subsequentemente foram emitidas notas de cobrança do imposto.

L) - Os docs. referidos em J) e K) foram notificados ao impugnante.»

3 - Em primeiro lugar, importa apreciar a referida questão da inutilidade superveniente da lide.

Dos documentos juntos aos autos não resulta que tenham sido anuladas as liquidações impugnadas, podendo apenas inferir-se que a Administração Fiscal terá intenção de vir a proceder, eventualmente, a uma anulação.

Passaram já mais de oito meses desde que a recorrente veio ao processo comunicar essa intenção da Administração Fiscal (fls. 173 e seguintes), não se tendo ela concretizado.

Assim, no máximo, poderá ter-se como assente que a Administração Fiscal terá intenção de vir a proceder a uma anulação das liquidações impugnadas.

Mas, essa eventualidade de anulação ou intenção de anulação, por si só, não reduzem qualquer alteração na ordem jurídica, não afectando, designadamente, os efeitos que a lei reconhece aos actos de liquidação de servirem de base à cobrança das quantias nelas referidas, se necessário por forma coerciva (arts. 110.º e 235.º do C.P.T.).

Para afastar tais efeitos, o presente processo mantém integralmente a utilidade que tinha inicialmente, como única forma de o contribuinte poder obter, sem o concurso das autoridades fiscais, a anulação dos actos que impugnou.

Por isso, os documentos referidos têm de considerar-se como irrelevantes para efeitos do presente processo, no que concerne a servirem de suporte à extinção da instância, por inutilidade superveniente da lide.

No que concerne à eventualidade de condenação em custas ela decorre do sentido da decisão e de quem dever considerar-se nela vencido (art. 446.º do C.P.C.) e não da razoabilidade ou falta de razoabilidade das posições assumidas no processo, pelo que não releva a opinião da Administração tributária sobre esta matéria.

4 - A primeira questão suscitada pelo recorrente relativamente à tributação das gratificações por ele recebidas é a de elas serem liberalidades atribuídas por terceiros e não pagamento ou contraprestação de certo trabalho ou a ele equiparado, pelo que não estão abrangidas na noção de retribuição do trabalho previsto na lei de autorização legislativa em que se baseou a aprovação do C.I.R.S.

Na alínea h) do n.º 3 do art. 2.º do C.I.R.S., 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.º 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 de trabalho, sendo como tal consideradas também as indicadas naquele n.º 3.

Por isso, o facto invocado pelo recorrente 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) 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 nos autos, pois, exerce funções de empregado de casino e aquelas foram-lhe atribuídas pelos respectivos clientes, como se concluiu no acórdão recorrido.

Por isso, é de enquadrar as referidas gratificações na alínea h) 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 incluem 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 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.

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. 79º, 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) 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.

6 - 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.

7 - Sustenta também o recorrente que a alínea h) do n.º 3 do art. 2.º do C.I.R.S. é materialmente inconstitucional por violação do princípio da igualdade tributária plasmado nos arts. 13.º e 104.º, n.º 2, da C.R.P.

Como bem nota o Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto, essa questão foi decidida pelo Tribunal Tributário de 1.ª Instância, não tendo a ora recorrente requerido o seu conhecimento no recurso interposto dessa decisão ao abrigo do preceituado no art. 684.º-A do C.P.C..

Por isso, de harmonia com o preceituado no n.º 4 do art. 684.º do mesmo Código, tal questão tem de considerar-se definitivamente decidida, pois os efeitos do julgamento efectuado na 1.ª instância, nesta parte não recorrida, não podem ser prejudicados pela decisão do recurso.

8 - Alega ainda o recorrente que as gratificações são irrelevantes para efeitos de segurança social e indemnização por despedimento sem justa causa.

Mesmo que fosse exacta esta afirmação, a inconstitucionalidade não estaria na consideração dos rendimentos provenientes de gratificações para efeitos fiscais. Com efeito, a desigualdade ou injustiça legislativa que consubstanciaria uma hipotética diferença de relevância dada aos referidos rendimentos para os vários fins referidos, poderia ser corrigida por duas formas: ou retirando aos referidos rendimentos a relevância para efeitos fiscais ou atribuindo-lhes relevância para aqueles outros fins.

Ora, 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.

Por isso, a relevância daqueles rendimentos para efeitos fiscais é postulada pela própria Constituição.

Consequentemente, a forma constitucionalmente admissível de correcção da hipotética injustiça que derivaria da irrelevância daqueles rendimentos para fins não fiscais, teria de consistir na alteração destes regimes de irrelevância e não no afastamento da consideração daquelas ratificações para efeitos tributários.

Assim, a eventualidade de ocorrência da injustiça referida, 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 art. 2.º do C.I.R.S..

II - Sustenta ainda o recorrente que no regime do imposto sobre sucessões e doações, as doações de bens móveis não são, em regra, tributadas.

Esta afirmação, porém, carece de suporte legal, pois a regra que vigora no nosso direito é a de as doações de bens móveis serem tributadas em sede de imposto sobre as doações (art. 3.º do C.I.M.S.I.S.D.).

Por outro lado, como se disse, sendo as gratificações conexas com o trabalho, justifica-se a sua tributação como quaisquer outros rendimentos do trabalho, por imposição do princípio da igualdade.

Termos em que se acorda em

- indeferir o pedido de extinção da instância por inutilidade superveniente da lide;
- negar provimento ao recurso, confirmando o acórdão recorrido com esta fundamentação;
- ordenar que, após o trânsito em julgado deste acórdão, o processo baixe ao Tribunal Tributário de 1.ª Instância a fim de ser apreciado o fundamento da impugnação não apreciado na sentença proferida.

Custas pelo recorrente, com procuradoria de 50%.

Lisboa, 12 de Janeiro de 2000. — *Jorge de Sousa* (Relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Almeida Lopes*. — *M.P.Madalena Robalo*.

## Acórdão de 12 de Janeiro de 2000.

### Assunto:

*Matéria de facto e incompetência do STA*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Versa matéria de facto o recurso em cujas conclusões das alegações se discutem factos que a sentença em apreciação não fixou, pelo que a competência para do mesmo conhecer cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo e não a este Supremo Tribunal Administrativo.*

Recurso nº 23762. Recorrente: João da Silva Mendes Morgado.  
 Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Exmº. Consº. Dr. António Pimpão.

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

1. João da Silva Mendes Morgado recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viseu, negou provimento ao recurso interposto da decisão em que pediu a anulação da adjudicação da fracção identificada a favor de B.S.P.V. - Propriedades, L.da”.

Alegou formulando as seguintes conclusões:

1.ª A requerida não demonstrou perante a Repartição de Finanças do Concelho de Lamego ser dotada de personalidade e capacidade jurídica.

2.ª A proposta de aquisição, apresentada em carta fechada, não foi acompanhada de quaisquer elementos que permitissem aferir da existência jurídica da proponente.

3.ª A proposta deveria, por isso, ter sido liminarmente rejeitada.

4.ª Admissão da proposta violou o disposto na alínea b) do art. 474º do C.P.C., bem como nos Arts. 158º, nº 1, 163º, nºs. 1 e 2 e 164ºn.º 1 do Código Civil.

Notificado o outro proponente para contra-alegar (cfr. fls. 73 e 74), foi a respectiva carta registada devolvida com a seguinte menção “Recebida aberta no CDP de Lamego. Recusado pelo destinatário. 99/10/08”.

O E MMP entende que o recurso questiona, nas transcritas conclusões 1ª e 2ª, matéria de facto, pelo que é este tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso.

2. A decisão recorrida fixou o seguinte quadro factual:

1. No dia 23 de Setembro de 1997, na Repartição de Finanças de Lamego, procedeu-se à abertura de propostas em carta fechada para compra do seguinte bem penhorado nos autos:

“Fracção C, correspondente ao rés-do-chão esquerdo, composto de uma divisão com a área de 78,50 m2 e 1º andar esquerdo com 3 divisões, com a área de 330,50m2, do prédio urbano constituído em propriedade horizontal, sita na Rua Visconde de Ameirós, inscrito na matriz predial urbana da freguesia da Sé sob o artigo 1667, com o valor tributável de 1.663.200\$00”.

2. Foram apresentadas duas propostas:

1º. João da Silva Mendes Morgado, casado, contribuinte nº 113 186 568, residente na Quinta da Cerca, Avenida de Infantaria 9, Lamego, cujo valor proposto foi de 13.000.100\$00.

2º. B.S.P.V. Propriedades, Limitada, N.I.P.C. 502 542 195, com sede na Quinta Cimo de Sande, freguesia de Sande, concelho de Lamego, pelo preço de 13.750.000\$00.

3. O Sr. Chefe da Repartição de Finanças ordenou que fossem interpolados os presentes se haveria qualquer reclamação a fazer, ao que o primeiro proponente declarou: “a proposta apresentada por B. S.P. V. Propriedades, Ld.ª, não vem instruída com quaisquer documentos comprovativos da legitimidade da proponente e do subscritor da proposta, nem tão-pouco de elementos que permitam concluir sem margem para dúvida que a sociedade existe neste momento, se encontra regularmente inscrita na Conservatória de Registo Comercial, e que a um dos sócios é permitido sem mais apresentar propostas de aquisições de imóveis sem prévia deliberação da assembleia geral. Por isso, entendo que a proposta não devia ter sido aceite, cabendo por isso ao

reclamante o direito de aquisição do imóvel em causa. Termos em que impugno a adjudicação.”

4. Foi analisado o processo individual da proponente, por ter sede naquele concelho, e verificaram que a mesma se encontrava colectada pela actividade de construção civil, CAE 45212, actividade principal e ainda pela de outras actividades como compra e venda de propriedades, CAE 70120, constando da respectiva escritura como sócios gerentes Delfim Mendes e Afonso Mendes.

5. O Sr. Chefe da Repartição de Finanças adjudicou o imóvel referido à 2ª proponente, B.S.P.V. Propriedades, Ld.,<sup>a</sup> pelo preço de 13.750.000\$00, por ter sido este o valor mais elevado.

6. A proposta apresentada pela B. S. P. V. Propriedades, Ld.<sup>a</sup>, encontra-se junta a fls. 28 e dela consta a identificação do processo, o bem a adquirir, o valor proposto, a identificação do proponente com a sua sede, número de contribuinte e objecto da sua actividade e encontra-se assinada e com o carimbo da proponente.

3.1. Notificado o outro proponente, BSPV - Propriedades, L.da, para contra-alegar (cfr. fls. 73 e 74), foi a respectiva carta registada devolvida com a seguinte menção “Recebida aberta no CDP de Lamego. Recusado pelo destinatário. 99/10/08”.

Tendo recusado o recebimento da carta registada na qual era notificada para alegar, temos de concluir que se encontra notificada para exercer o seu direito de contra-alegar.

Pode por isso prosseguir-se na apreciação do presente recurso.

3.2. O EMMP pronuncia-se pela incompetência deste Tribunal em razão da hierarquia por na conclusão 1ª e 2ª questionar o recorrente matéria de facto.

Notificado o recorrente para se pronunciar sobre a questão suscitada pelo EMMP nada disse.

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

Estabelece o artº 21º 4 do ETAF que “A Secção de Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª instância”.

Acrescenta o artº 32º 1 b) do mesmo diploma legal que “competê à Secção de Contencioso Tributário (do STA) conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito”.

Completando esta linha de pensamento, conclui o artº 41º 1 a) do mesmo conjunto normativo que “competê à Secção de Contencioso Tributário (do Tribunal Central Administrativo) conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, salvo o disposto na al. b) do nº 1 do artº 32º”.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Sustenta o recorrente na conclusão 2ª que “a proposta de aquisição, apresentada em carta fechada, não foi acompanhada de quaisquer elementos que permitissem aferir da existência jurídica da proponente”.

Saber se a proposta de aquisição, apresentada em carta fechada, foi ou não acompanhada de quaisquer elementos que permitissem aferir da existência da proponente é questão de facto que a sentença em apreciação não fixou.

A apreciação destas questões implica julgamento de matéria de facto donde resulta que o recurso interposto não versa exclusivamente matéria de direito.

Concluindo que o mesmo tem por fundamento, também, matéria de facto, a competência para do mesmo conhecer cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo e não a este Supremo Tribunal Administrativo.

4. Nos termos expostos acorda-se em declarar este Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para julgar o presente recurso, sendo competente para do mesmo conhecer a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Custas pela recorrente, fixando-se em 20.000\$00 a taxa de justiça e em 50% a procuradoria.

Lisboa, 12 de Janeiro de 2000. — António Pimpão (Relator) —  
Baeta Queiroz — Lúcio Barbosa. — M. P. Madalena Robalo.



## Acórdão de 12 de Janeiro de 2000.

### Assunto:

*Matéria de facto e incompetência do STA.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Versa matéria de facto o recurso em cujas conclusões das alegações se discutem factos que a sentença em apreciação não fixou pelo que a competência para do mesmo conhecer cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo e não a este Supremo Tribunal Administrativo.*

Recurso nº 23764. Recorrente: Maria do Carmo Lehmann Almeida Benholiel Lisboa Santos. Recorrida: Caixa Geral de Depósitos, SA. Relator: Exmº. Consº. Dr. António Pimpão.

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

1. Maria do Carmo Lehmann Almeida Benholiel Lisboa Santos recorre da sentença que no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, 4º Juízo, 2ª Secção, julgou os embargos não provados e improcedentes e não ordenou o levantamento da penhora

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1. - A sentença recorrida rejeitou os embargos de terceiro por entender que «a embargante não alegou os factos caracterizadores da sua “posse” e cabia (a ela) alegar os respectivos factos»;

2. - Na opinião da embargante, e salvo o devido respeito, a embargante não estava legalmente obrigada a fazê-lo porque alegou que «não teve qualquer intervenção na exacução nem nela é parte...» e «MOSTRA-SE FERIDA NA SUA POSSE», razão por que a penhora deveria ser anulada;

3. - Ora, a “posse” (aliás, como outras expressões, tais como, “propriedade”, “compra e venda”, “empréstimo”, “fruição”, “possuidor em nome próprio”, etc., etc.) é um conceito bivalente que engloba as ideias ou entendimentos coincidentes de posse civil ou jurídica e posse material ou real, no sentido, “communiter loquendo”, de retenção ou fruição da coisa, e de retenção e fruição directas, por si próprio;

4. - Nesse sentido, o Acórdão do S.T.J., de 15.12.83, in BMJ nº. 332º-469, citado no texto das presentes alegações, decidiu o seguinte: «Posse, ou posse em nome próprio, significa para a generalidade das pessoas a guarda ou retenção, o gozo ou a fruição da coisa. Se o prédio em causa for possuído, quis-se significar, como é comum, que foi sujeito à disposição da pessoa ou entidade, que este se comportou em relação a ele como proprietário. (Em sentido idêntico o Acórdão do S.T.J., de 21.07.1959, in BMJ 89-491)».

5. - O Prof. José Alberto Reis, in “Processos Especiais”, Vol. I, pág. 405-406, ensina o seguinte:

«Só aparentemente é que existe dissociação entre a posse jurídica e a posse efectiva. Na realidade as duas espécies coincidem. Não tem, por isso, sentido o problema em que a doutrina e a jurisprudência se achavam envolvidas: se o fundamento das acções possessórias é somente a posse efectiva ou também a posse Jurídica.

O fundamento é sempre a posse efectiva».

6. - Também o Acórdão do S.T.J., de 07.12.1971, in BMJ n.º 212º 248, navegando no mesmo entendimento dos dois acórdãos atrás referidos, decretou o seguinte:

«As expressões “posse” e “possuído em nome próprio”, embora coincidentes com conceitos de direito, traduzem o sentido vulgar das situações de facto».

7. - E acrescenta o douto aresto: - «o dever de proferir decisão sobre o mérito da causa não pode ser sacrificado por imperfeições que sejam susceptíveis de prejudicar o exacto entendimento das situações relevantes ou das suas circunstâncias úteis».

8.- Na verdade o processo é um meio de realizar interesses jurídicos que não devem ser sacrificados a uma política de conceitos alimentada pelo prestígio (e pelo orgulho) de figuras notáveis do mundo da ciência do direito, sem embargo das honras e admiração que lhe são devidas;

9. - O que o povo, o cidadão comum, procura e anseia é pela realização dessa Justiça material que se sobreponha à predominância da justiça formal, feita de definições e conceptualizações controvertidas que se sustentam a si próprias, pela força do prestígio de quem as pensou.

10. - E, felizmente, que agora, nas altas esferas do S.T.J. e das Relações, a jurisprudência, arejada pelas novas formas de sentir e viver o mundo, começa a levantar a sua voz em defesa da Justiça material!

11. - A sentença recorrida escreve que a embargante alegou a propriedade da coisa penhorada, como se a posse pudesse resultar desse simples facto, o que não alega para a procedência dos embargos.

12. - Mas com certeza que podia. Na verdade, os Acórdãos da Relação do Porto de 17.04.1968 e de 24.01.1968, in Jur. Rel., Ano XIV, Tomo II, pág. 430, e Tomo I, pág. 109, decretaram o seguinte num caso similar:

«Os embargantes só invocaram o domínio sobre os bens penhorados para explicação da sua posse; era-lhes lícito invocarem o domínio como elemento da sua posse». (sublinhado)

13. - Esta tese foi sufragada pelo Tribunal da Relação de Évora em 07.02.1985 - Col. Jur., 1985, Ano X, Tomo I, pág. 310-312 -, nos seguintes termos:

«É certo que os embargantes se limitaram a afirmar que a penhora ofendeu a sua posse, não alegando factos integradores desse conceito. Mas deve ser admissível às partes invocarem unicamente o conceito Jurídico, quando este traduza também o sentido vulgar de situações de facto. É precisamente o que acontece com a expressão “posse”, como decidiu o Ac. S.T.J. de 07.12.1971 (BMJ n.º. 212º-248)» - citado e aplaudido pelo Acórdão do mesmo Tribunal de 15.12.1983, in BMJ n.º. 332º-469.

14. - Também o Acórdão da Relação de Lisboa, de 13.10.1965 (in Jur. Rel., Ano XI, Tomo IV, pág. 631) decidiu que «a palavra “posse” pode não envolver um conceito de direito, mas tão somente referir-se a factores que integram o conceito jurídico de posse». (sublinhado)

15. - A embargante alegou e provou ser co-proprietária da moradia em causa e ter a posse dela, “communiter loquendo”, abstraindo-se do seu conceito jurídico, o que é legítimo.

16. - Nesse sentido, o Acórdão da Relação de Lisboa de 18.04.1991 (in Col. Jur., Ano XVI - 1991, Tomo II, pág. 1805 e segs.) decretou que, para os embargos de terceiro «a posse que releva é a posse real e efectiva a não simplesmente a posse Jurídica ou civil». - No mesmo sentido, o Ac. Rel. Porto, de 15.10.1975, in Col. Jur., Ano X - 1985,

Tomo I pág. 310 e Ac. Rel. Lisboa, de 11.10.1990, in Col. Jur., Ano 1990, Tomo IV, pág. 147.

17. - Como Guerra Mota, a embargante diz que «quando o proprietário faz valer a sua posse Jurídica, faz igualmente valer a sua posse efectiva. Na realidade as duas posses coincidem». (sublinhado) (in Manual das Acções Possessórias - Athena Editora, 1980, Vol. I pág. 65)

18. - E acerca dos conceitos de “corpus” e “animus”, o Prof. Manuel Rodrigues (in “A Posse”, págs. 181 e segs.) ensina o seguinte:

«O elemento material ou *corpus* consiste na retenção, fruição ou a possibilidade de fruição do direito de propriedade ou de outro direito real e o elemento intencional ou “animus sibi habendi” é a intenção de exercer um poder sobre a coisa, poder que é exercido no próprio interesse, mantendo a jurisprudência referências autónomas a estes dois elementos».

19. - E o Prof. Menezes Cordeiro - in “A POSSE - Perspectivas Dogmáticas Actuais”, Almedina, 1997, pág. 67 e segs. - depois de referir que não há qualquer processo probatório quanto ao *animus*, diz que «este é apresentado como uma mera decorrência do *corpus*, ainda que através de expressões diversificadas» - cito alguns acórdãos do S.T.J., entre os quais o Acórdão de 26.04.1964 (Col. Jur. - Ac. do S.T.J., Vol. II (1994), tomo 2, pág. 62/66, dizendo que «a existência do *corpus* faz presumir o *animus*» (sublinhado).

20. - E também o Ac. Rel. Évora de 23. V.1996, dizendo que “retira-se a existência do *animus* do simples intentar duma acção que, assim, justificaria embargos de terceiro»:

21. - A embargante, com o devido respeito, crê que conseguiu aduzir fundamentos jurisprudenciais e doutrinários que demonstram a sem razão dos fundamentos e da decisão inserta na sentença recorrida, não estando assim ela legalmente obrigada a deduzir os factores integradores da sua posse, quando, na verdade, em linguagem vulgar, alegou que a embargada “tinha ferido a sua posse” expressão de tão grande intensidade e extensão que só por si deixa intuir a posse nas suas vertentes de “Corpus” e “Animus” que a sentença declarou em falta na p.i. de embargos;

22. - Mas para além disso aponta três faltas processuais à decisão.

A primeira, é que a embargante não foi citada para a acção executiva para requerer a meação dos bens comuns do casal *ex vi* artigo 288º-I, al. d) de C.P.Civil e a Exmª Juíza “a quo” tendo referido e tomado conhecimento da falta, omitiu a pronúncia sobre ela, violando a alínea d) do nº.1 do arte. 688ºC.R.C.;

Verificou-se, assim, a nulidade da sentença, nos termos do nº. 3 do preceito citado.

23. - Por outro lado, a controvérsia dos factores ou elementos caracterizadores da posse - o “Corpus” e o “Animus”, são controvérsias doutrinárias e jurisprudenciais, que não relevam do direito civil legislado, constituindo meras circunstâncias de facto, em permanente evolução conceptual que, com o devido respeito, não deveriam impedir a aplicação de novo C. P. Civil, revisto em 1995 e entrado em vigor em 1.1.1997, o qual, como se sabe, deu uma nova fisionomia processual às acções possessórias e aos embargos de terceiro.

24. - E ainda, a inconstitucionalidade do artº. 1696º, nº 2. 1 do C. Civil na redacção que lhe foi dada pelo art. 4ºdo Dec.-Lei nº. 329-A/95, 5 de 12 de Dezembro, por violar o artº. 65º da Constituição que consagra o direito à habitação, por o bem em causa ser a casa de morada de família;

25. - Neste sentido, decidiu o Acórdão do S.T.J. de 29 de Abril de 1998, in BMJ 4769-341.

Nesta concepção, é opinião da embargante que a Exma. Juíza "a quo" devia ter decidido o pleito em conformidade com a nova lei processual *ex vi* artº. 663º, nº. 1 do C. P. C. revisto.

Conclui que a sentença recorrida deverá ser revogada e ordenados procedentes os embargos de terceira, com o conseqüente levantamento da penhora.

Em contra-alegações entende a CGD que:

O recurso não se circunscreve a matéria de direito mas sim a matéria de facto e de direito já que está em causa saber-se, além do mais, se existe prova - suficiente - da existência da posse e, porventura, saber-se se foi, ou não, alegada a posse (e os seus elementos caracterizadores).

De qualquer forma, a prova produzida nos autos não é suficiente para concluir no sentido de que a embargante tivesse a posse do prédio objecto dos embargos, pelo que tem de concluir-se que a embargante não tem posse do mesmo pois não se provaram, nos autos, os requisitos caracterizadores da posse, no caso, o «animus» e o «corpus», e, nomeadamente que a embargante gozasse, guardasse, usufruisse e retivesse consigo o prédio objecto da penhora.

A posse, em sede de embargos de terceiros, não se configura como um conceito jurídico mas sim como uma mera situação de facto;

A questão de a CGD não ter requerido a citação do cônjuge mulher ora recorrente - para separação de bens é uma «questão nova» que não pode ser apreciada em sede de recurso, já que não consta da petição inicial de embargos.

O disposto no artigo 1696º nº 1 do Código Civil, na sua actual redacção, não é inconstitucional.

Deve ser mantida a sentença que julgou improcedentes os embargos, prosseguindo a execução todos os seus termos, até final.

Notificada a recorrente para se pronunciar sobre a questão prévia da incompetência deste Tribunal em razão da hierarquia por no presente recurso se questionar matéria de facto, pronunciou-se, nos termos constantes de fls. 193 a 205, concluindo que devem "ser julgadas improcedentes por não provadas as conclusões 1ª a 7ª da questão prévia da embargante CGD".

O EMMP entende que é este Tribunal incompetente em razão da hierarquia para apreciar o presente por o mesmo questionar matéria de facto quando pretende demonstrar que "durante o período a que se reportam os factos tributários, estava na posse do prédio penhorado" pelo que "saber se a recorrente era ou não possuidora do referido imóvel envolve actividade no domínio da matéria de facto, que escapa ao conhecimento deste STA".

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

A) A Fazenda Pública instaurou execução fiscal, que tomou o nº 11-CGD/83 do 4º J. do TT 1ª Lx, - CP 145/93 registada no Livro B, a fls. 122-v expedida à 4ª Rep. Fin. de Cascais - que a Fazenda Pública instaurou contra TECNISTRADAS - Sociedade Técnica de Construção de Estradas e Saneamento Básico, Lda e respectivos fiadores, entre os quais FERNANDO JOSÉ DA SILVA FONSECA SANTOS, casado com MARIA DO CARMO LEHMANN ALMADA BENHALIKD LISBOA SANTOS, veio esta embargar a penhora efectuada na mesma execução fiscal e a qual recaiu sobre o "Prédio urbano composto de rés-do-chão, 1º andar e anexo... ", sito na Nova Urbanização - Lote 43, Caparide, inscrito na matriz urbana da fregue-

sia de S. Domingos Rana sob o artigo 7629 e descrito na Conservatória do Registo Predial de Cascais sob o n.º 0082/130386, conforme auto de penhora, de fls. 49 a 49-v, e documentos de fls. 18 a 48, dando-se todos por reproduzidos.

B) A aquisição do prédio identificado na alínea anterior encontra-se registado em nome do executado Fernando José Silva da Fonseca Santos, por ap. 70/300389, constando do mesmo registo que o mesmo era casado com a aqui embargante, conforme documento de fls. 50 a 52 que se dá por reproduzido;

C) A embargante e o executado referido casaram um com o outro em 30 de Julho de 1984, no regime de comunhão de adquiridos, conforme certidão de fls. 5, que se dá por reproduzida, e consta do registo predial acima indicado;

D) O executado Fernando José da Silva Fonseca Santos faleceu no dia 3 de Janeiro de 1998, constando da respectiva certidão de óbito, de fls. 127, que se dá por reproduzida, que o *de cujus* tinha residência habitual no Largo Maria Isabel Aboim Inglês, n.º 1, 1.º Dt.º, Santa Maria de Belém, em Lisboa, cuja morada é a que consta do contrato de fiança de fls. 31 a 33, que se dá por reproduzido, ainda o executado estava solteiro;

E) A embargante deduziu os presentes embargos no dia 16 de Março de 1994, conforme carimbo apostado na primeira folha da douda p.i.;

F) A embargante não foi citada nos autos de execução para requerer, querendo, a separação de bens, nem a exequente requereu a sua citação, apesar de no registo (predial) de aquisição do prédio penhorado constar que o executado estava casado com a embargante no regime da comunhão de adquiridos;

3. Entende a recorrida CGD que o recurso não se circunscreve a matéria de direito mas sim a matéria de facto e de direito, já que está em causa saber-se, além do mais, se existe prova - suficiente - da existência da posse e, porventura, saber-se se foi, ou não, alegada a posse (e os seus elementos caracterizadores).

Neste mesmo sentido se pronuncia o EMMP ao sustentar que o presente recurso questiona matéria de facto quando pretende demonstrar que “durante o período a que se reportam os factos tributários, estava na posse do prédio penhorado” pelo que “saber se a recorrente era ou não possuidora do referido imóvel envolve actividade no domínio da matéria de facto, que escapa ao conhecimento deste STA.”

A recorrente notificada para se pronunciar sobre a suscitada questão prévia da incompetência deste tribunal em razão à hierarquia concluiu fls (205) que devem “ser julgadas improcedentes, por não provadas, as conclusões 1.ª a 7.ª da questão prévia da embargante CGD”.

Afirma a recorrente na conclusão 15.ª do presente recurso que alegou e provou ser co-proprietária da moradia em causa e ter a posse dela, “communiter loquendo”, abstraindo-se do seu conceito jurídico.

Acrescentou na conclusão 21.ª que a embargante, com o devido respeito, crê que conseguiu aduzir fundamentos jurisprudenciais e doutrinários que demonstram a sem razão dos fundamentos e da decisão inserta na sentença recorrida, não estando assim ela legalmente obrigada a deduzir os factores integradores da sua posse, quando, na verdade, em linguagem vulgar, alegou que a embargada “tinha ferido a sua posse» expressão de tão grande intensidade e extensão que só por si deixa intuir a posse nas suas vertentes de “Corpos” e “Animus” que a sentença declarou em falta na p. i. de embargos.

É matéria de direito saber se a embargante alegou ser co-proprietária da moradia em causa e (alegou) ter a posse dela.

Continua a ser matéria de direito determinar se, contrariamente ao afirmado na sentença recorrida, estava ou não a embargante “legalmente obrigada a deduzir os factores integradores da sua posse” na petição inicial bem como determinar se podia a sentença recorrida fixar factos não alegados pela mesma embargante.

É contudo matéria factual determinar se a embargante provou ser co-proprietária da moradia em causa (conclusão 15ª).

Saber se estamos perante matéria factual ou direito, quando a embargante na mesma conclusão 15ª afirma que provou ter a posse da dita moradia, já é questão que exige mais ampla abordagem.

Se na expressão posse se “abstrair do conceito jurídico” e se o mesmo apenas se reportar à realidade que, em linguagem vulgar, como refere a recorrente, inclui as vertentes “corpus” e “animus” já estaremos perante matéria de facto.

Determinar se perante certos factos dados como provados existe posse juridicamente relevante é questão de direito situada no âmbito da interpretação normativa. Saber se ocorreram certos factos meros da vida constitutivos da posse e se estes se verificaram com certa intenção é já interpretação factual a exigir a formulação de um juízo probatório.

Das transcritas conclusões resulta que a recorrente questiona no presente recurso a posse entendida como realidade factual pelo que importa determinar se a mesma tem ou não o *corpus* e o *animus* ou sejam os elementos factuais integrantes do conceito jurídico de posse.

Saber se ocorrem ou não aqueles elementos factuais é matéria de facto.

Estabelece, com efeito, o artigo 1251º do C.Civil que a posse é o «poder que se manifesta quando alguém actua por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade ou de outro direito real».

O nosso ordenamento jurídico, acompanhando os sistemas subjectivos, concebe a posse como um direito em que estão presentes, numa «relação biunívoca», *corpus* e *animus*, em que aquele se expressa pelo «exercício de poderes de facto que intendem uma vontade de domínio, de poder jurídico-real» e este «é a intenção jurídico-real, a vontade de agir como titular de um direito real, que se exprime (e *hoc sensu* emerge ou é inferível) em (de) certa actuação de facto» (Orlando de Carvalho, Introdução à Posse, in R L J, nº 3780, págs. 68 e STA 13-11-1996, Ap. DR p. 3414).

Saber se se verificam ou não os actos materiais relativos à detenção do imóvel e ao seu uso ou seja se ocorre o elemento material da posse e se este *corpus* é ou não acompanhado da referida intenção ou do indicado *animus* é matéria de facto.

É que, conforme se escreveu no Ac. do STJ de 16-12-93, BMJ 332º 472 e 473, na terminologia das leis, há muitas expressões que envolvem abstractamente certos conceitos jurídicos, incompreensíveis para o homem comum, sem o recurso às fontes do direito mas outras existem que correspondem a realidades de facto, tão usuais e correntes, que, quer pela sua própria clareza, quer pela sua vulgarização, se mostram perfeitamente acessíveis à compreensão de qualquer pessoa medianamente informada, pelo que sempre que estejamos nesta última hipótese, e não possa haver dúvidas sobre a acepção vulgar em que a expressão foi empregada e entendida pelas partes, mesmo que a lei tenha julgado conveniente defini-lo, não se pode deixar de lhe atribuir o sentido do facto material, ou realidade concreta, a que essa definição se refere.

Está nesta situação, como no mesmo acórdão se escreveu, ao lado de outras a expressão «posse» pois que apesar de se tratar de uma expressão legal também lhe correspondem realidades de facto usuais e correntes que se mostram acessíveis à compreensão da generalidade das pessoas, devendo ser-lhe atribuído o sentido do facto material, ou realidade concreta.

Do exposto resulta que o presente recurso questiona matéria de facto.

Estabelece o artº 21º 4 do ETAF que “A Secção de Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª instância”.

Acrescenta o artº 32º 1 b) do mesmo diploma legal que “compete à Secção de Contencioso Tributário (do STA) conhecer dos recursos interpostos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, com exclusivo fundamento em matéria de direito”.

Completando esta linha de pensamento, conclui o artº 41º 1 a) do mesmo conjunto normativo que “compete à Secção de Contencioso Tributário (do Tribunal Central Administrativo) conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, salvo o disposto na al. b) do nº 1 do artº 32º”.

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

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

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

A apreciação das ditas questões de facto implica julgamento de matéria de facto donde resulta que o recurso interposto não versa exclusivamente matéria de direito.

Concluindo que o mesmo tem por fundamento, também, matéria de facto, a competência para do mesmo conhecer cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo e não a este Supremo Tribunal Administrativo.

Acresce que o conhecimento da matéria da competência em razão da hierarquia precede o conhecimento das restantes questões que a recorrente questiona nas conclusões 22ª (nulidade da sentença) e 24ª (inconstitucionalidade do artº 1696º 1 do C.Civil) pois que só o tribunal que se declare competente poderá conhecer tais questões.

4. Nos termos expostos acorda-se em declarar este Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para julgar o presente recurso sendo competente para do mesmo conhecer a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Custas pela recorrente, fixando-se em 20.000\$00 a taxa de justiça e em 50% a procuradoria.

Lisboa, 12 de Janeiro de 2000. — António Pimpão (Relator) —  
Baeta Queiroz — Lúcio Barbosa. — M.P. Madalena Robalo.

**Acórdão de 12 de Janeiro de 2000.****Assunto:**

*Matéria de facto e incompetência do STA.*

**Doutrina que dimana da decisão:**

*Versa matéria de facto o recurso em cujas conclusões das alegações se discutem factos que a sentença em apreciação não fixou, pelo que a competência para do mesmo conhecer cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo e não a este Supremo Tribunal Administrativo.*

Recurso nº 23772. Recorrente: Manuel Rodrigues de Oliveira Sá & Filhos, Ldª. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Exmº. Consº. Dr. António Pimpão.

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

1. Manuel Rodrigues de Oliveira Sá e Filhos, L.da, recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto, julgou impugnado, por não provada, a impugnação de IRC referente ao ano de 1989.

Alegou formulando as seguintes conclusões:

1. As máquinas referidas nos autos passaram do património da recorrente para o da Verto e ali continuaram a ser utilizadas ao serviço desta, pelo que não se verificou o abate das mesmas.

2. Atenta a parte do capital que detinha na Verto, a recorrente não exercia uma relação de domínio sobre esta, pelo que a transmissão das máquinas para esta empresa nada teve de fictício.

3. O preço estabelecido para a transmissão das máquinas teve em conta o facto de estas, nas instalações da recorrente, se encontrarem agarradas ao solo e correrem por conta da adquirente os encargos com a sua desmontagem e transporte, que seriam extremamente elevados no caso de serem suportados pela recorrente, com o abate das mesmas, pelo que, embora reduzido, se mostrou adequado à contraprestação obtida da adquirente.

4. Verificou-se, assim, uma transmissão real e onerosa das referidas máquinas entre duas entidades distintas, tal como a mesma se encontra prevista no artº 42º do Código do IRC.

5. A aquisição realizada, não traduzindo o abate das máquinas, nem uma solução fictícia para evitar o abate, ou uma desvalorização excepcional das mesmas, não poderia ser enquadrada, como o foi na sentença recorrida, na previsão do artº 28º do Código do IRC.

6. Quando muito, poderia a competente Repartição de Finanças, se entendesse que o valor monetário obtido pela recorrente com a venda das máquinas, não teria correspondido ao valor real da contraprestação que lhe adveio daquela venda, ter procedido a uma avaliação e a uma liquidação adicional, para determinar este último valor.

7. Do preço estabelecido, nenhum prejuízo poderia resultar para o fisco se a operação tivesse sido enquadrada no artº 42º do Código do IRC, já que o que deixaria de receber de imposto da recorrente, passaria a receber a mais da adquirente das máquinas.



8. Deveria, assim, o Mtmº Juiz *a quo* ter enquadrado a operação realizada no disposto no artº 42º do Código do IRC e considerado as menos-valias correspondentes à diferença entre o valor da aquisição das máquinas, deduzido das respectivas amortizações e o da venda das mesmas à adquirente Verto.

9. Ao enquadrar a operação na previsão do artº 28º daquele Código, o Mtmº Juiz *a quo* violou tanto este artigo como o citado artº 42º.

O EMMP entende que o recurso questiona, nas transcritas conclusões 1ª, 2ª e 3ª matéria de facto pelo que é este tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do presente recurso.

Notificada a recorrente para se pronunciar sobre a questão prévia suscitada pelo EMMP entende a mesma que o recurso, na sua essência, não versa matéria de facto pois que os factos constantes das conclusões, invocadas no referido parecer, não são diferentes dos dados como provados na sentença recorrida, mas encontram-se incluídos nos mesmos, não sendo mais do que meros esclarecimentos implícitos daqueles factos destinados a melhor evidenciar o errado enquadramento legal que na sentença deles se fez.

Acrescenta que é o que acontece com a transferência patrimonial das máquinas e a sua utilização ao serviço da “Verto”, que se encontram implícitas na venda das mesmas àquela empresa ou na sua aquisição por esta, expressamente dadas como provadas e com a ausência de uma relação de domínio da recorrente sobre a “Verto”, implícita no facto dado como provado que aquela detinha 50% do capital desta, ou o facto de os preços de desmontagem das máquinas serem elevados, o que se encontra implícito no desmantelamento e transporte de qualquer máquina, como aquele que foi dado como provado, quanto às máquinas dos autos.

2. A decisão recorrida fixou o seguinte quadro factual:

a) A impugnante que é contribuinte de IRC no exercício de 1989 vendeu bens do seu activo imobilizado pelo preço de 1.000\$00, tendo os mesmos bens na sua escrita um valor contabilístico de 4.320.645\$00 (cfr. informação de fls. 12);

b) Os serviços de fiscalização da administração fiscal ao examinarem a declaração modelo 22 da impugnante e ao detectarem que a impugnante havia declarado como menos-valias o resultado da diferença do valor de aquisição com o valor da venda deduzido das amortizações, corrigiram tal declaração de rendimento e procederam à liquidação do imposto como se não houvesse aquelas menos-valias (cfr. mesma informação);

c) A Administração fiscal entendeu que a impugnante procedeu a um abate de bens do seu activo imobilizado, ainda com valor líquido, sem ter dado cumprimento ao disposto no art. 10º do Decreto Regulamentar nº 2/90 de 12/1 (cfr. informação de fls. 10);

d) O prazo de pagamento do imposto liquidado adicionalmente, 893.770\$00, terminou em 24/12/93 (cfr. mesma informação);

e) No dia 31/12/89 a impugnante vendeu à sociedade “Verto Portugal - Sociedade Industrial de Cordoaria, L.da.”, pelo preço de 1.000\$00 mais IVA no valor de 170\$00 diversas máquinas suas que na sua contabilidade tinham um valor de 4.320.645\$00 (cfr. confissão do art. 12º da PI e docs. de fls. 8 e 9);

f) A impugnante detinha uma participação de 50% no capital social desta “VERTO” (cfr. o depoimento das testemunhas António Freitas, António Guerreiro e Afonso Pacheco);

g) Tais máquinas quando foram vendidas já não serviam ao processo de fabrico da impugnante por se tratar de equipamentos desactuali-

zados, sendo que a impugnante já possuía outras máquinas que eram tecnologicamente muito mais avançadas (cfr. o depoimento das testemunhas António Freitas, António Guerreiro e Afonso Pacheco);

h) Essas mesmas máquinas, a não terem sido compradas pela dita "VERTO", destinavam-se a sucata uma vez que não poderiam ser vendidas aos concorrentes da impugnante (cfr. o depoimento das mesmas testemunhas);

i) O seu valor comercial era reduzido por não se destinarem a ser vendidas, sendo que, além do mais, as despesas geradas pelo seu desmantelamento seriam equivalentes, ao valor que as máquinas tinham (cfr. o depoimento das mesmas testemunhas);

j) A "VERTO" ao adquirir as máquinas arcou com os custos do seu desmantelamento e transporte das instalações da impugnante (cfr. o depoimento das mesmas testemunhas).

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

Estabelece o artº 21º 4 do ETAF que "A Secção de Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª instância".

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

Completando esta linha de pensamento conclui o artº 41º 1 a) do mesmo conjunto normativo que "compete à Secção de Contencioso Tributário (do Tribunal Central Administrativo) conhecer dos recursos de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, salvo o disposto na al. b) do nº 1 do artº 32º".

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Sustenta a recorrente na conclusão 1ª que as máquinas referidas nos autos passaram do património da recorrente para o da Verto e ali continuaram a ser utilizadas ao serviço desta, pelo que não se verificou o abate das mesmas e na conclusão 2ª que atenta a parte do capital que detinha na Verto, a recorrente não exercia uma relação de domínio sobre esta, pelo que a transmissão das máquinas para esta empresa nada teve de fictício.

Acrescenta, ainda, na conclusão 3ª que o preço estabelecido para a transmissão das máquinas teve em conta o facto de estas, nas instalações da recorrente, se encontrarem agarradas ao solo e correrem por conta da adquirente os encargos com a sua desmontagem e transporte, que seriam extremamente elevados no caso de serem suportados pela recorrente, com o abate das mesmas, pelo que, embora reduzido, se mostrou adequado à contraprestação obtida da adquirente.

Confrontados estes factos com os dados como provados na sentença, é manifesto que não constam do probatório. Com efeito não consta deste que as máquinas continuaram a ser utilizadas ao serviço da Verto, que a transmissão das máquinas para esta empresa nada teve de fictício, que o preço estabelecido para a transmissão das máquinas teve em conta o facto de estas, nas instalações da recorrente, se encontrarem agarradas ao solo.

Estamos, por isso, perante questões de facto que a sentença em apreciação não fixou.

A apreciação destas questões implica julgamento de matéria de facto donde resulta que o recurso interposto não versa exclusivamente matéria de direito.

Concluindo que o mesmo tem por fundamento, também, matéria de facto a competência para do mesmo conhecer cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo e não a este Supremo Tribunal Administrativo.

4. Nos termos expostos acorda-se em declarar este Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para julgar o presente recurso sendo competente para do mesmo conhecer a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Custas pela recorrente, fixando-se em 20.000\$00 a taxa de justiça e em 50% a procuradoria.

— Lisboa, 12 de Janeiro de 2000. — António Pimpão (Relator) —  
Baeta Queiroz — Lúcio Barbosa. — M.P. Madalena Robalo.

## Acórdão de 12 de Janeiro de 2000.

### Assunto:

*Imposto profissional. Gratificações atribuídas por frequentadores de salas de jogos. Gorjetas. Trabalhadores de salas de jogos de casinos. Constitucionalidade. Princípio da igualdade. Competência do chefe da repartição de finanças.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A fórmula utilizada na alínea e) do § 2.º do art. 1.º do Código do Imposto Profissional 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.*
- 2 — *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.*
- 3 — *Por força do disposto no art. 28.º da Lei n.º 2/88, de 26 de Janeiro, o Governo estava autorizado a metade das importâncias recebidas pelos empregados por conta de outrem no exercício das suas actividades, ainda que não atribuídas pela sua entidade patronal, pelo que ao introduzir no § 2.º do art. 1.º do Código do Imposto Profissional a referida alínea e), o Governo agiu dentro dos limites da autorização prevista naquela Lei.*
- 4 — *Assim, ao legislar dessa forma, o Governo não violou os princípios constitucionais da legalidade e da reserva de lei.*
- 5 — *Uma vez que se entenda que os rendimentos referidos cabem no âmbito de incidência do imposto profissional, tem de entender-se que haveria a consequente obrigação de apresentação da declaração de rendimentos.*
- 6 — *O facto de, em regra, dever ser feita retenção na fonte do imposto profissional devido por trabalhadores por conta de outrem, não impede que possam englobar-se no âmbito de incidência do imposto nem que possa ser feita liquidação adicional quando o imposto não é autoliquidado.*
- 7 — *A competência para a liquidação, nestes casos, cabe ao chefe da repartição de finanças.*

Recurso n.º 23 800. Recorrente: José António Pires Ligeiro. Recorrida: Fazenda Pública. Relator: Exm.º Cons.º Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

I - JOSÉ ANTÓNIO PIRES LIGEIRO, residente na Figueira da Foz, deduziu impugnação judicial contra um acto de liquidação de

imposto profissional de 1988 e juros compensatórios, que foi julgada improcedente pelo Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra.

Inconformado, o impugnante interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, onde veio a alegar.

Na sequência de promoção do Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto, veio a ser proferido acórdão suspendendo a instância até à decisão final do processo de fiscalização abstracta da constitucionalidade n.º 70/89, do Tribunal Constitucional.

Feita a junção aos autos de cópia da decisão proferida pelo Tribunal Constitucional, o Excelentíssimo Procurador-Geral-Adjunto suscitou a questão prévia da incompetência deste Supremo Tribunal Administrativo em razão da hierarquia, vindo esta a ser declarada.

Sendo o processo enviado ao T.C.A., veio a ser negado provimento ao recurso.

Novamente inconformado, o impugnante interpôs o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando alegações com as seguintes conclusões:

A) - O impugnante ora alegante é empregado por conta de outrem e exerce a actividade de funcionário de banca de Casino - Alínea a) do art.º 2.º do C.I.P..

B) - No exercício em causa, apenas recebeu vencimentos de uma entidade patronal, a qual lhe deduziu a título de imposto profissional as importâncias devidas e que entregou nos Cofres do Estado - art.º 2º e seu § 1.º e arts. 26º e 29º do C.I.P..

C) - Por isso, estava dispensado da apresentação da declaração mod. 5 - § 3º do art.º 6º do C.I.P.

D) - Recebeu também nesse exercício, gratificações de terceiros, que foram distribuídas pela Comissão a que se refere o D.N. 82/85, de 31 de Julho, in D.R. 1ª Série, n.º 197, de 28/08/85;

E) - Foi em relação a essas "gorjetas" que foi feita a liquidação em causa, com base no que dispõe a alínea e) do § 2º do art.º 1.º do C.I.P., na redacção do art.º 1º do Dec. Lei n.º 98/88, de 22 de Março, o qual resultou da autorização legislativa conferida pelo art.º 28º da Lei n.º 2/88, de 26 de Janeiro;

F) - As "gorjetas" em causa são ofertadas pelos utentes ganhadores dos Casinos e, por isso, não estão subordinadas nem relacionadas com qualquer prestação de serviços entre ofertante e ofertado, "gorjetas" essas que constituem um "bolo" a dividir por todos os empregados das salas de jogo, mesmo que não tenham estado ao serviço nem as tenham recebido, conforme consta do n.º 18º do citado D.N. 82/85;

G) - A Comissão de Distribuição de Gratificações, a que se refere o dito D.N. 82/85, não é entidade patronal dos trabalhadores que recebem as "gorjetas", nem tem competência para reter na fonte qualquer verba a título de imposto profissional nem para entregar nos Cofres do Estado as deduções, conforme do mesmo D.N. se alcança;

H) - As liquidações em causa foram feitas pelo Senhor Chefe da Repartição de Finanças do Concelho da residência do impugnante;

I) - O art.º 1º do Dec. Lei n.º 98/88, de 22 de Março, na parte em que, com base na autorização dada pelo art.º 28º, n.º 1, alínea a), da Lei n.º 2/88, de 26 de Janeiro, deu nova redacção ao art.º 1º § 2º, alínea e) do Código do Imposto Profissional, é inconstitucional, por violação do princípio da legalidade e tipicidade do imposto, princípios estes previstos no art.º 106º, n.ºs 2 e 3 da Constituição da República Portuguesa;

J) - É que, as "gorjetas" em causa, não se enquadram no conceito legal de rendimentos de trabalho, os únicos sujeitos ao imposto profes-

sional conforme dispõe o art.º 1º do C.I.P., sendo certo que, em relação aos rendimentos do trabalho, o referido Código exige que aos empregados por conta de outrem, seja a entidade patronal a fazer o pagamento do imposto que retém na fonte - Cfr. Pareceres da Comissão Constitucional n.ºs 3/79 e 5/80, respectivamente de 01/02/79 e 26/02/80, 7º volume págs. 203 e 11º volume, págs. 129;

K) - Através da nova redacção dada à alínea e) do § 2º do art.º 1º do C.I.P., pelo art.º 1º do Dec. Lei 98/88, de 22 de Março, criou-se um caso de incidência real em imposto profissional, reconduzindo-se a rendimentos de trabalho as gratificações auferidas de terceiros, gratificações que nada têm a ver com o trabalho, mas apenas com a vontade do utente ganhador, seja qual for o trabalhador da banca, pelo que, na prática, se criou um novo imposto;

L) - Nos termos da alínea i) do art.º 1689 da C.R.P., os impostos são criados por lei que determina, além de outros elementos, a incidência, o que significa inequivocamente que a alteração da incidência tributária é tida para o sistema fiscal constitucional como criação de novo imposto;

M) - As gratificações recebidas de terceiros, como é o caso, constanciam verdadeiras liberalidades, sem carácter de exigibilidade, não sendo periódicas nem regulares, mas meramente ocasionais, não se destinando, em suma, a remunerar um serviço prestado;

N) - Por isso, os diplomas postos em causa, mais não fizeram do que dar às gratificações percebidas de terceiros com quem não se tem qualquer correspondência de trabalho ou de prestação de serviços, nem qualquer afinidade material ou substancial, o mesmo tratamento das remunerações ou gratificações contratualmente exigíveis;

O) - No entanto, decorre do princípio da legalidade, insita ao Estado de Direito, que deve ser a lei a determinar a incidência dos impostos e a fixar-lhes os elementos essenciais, o que implica a previsão legal da incidência, de taxas, de benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes (n.º 2 do art.º 106º da C.R.P.) e cuja liquidação e cobrança se façam nas formas prescritas na lei (n.º 3 do art.º 106º da C.R.P.) ;

P) - Daí que, da legalidade do Direito Fiscal resulte também a tipicidade do imposto, que se traduz na impossibilidade da existência de impostos que não correspondam a um tipo legal, ou seja, a tributação resulta da verificação concreta de todos os pressupostos tributários, como tal previstos e descritos abstractamente na lei e, a não verificação de um desses pressupostos, impossibilita a tributação (Cfr. Dr. Cardoso da Costa - Curso de Direito Fiscal, págs. 162; Dr. Alberto Xavier, Manual, Vol. I, págs. 109 e Dr. Braz Teixeira - Princípios, págs. 71);

Q) - Por isso, o princípio da tipicidade impunha que a Lei 2/88, de 26 de Janeiro e o Dec. Lei n.º 98/88, de 22 de Março, curassem de prever a forma de liquidação e cobrança deste novo imposto, o que não foi previsto, nomeadamente como cumprir e quem, por exemplo, os arts 26º, 29º e 44º do C.I.P.

R) - Daí que o legislador, ao alargar o âmbito de incidência do imposto, o que configura uma verdadeira criação de imposto através de uma analogia oculta, ampliando as gratificações recebidas de terceiros e sem qualquer relação de trabalho o regime fiscal das remunerações de trabalho, deixando de fora da sua previsão todos os elementos fundamentais para a arrecadação do imposto por parte do Estado, tenha violado o princípio da legalidade constitucionalmente consagrado, de ser a lei a criar os impostos e a definir-lhes os elementos essenciais - alínea i) do art.º 168º da C.R.P.;

S) - Assim, o art.º 1º do Dec. Lei n.º 98/88, de 22 de Março, com base na autorização dada pela Lei n.º 2/88, de 26 de Janeiro, na parte em que dá nova redacção à alínea e) do § 2º do art.º 1º do C.I.P., é materialmente inconstitucional, por violar o princípio da legalidade e tipicidade do imposto previsto no art.º 106º n.ºs 2 e 3 da C.R.P.;

T) - Por outro lado, apenas os trabalhadores da banca dos Casinos têm as gratificações controladas, havendo outros trabalhadores, por exemplo os da indústria hoteleira e restaurantes, que também recebem gratificações, e grandes, não controladas e, portanto, impossíveis de controlar e tributar;

U) - No entanto, o n.º 1 do art.º 13º da C.R.P. dispõe que todos os cidadãos tem a mesma dignidade social e são iguais perante a lei, o que neste caso, dado o que fica dito, não acontece, uma vez que, em igual situação, os trabalhadores de banca dos Casinos são tratados desigualmente, em relação aos outros que também recebem gratificações e não são tributados;

V) Significa o princípio da igualdade que, a lei além da necessidade de ser geral e abstracta, deve ter insita a necessidade e exigência de uma igualdade real, pelo que a lei, quer no seu processo genético, quer nos resultados a que conduz a sua aplicação, deve ter em conta uma verdadeira realidade e igualdade de facto, o que não se preenche com um cumprimento formal da sua generalidade e abstracção;

X) - Assim, há violação deste princípio da igualdade, se for patente desde o momento da génese da norma, que ela só é aplicável a um grupo restrito de cidadãos e não a todos os que abstractamente se encontram na sua previsão;

Z) - Ora, neste caso, através do processo histórico das normas em causa, consubstanciado no debate parlamentar constante do Diário da Assembleia da República, 1ª Série, n.º 36 de 29/12/87, a págs. 1004 e ss., é patente que tais normas não se aplicarão a todos os trabalhadores que recebem "gorjetas", mas, e apenas, aos dos Casinos, que as têm controladas, o que constitui tratar desigualmente o que é igual;

A') - Por isso, conclui-se que o artº 12 do Dec. Lei n.º 98/88, de 22 de Março, na parte em que dá nova redacção à alínea e) do § 2º do artº 1º do C.I.P, com base na autorização dada pelo art.º 28º n.º 1, alínea a) da Lei n.º 2/88, de 26 de Janeiro, é materialmente inconstitucional, por violar o princípio constitucional da igualdade, consagrado no art.º 13º da C.R.P..

B') - As normas em causa também violam o princípio da justiça sistemática ou do sistema, o qual impõe que a legislação, no seu conjunto, deve ser reconduzível a uma ideia de justiça, o que neste caso não acontece;

C') - É que, todas as normas jurídicas, nomeadamente as aqui em causa, devem estar em sintonia com os valores fundamentais da ordem jurídica global (direito constitucional, direito privado, direito social, direito de previdência, direito de defesa) e, seguidamente, com as preexistentes leis fiscais, o que não acontece;

D') - É que, a legislação em causa, não respeita o princípio da justiça do sistema, por tais gratificações terem sido consideradas, por ficção, rendimentos de trabalho para efeitos tributáveis, mas são absolutamente irrelevantes para efeitos de segurança social, indemnizações por acidentes de trabalho, a despedimento e outras concretizações de direitos fundamentais, especialmente os favoráveis aos trabalhadores tributados (Cfr. Ac. S.T.J., de 08/03/84, Proc. 653. - 4ª Secção, in B.M.J. 335/214);

H') - Na verdade, este princípio da justiça do sistema impõe que o legislador se interesse pelas ditas gratificações para todos os efeitos ou se desinteresse delas também para todos os aspectos, o que não aconteceu, por se ter interessado apenas para efeitos tributários e desinteressado para efeitos sociais;

F') - Assim, é evidente que o art.º 1º do Dec. Lei n.º 98/88, de 22 de Março, na parte em que, com base na autorização legislativa dada pela Lei n.º 2/88, de 26 de Janeiro, dando nova redacção à alínea e) do § 2º do art.º 1º do C.I.P., viola o princípio da justiça do sistema ou da justiça sistemática da legislação, consagrado no art.º 2º da C.R.P.

G') - A liquidação aqui em causa foi levada a efeito pelo Senhor Chefe da Repartição de Finanças da área do domicílio do impugnante ora alegante, tendo englobado as importâncias recebidas das gratificações já referidas, correspondentes às dadas dos utentes das salas de jogo dos casinos, gratificações essas que, conforme já se demonstrou, não têm nada a ver com rendimentos do trabalho;

H') - Essas gratificações são distribuídas pela Comissão de Distribuição de Gratificações também já referida, sendo o impugnante empregado por conta de outrem e de apenas uma entidade patronal, não tendo também a Comissão de Distribuição competência para reter na fonte, a título de imposto profissional, quaisquer garantias sobre as importâncias distribuídas, conforme se verifica do D.N. 82/85, não sendo o ora alegante obrigado à apresentação da declaração mod. 5, conforme dispõe o § 3º do art.º 6º do C.I.P.;

I') - Como empregado por conta de outrem que é, incumbe à sua entidade patronal a dedução e entrega do imposto que for devido - art.º 26º e 29º do C.I.P., o que esta fez, em relação aos rendimentos de trabalho pagos, mas não fez em relação às gratificações em causa, recebidas de terceiros, por ser incompetente para o efeito;

J') - Relativamente aos empregados por conta de outrem, como é o impugnante, no domínio do Código do Imposto Profissional, não é concebível outra forma de liquidação que não seja o sistema de retenção na fonte, assente no pressuposto do controlo dos quantitativos remuneratórios por parte das entidades patronais;

K') - Ora, neste caso, como já se demonstrou, não existe o sujeito retentor na fonte do imposto, nem existe qualquer entidade que o possa substituir, sendo impossível dar cumprimento ao que dispõe o art.º 26º do C.I.P.;

L') - Está, assim, absolutamente postergado, no caso "sub iudice", por vazio legal, o sistema de retenção na fonte, que se impõe como única forma legal de liquidação do imposto profissional no âmbito das actividades exercidas por conta de outrem, como é o caso, o que se traduz na inexequibilidade da norma de incidência sobre as gratificações auferidas de terceiros;

M') - A determinação da matéria colectável, a liquidação e a cobrança de impostos, deve obedecer a uma rigorosa estatuição normativa e não à analogia, discricionariedade ou ao arbítrio dos funcionários ou órgãos da Administração Fiscal, o que neste caso aconteceu - Cfr. art.º 106º da C.R.P.

N') - Neste caso, é manifesto que o Senhor Chefe da Repartição de Finanças não tinha nem tem competência para proceder à liquidação, por accionamento do art.º 32º do C.I.P., o que também torna patente a impossibilidade jurídica de liquidar e cobrar imposto profissional incidente sobre as gratificações em causa, auferidas de terceiros;

O') - Esta contrariedade interna do C.I.P. fulmina qualquer liquidação sobre as gratificações em causa, por violação de lei, uma vez que



a situação de facto descrita nestas alegações não tem hipótese de subsunção ao direito, concretamente às normas de liquidação e cobrança, sem que sejam violados os princípios constitucionais da legalidade e tipicidade - art.º 1069, n.ºs 2 e 3 da C.R.P.;

P') - Como já demonstrámos, foram praticados, irregular e ilegalmente, actos de determinação da matéria colectável e cobrança do imposto profissional, por falta de entidade obrigada a retê-la na fonte e incompetência de quem praticou os actos em causa, com o que se verificaram preterições de formalidades legais essenciais e, por essa via, os actos tributários praticado também estão inquinados por vício de forma;

Q') - Existindo, como existe, preterição de formalidades legais, e sendo os actos tributários em causa, actos vinculados, também é evidente que a liquidação também enferma do vício de desvio do poder;

R') - O ora alegante, como já se demonstrou, não era obrigado a apresentar qualquer declaração mod. 5, para efeitos de tributação em imposto profissional, no ano em causa;

S') - Para que sejam devidos juros compensatórios, como dispõe o art.º 38º do C.I.P., é necessário que, por facto imputável ao contribuinte, seja retardada a liquidação do imposto devido;

T') - Ora, neste caso, como já demonstrámos, por o alegante não ser obrigado à apresentação de qualquer declaração, não tem qualquer interferência no processo de liquidação do imposto, dado que são as entidades patronais que devem retê-la na fonte (art.º 26º do C.I.P.), pelo que, é evidente, não tem qualquer culpa ou responsabilidade por o imposto ter sido liquidado fora do prazo normal, mesmo que tal imposto fosse devido e já demonstrámos que não é (Cfr. art.º 389 do C.I.P., e Acórdão de 20/01/82, do Tribunal Tributário de 2ª Instância, proc. 51702, Registo 55535, em Código da Contribuição Industrial, 29 Edição, de Martins Barreiros, Costa Teixeira e Quintino Ferreira - Págs. 719);

U') - Relativamente às alegadas inconstitucionalidades, elas estão baseadas nos Pareceres de Ilustres Mestres de Direito, que foram juntos ao processo, aqui também dados como reproduzidos;

V') - As leis inconstitucionais são "ipso jure" nulas e, por isso, ninguém é obrigado a pagar impostos que não tenham sido criados e liquidados nos termos das regras constitucionais - art.º 106º da C.R.P.;

X') - Os princípios jurídicos constitucionais aqui invocados aplicam-se directamente, por força do que dispõe o n.º 1 do art.º 18º da Constituição da República Portuguesa;

Z') - Do que fica dito e demonstrado, torna-se evidente que o acto de liquidação impugnado é ilegal, por inexistência de capacidade legal do seu autor para proceder à liquidação, enfermado assim do vício da incompetência, ao mesmo tempo que também está inquinado do vício de violação de lei, substanciado em ilegalidade por violação dos princípios constitucionais da legalidade e tipicidade dos impostos consagrados no art.º 106º da Constituição da República, sendo ainda materialmente inconstitucionais, por violarem os princípios da tipicidade e legalidade consagrados nos n.ºs 2 e 3 do art.º 106º da C.R.P. e da igualdade previsto pelo art.º 13º da mesma Constituição, bem como o da justiça, insita ao Estado de Direito, consagrado no art.º 2º da C.R.P., sendo por isso inconstitucionais o art.º 1º do Dec. Lei n.º 98/88, de 22 de Março e o art.º 28º, n.º 1, alínea a) da Lei n.º 2/88, de 26 de Janeiro, que deram nova redacção à alínea e) do parágrafo 2º do art.º 1º do Código do Imposto Profissional, bem como também é ilegal por preterição de formalidades legais, vício de forma e desvio de poder, o que

torna bem claro que a liquidação impugnada é ilegal e, por isso, deve ser anulada;

A") - Por isso, a liquidação aqui em causa e a douda sentença ora em recurso violaram, entre outras, as disposições legais acabadas de invocar, o que serve de fundamento ao presente recurso;

B") - A liquidação e douda sentença aqui postas em causa violaram também, pelos motivos atrás apontados, o que dispõe o Código do Imposto Profissional no art.º 1º e seu § 1º; art.º 2º e sua alínea a); art.º 6º e seu § 3º e os arts. 21º, 26º, 29º, 38º, 44º, 46º e 47º, além do Despacho Normativo n.º 82/85, de 31 de Julho e o n.º 1 do art.º 18º, o art.º 107º e o n.º 2 do art.º 266º, todos da Constituição da República, estes, por os preceitos constitucionais se aplicarem directamente e vincularem as entidades públicas e privadas, por as disposições aqui em causa violarem a ordem constitucional ao criarem um novo imposto contra o sistema estabelecido no art.º 107º da Constituição e também os princípios da igualdade, da proporcionalidade, da justiça e da imparcialidade, previstos no n.º 2 do art.º 266º da Constituição;

C") - Dado o que fica alegado e vertido nestas conclusões, a douda sentença em recurso violou as disposições legais acabadas de referir, ao negar provimento à impugnação em causa;

D") - Efectivamente, por serem inconstitucionais as normas do art.º 1º do Dec. Lei n.º 98/88, de 22 de Março e o art.º 28º, n.º 1, alínea a) da Lei n.º 2/88, de 26 de Janeiro, que deram nova redacção à alínea e) do § 2º do art.º 1º do Código do Imposto Profissional, com base na qual foi feita a liquidação em causa, por violarem os princípios constitucionais da tipicidade e legalidade consagrados nos n.ºs 2 e 3 do art.º 106º da igualdade prevista no art. 13º e o da justiça do sistema consagrado no art. 2º, todos da Constituição da República Portuguesa, bem como por incompetência do autor do acto tributário praticado, violação de lei, preterição de formalidades legais, vício de forma e desvio de poder, como tudo foi aqui demonstrado, é ilegal a liquidação posta em causa e, nessa conformidade, a douda sentença que julgou improcedente a nossa impugnação violou as disposições legais já referidas, pelo que, com estes fundamentos, deve ser alterada, julgando-se procedente tal impugnação, até porque, com a entrada em vigor da Lei Geral Tributária, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, o prazo de prescrição das dívidas tributárias passou a ser de oito anos (cfr. n.º 1 do art. 48º da L.G.T.), sendo certo que aos impostos aqui em causa, já abolidos, se aplica o novo prazo de prescrição, conforme n.º 2 do art. 5º do referido Decreto-Lei n.º 398/98, pelo que já se encontram prescritos, por terem mais de 8 anos, o que deve acarretar a extinção da instância, que deve ser decretada, por inutilidade superveniente da lide (cfr. alínea e) do art. 287º do C.P.C.).

Termina pedindo que o presente recurso seja julgado procedente e provado, com todas as consequências legais, nomeadamente que a douda sentença em recurso seja revogada, face às demonstrações feitas, no sentido de ser julgada procedente a impugnação deduzida, por se verificarem as inconstitucionalidades, vícios e ilegalidades de que enferma a liquidação de imposto profissional em causa, aqui alegadas, liquidação essa que deve ser anulada e restituída, se paga, com os acréscimos legais como se concluiu na petição inicial, pois só assim Vossas Excelências farão, como sempre, inteira justiça.

Não foram apresentadas contra-alegações.

A Excelentíssima Procuradora-Geral-Adjunta emitiu doudo parecer no sentido de que o recurso não merece provimento, de harmonia com a jurisprudência unânime deste Supremo Tribunal Administrativo.

2 - O Tribunal Central Administrativo fixou a seguinte matéria de facto:

- o impugnante exerce a actividade profissional de empregado de banca dos casinos por conta da Sociedade Figueira Praia, S.A., com sede na Figueira da Foz;

- no ano de 1988, o impugnante auferiu dessa sua entidade patronal a remuneração de 702.342\$00, manifestada através da relação modelo 8 do imposto profissional atempadamente apresentada pela mesma entidade;

- durante o ano de 1988 o impugnante recebeu ainda a importância de 1.026.782\$00 proveniente de "gorjetas" que lhe foram distribuídas pela Comissão de Distribuição de Gratificações, a que se refere o Despacho Normativo n.º 82/85, publicado no D.R., 1.ª série, de 85-08-28;

- tais "gorjetas" provieram de entregas de vários utentes da banca do Casino da Figueira da Foz, onde o impugnante exerce a sua actividade profissional e foram ofertadas ao impugnante e a outros profissionais da banca no Casino, havendo sido depois o bolo distribuído nos termos do referido Despacho Normativo n.º 82/85;

- com base em nota auxiliar da fixação a declaração mod. 5 fornecida pelos Serviços de Fiscalização, pois que o impugnante não declarou as gorjetas à Repartição de Finanças, esta procedeu ao apuramento da matéria colectável e à liquidação do imposto e juros compensatórios nos termos seguintes: total rendimento. 1.729.124\$00; Imposto devido (taxa de 14%): 242.078\$00; imposto entregue 42.141\$00, imposto em falta: 199.937\$00; juros compensatórios: 25.505\$00; total a pagar: 225.442\$00;

- porque o impugnante não efectuou o pagamento eventual dentro do prazo para que foi notificado, em 17/11/89, procedeu-se em 29/01/90, ao débito do imposto (diferença) e juros compensatórios ao Tesoureiro da Fazenda Pública;

- a petição da impugnação foi apresentada em 27/04/90.

3 - O recorrente suscita nas conclusões das alegações de recurso a questão da prescrição da obrigação tributária e consequente inutilidade superveniente da lide. No caso dos autos, o imposto liquidado foi pago em 20-2-90 (ofício de fls. 302).

A prescrição tem como efeito conceder ao beneficiário a faculdade de recusar o cumprimento da prestação e de se recusar ao exercício do direito prescrito (art. 304.º, n.º 1, do Código Civil) e, efectuado o pagamento, está exercido o direito do credor não podendo, com base na prescrição, ser pedida a restituição da quantia paga (n.º 2 do mesmo artigo).

Por isso, estando paga a dívida, está afastada a possibilidade de prescrição da obrigação tributária e de, com a sua declaração, o recorrente obter a restituição da quantia paga.

Assim, não é de declarar a prescrição nem se verifica a inutilidade superveniente da lide, pois só com a anulação da liquidação o recorrente poderá obter a restituição da quantia paga.

4 - Como se refere no acórdão recorrido, nas alegações e conclusões do recurso da decisão do Tribunal Tributário de 1.ª Instância, o recorrente aborda questões não colocadas na petição de impugnação, designadamente as da violação dos princípios da tipicidade e da justiça do sistema.

O Tribunal Central Administrativo entendeu não se poder conhecer de tais questões, não impugnando o recorrente o decidido sobre o seu conhecimento.

Por isso, deve ter-se por assente que não é possível o conhecimento de tais questões (art. 684.º, n.º 4, do C.P.C.).

Assim, não poderá também este Supremo Tribunal Administrativo conhecer de tais questões, que o recorrente, de novo, traz às conclusões das alegações de recurso para este Tribunal.

Por outro lado, as alegações de recurso e respectivas conclusões são uma cópia textual das alegações de conclusões do recurso apreciado pelo T.C.A., com excepção das referências à prescrição e à inutilidade superveniente da lide, já apreciadas. Isso, apenas se conhecerá das questões que foram apreciadas pelo Tribunal Central Administrativo, para além da questões da inutilidade superveniente da lide suscitada pelo recorrente, com base no facto, superveniente, da L.G.T. derivar a prescrição da obrigação tributária originada pela liquidação impugnada.

Por isso, as questões que caberá apreciar a este Supremo Tribunal Administrativo são as que foram apreciadas pelo Tribunal Central Administrativo.

5 - A primeira questão apreciada pelo Tribunal Central Administrativo foi a da ilegalidade da liquidação derivada do facto de a entidade patronal não pode reter o imposto.

A possibilidade ou não de retenção é irrelevante para efeitos da legalidade da liquidação, pois o imposto não é devido apenas nos casos em que se prevê retenção, como acontece relativamente de trabalhadores por conta própria (art. 28.º do Código do Imposto Profissional).

Por outro lado, mesmo nos casos em que é obrigatória a efectivação da retenção pelas entidades patronais há a possibilidade de proceder a liquidações adicionais, nos termos dos arts. 36.º e 44.º do Código do Imposto Profissional.

Por isso, a inexistência de obrigação de retenção das quantias é irrelevante para determinar o âmbito de incidência objectiva do imposto.

6 - Suscita também o recorrente a questão de não estar obrigado a entregar a declaração modelo prevista no art. 6.º do Código do Imposto Profissional, por força do aí preceituado e no seu § 3.º

Porém, a solução desta questão não tem qualquer relevância autónoma para apreciação da questão da determinação do âmbito de incidência do Imposto Profissional.

Na verdade, as «pessoas sujeitas a imposto», a quem o art. 6.º impõe a obrigação acessória de apresentação de declaração, são todas as que auferirem rendimentos sujeitos a Imposto Profissional.

Por isso, uma vez que se entenda que os rendimentos referidos cabem no âmbito de incidência do Imposto Profissional, terá de entender-se que haveria esta consequente obrigação de apresentação da declaração.

7 - No que concerne à competência do chefe da repartição de finanças para proceder à liquidação do imposto, nos casos em que o imposto não é retido ou autoliquidado, ela decorre dos arts. 25.º, 30.º, 32.º, 34.º e 36.º do Código do Imposto Profissional, pelo que, também neste ponto, não há qualquer ilegalidade da liquidação.

8 - O recorrente suscita ainda a que questão da inconstitucionalidade da tributação das gratificações dos empregados das salas de jogo dos casinos, ao abrigo da alínea e) do § 2.º do art. 1.º do Código do Imposto Profissional, por violação do princípio da igualdade perante a lei e igualdade dos resultados.

O artigo 1.º do Código do Imposto Profissional, na redacção introduzida pelo Decreto-Lei n.º 98/88, de 22 de Março, estabelece o seguinte:

*O imposto profissional incide sobre os rendimentos do trabalho em dinheiro ou em espécie, de natureza contratual ou não, periódicos ou*

*ocasionais, fixos ou variáveis, seja qual for a sua proveniência ou o local, moeda e forma estipulada para o seu cálculo e pagamento.*

§ 1º *Constituem rendimentos do trabalho todas as respectivas remunerações, quer percebidas a título de ordenados, vencimentos, salários, soldadas ou honorários, quer a título de avenças, senhas de presença, gratificações, luvas, percentagens, comissões, corretagens, participações, subsídios, prémios, ou a qualquer outro.*

§ 2º *Para efeitos do disposto neste artigo, consideram-se também rendimentos do trabalho:*

- a) Os direitos de autor sobre obras intelectuais;*
- b) Os abonos para falhas, as ajudas de custo, as verbas para representação, viagens ou deslocações, as bolsas e quaisquer outras importâncias de idêntica natureza que os patrões ou as empresas atribuem a pessoas abrangidas pela alínea a) do artigo seguinte;*
- c) As importâncias que os donos de firmas em nome individual escrituram na contabilidade da empresa a título de remuneração do seu trabalho ;*
- d) A quota-parte, acrescida dos descontos para a Previdência que constituam encargos do beneficiário, atribuída a título de participação nas companhias de pesca aos pescadores que limitam a sua actuação à prestação de trabalho;*
- e) As importâncias, qualquer que seja a sua natureza, recebidas pelos empregados por conta de outrem no exercício da sua actividade, ainda que não atribuídas pela respectiva entidade patronal;*
- f) Os subsídios e outros benefícios ou regalias auferidos no exercício ou em razão do exercício da actividade profissional.*

§ 3.º *Para efeitos da alínea b) do parágrafo anterior, consideram-se verbas para representação, viagens ou deslocações as concedidas para tais fins e de que não se tenham prestado contas até ao termo do exercício.*

Sustenta o recorrente que os empregados das salas de jogo dos casinos têm um tratamento jurídico que não existe em relação a mais nenhum dos trabalhadores que recebem habitualmente gratificações não provenientes da sua entidade patronal.

O âmbito de aplicabilidade daquela norma, à face dos seus termos, não se circunscreve apenas aos profissionais de banca dos casinos, sendo ela potencialmente aplicável a quaisquer empregados por conta de outrem e, por isso, à face daqueles termos, a sua posição carece de suporte legal.

Na verdade, o texto daquela norma contém uma fórmula abrangente em que se podem enquadrar todas as gratificações recebidas por empregados por conta de outrem, 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 exerce.

9 - Porém, pode haver dificuldades práticas em tributar efectivamente as gratificações auferidas por pessoas que exercem outras actividades profissionais, por não estar legalmente regulamentada a forma de as distribuir.

Esta questão foi apreciada no referido acórdão n.º 497/97, do Tribunal Constitucional, em termos que merecem a nossa concordância.

Como aí se referiu,

*O conteúdo material do Estado de direito democrático implica a consagração do princípio tributário da igualdade, desdobrável (...) no aspecto da generalidade dos impostos e no aspecto da uniformidade*

*dos impostos, o primeiro significando a adstrição de todos os cidadãos ao pagamento de impostos - o que caracteriza a sua universalidade -, o segundo implicando uma identidade de critérios para a sua repartição pelos cidadãos (...). Critério que, quase unanimemente, se entende significar «que os contribuintes com a mesma capacidade contributiva devem pagar o mesmo imposto (igualdade horizontal) e os contribuintes com diferente capacidade contributiva devem pagar diferentes (qualitativa e ou quantitativamente) impostos (igualmente vertical)».*

*Ora, se é incontroverso existirem, no comum dos casos, dificuldades práticas no controlo de quem recebe gorjetas e dos respectivos montantes, ao invés do que é suposto acontecer com os trabalhadores ora em causa, nem por isso se justifica não tributar uma situação em que é possível, mercê do mecanismo legal existente, controlar os rendimentos auferidos por esta via, com projecção na capacidade contributiva dos respectivos destinatários. Dir-se-á, nesta perspectiva, que, 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.*

*A esta luz, a obrigatoriedade que impende sobre o contribuinte de declarar os seus rendimentos sujeitos a imposto não tem a virtualidade de impedir, de modo absoluto, a ocultação, deliberada ou negligente, desses rendimentos (mais notoriamente ainda ultrapassado que está o sistema das cédulas). Não pode falar-se de uma desigualdade constitucionalmente censurável se uns contribuintes se encontram circunstancialmente mais apertadamente controlados que outros.*

*Assim, não se interpreta o princípio da igualdade 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 pretende o recorrente, a tributação das gratificações referidas em sede de Imposto Profissional, em vez de violar o princípio constitucional da igualdade, é por ele reclamada.

10 - Invoca ainda o recorrente a violação do princípio da legalidade do imposto.

A introdução da referida alínea e) no § 2.º do art. 1.º do Código do Imposto Profissional foi feita pelo Decreto-Lei n.º 98/88, de 22 de Março, que se baseou na autorização legislativa concedida pelo art. 28.º da Lei n.º 2/88, de 26 de Janeiro (Orçamento do Estado).

Neste art. 28.º referia-se, na parte que aqui interessa:

#### Artigo 28.º

##### Imposto profissional

*1 - Fica o Governo autorizado a:*

*a) Incluir no âmbito de incidência do imposto profissional metade das importâncias, qualquer que seja a sua natureza, auferidas pelos empregados por conta de outrem no exercício das suas actividades, ainda que não atribuídas pela respectiva entidade patronal.*

Como se vê, esta lei de autorização legislativa era explícita quanto à possibilidade de introdução pelo Governo no âmbito de incidência do imposto profissional de metade das importâncias recebidas pelos empregados por conta de outrem no exercício das suas actividades, ainda que não atribuídas pela sua entidade patronal.

Foi isso, precisamente, o que o Governo fez ao introduzir a referida alínea e), que reproduz quase textualmente a referida norma da autorização legislativa.

Legislar sobre a incidência dos impostos inseria-se (como se insere ainda) na reserva relativa de competência da Assembleia da República [arts. 106.º, n.º 2, e 168.º, n.º 1, alínea i), da C.R.P., na redacção de 1982, então vigente].

Por isso, o Governo podia legislar em tal matéria, desde que dispusesse de autorização da Assembleia da República [arts. 115.º, n.º 2, e 201.º, n.º 1, alínea b), da C.R.P.].

Assim, não se vê como possa defender-se que o Governo, ao emitir um diploma com valor legislativo, violou os princípios da legalidade e da reserva de lei, pois a sua actuação ao introduzir a referida alínea e) tem cobertura constitucional e legal.

Não há aqui qualquer aplicação analógica mas um alargamento do âmbito de incidência do imposto profissional feito em harmonia com os preceitos constitucionais e legais.

Ao determinar os rendimentos que se englobam no âmbito de incidência deste imposto, o legislador não estava limitado pela sua origem, pois não existia qualquer condicionamento constitucional que impusesse que apenas os rendimentos provenientes das entidades patronais relevassem para efeitos fiscais em sede de imposto profissional e não quaisquer outros conexos com a actividade laboral que revelassem, como aqueles, a existência de capacidade contributiva.

Por isso, não há violação do princípio referido.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso.

Custas pelo recorrente, com procuradoria de 50%.

Lisboa, 12 de Janeiro de 2000. — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* (Relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Almeida Lopes*. — M.P. *Madalena Robalo*.

## Acórdão de 12 de Janeiro de 2000.

### Assunto:

*IRS. Profissional de banca de casino. Constitucionalidade do art. 2º, n. 3, alínea h) do CIRS.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*O art. 2º, n. 3, al. h) do CIRS não sofre de qualquer inconstitucionalidade, quer formal, quer material.*

Recurso n.º 23.884; Recorrentes: Paulo Manuel Fernandes Carvalheiro e outra; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa.

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

1. PAULO MANUEL FERNANDES CARVALHEIRO e mulher, MARIA ALICE DE OLIVEIRA ROQUE DE CARVALHEIRO,

identificados nos autos, impugnaram judicialmente a liquidação de IRS do ano de 1990.

O Mm. Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra julgou a impugnação improcedente.

Inconformados com esta decisão, os impugnantes interpuseram recurso para o Tribunal Central Administrativo. Este, porém, negou provimento ao recurso.

De novo inconformados com tal decisão, os impugnantes trouxeram recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

A. O ora alegante é funcionário de banca de casinos e, como tal, recebe o seu vencimento da sua entidade patronal, a empresa exploradora do jogo no casino, bem como gratificações ou gorjetas, dos utentes ganhadores dos casinos, com os quais não tem qualquer relação laboral ou de subordinação.

B. A Administração Fiscal tributou a soma dos vencimentos mais as importâncias das gorjetas, para efeitos de IRS.

C. O ora alegante entende que as importâncias das gorjetas não constituem rendimento de trabalho passível de liquidação de IRS e, por isso, tal tributação é inconstitucional, aliás conforme doutos pareceres que juntou à sua petição.

D. Logo, a alínea h) do n. 3 do art. 2º do CIRS, ao considerar rendimento tributável tais gratificações, sofre de inconstitucionalidade orgânica, por o legislador ter excedido o âmbito e limite da autorização legislativa da Lei n. 106/88, de 17/9, por violação dos artºs. 115º, n. 2, e 168º, n. 2, da CRP - matéria da competência da AR - e não ter havido autorização para tributar gratificações dadas por clientes que não entidades patronais, como é o caso.

E. Há violação do princípio da igualdade constante do art. 13º da CRP, uma vez que só os profissionais de banca dos casinos são tributados pelas gorjetas, e existem outros trabalhadores que também recebem gorjetas, eventualmente até mais avultadas, mas que não são detectadas ou detectáveis e por isso não pagam impostos por elas.

F. Por isso, também há ofensa do princípio da legalidade tributária, por a norma de incidência tributária não ter carácter normativo, isto é, sem generalidades.

G. O princípio da justiça consagrado no n. 2 do art. 266º da CRP também é violado, face à discriminação de um grupo de cidadãos, os funcionários de banca dos casinos, tratados prejudicialmente, por serem os únicos cujas gratificações são susceptíveis de controlo.

H. Por outro lado, verifica-se falta da entidade patronal em relação às gorjetas, que seja obrigada a comunicá-las ao Fisco, para efeitos de englobamento.

I. Por tudo isto, na douda sentença em recurso, julgando improcedente a nossa impugnação, foram violadas, entre outras, as disposições dos artºs. 13º, al. 1) do n. 1 e n. 2 do art. 168 e n. 2 do art. 106º, todos da Constituição da República, razões pelas quais deve tal doudo Acórdão ser revogado, no sentido de julgar procedente tal Acórdão, o que se requer.

Não houve contra-alegações.

Neste Supremo Tribunal, o EPGA emitiu parecer, defendendo que o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. Quanto à matéria de facto, dada como provada no Tribunal Central Administrativo, e porque a mesma não foi impugnada, nem há lugar à sua alteração, remete-se para a decisão do TCA, que decidiu a



dita matéria de facto - artºs. 713º, n. 6 e 726º, ambos do CPC, aplicáveis subsidiariamente, face ao disposto no art. 2º, f) do CPT.

3. A questão suscitada nos autos tem sido objecto de abundante e uniforme jurisprudência deste Supremo Tribunal (1).

O acórdão recorrido, tirado pela unanimidade dos respectivos juízes, está dentro da orientação jurisprudencial deste Supremo Tribunal.

A decisão recorrida, quer em si, quer quanto aos respectivos fundamentos, merece inteira concordância.

Assim, tendo em conta o disposto nos artºs. 713º, n. 5 e 726º do CPC, aplicáveis subsidiariamente, face ao disposto no art. 2º, f) do CPT, confirma-se o acórdão recorrido, remetendo-se para os fundamentos da decisão impugnada.

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

Custas pelos recorrentes, fixando-se a procuradoria em 40%.

Lisboa, 12 Janeiro 2000. — *Lúcio Barbosa* (Relator) — *Fonseca Limão* — *Baeta Queiroz* — *M. P. Madalena Robalo*.

## Acórdão de 12 de Janeiro de 2000.

### Assunto:

*Artigo 13º do CPT. Período de responsabilidade dos gerentes.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- I — A responsabilidade dos gerentes das sociedades de responsabilidade limitada abrange, no âmbito do artigo 13º do CPT, tanto os que o eram no período em que ocorreu o facto tributário como no da cobrança.*
- II — É ao responsável subsidiário que cabe, no âmbito do artigo 13º do CPT, alegar e provar que não foi por culpa sua que o património da executada se tornou insuficiente para pagamento dos créditos fiscais.*
- III — Se o revertido só exerceu funções durante uma parte do mês a que se reporta a dívida de IVA não há que responsabilizá-lo pelos dias desse mês posteriores à cessação das suas funções pelo facto de tal imposto estar sujeito ao regime de periodicidade mensal.*

Recurso n.º 23.955; Recorrente: Pedro Alexandre Santos Duarte Silva; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº. Consº. Dr. Vítor Meira.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Pedro Alexandre dos Santos Duarte Silva deduziu no Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto oposição à execução instaurada

(1) Vide, a título meramente exemplificativo, os acórdãos deste STA de 20/1/99 (rec. n.º 23091), de 10/2/99 (rec. n. 22983) e de 5/5/99 (rec. n. 23501).

contra a sociedade "TFM - Tinturaria de Fios de Mindelo, Lda.", que contra si revertera na qualidade de gerente.

Por sentença do M<sup>o</sup>Juiz daquele Tribunal foi a oposição julgada parcialmente procedente.

Inconformada com tal decisão dela recorreram, quer a Fazenda Pública quer o oponente, para o Tribunal Central Administrativo, o qual negou provimento a ambos os recursos.

De tal decisão recorreu então o oponente para este Supremo Tribunal Administrativo, pedindo a sua revogação quanto à dívida relativa a Janeiro de 1992, que lhe era desfavorável, formulando as seguintes conclusões:

I - A dívida exequenda provém, em parte, de IVA respeitante ao mês de Janeiro de 1992, no montante de 541.667\$00.

II - A liquidação é oficiosa, efectuada nos termos do art. 83<sup>o</sup> do CIVA, por a devedora originária não ter apresentado a Declaração Periódica até ao último dia do 2<sup>o</sup> mês seguinte àquele a que respeitam as operações - alínea a) do art. 40<sup>o</sup> do CIVA, na redacção então em vigor.

III - Por carta de 20/01/1992 o Recorrente renunciou às funções de gerência.

IV - Uma vez que a renúncia se tornou efectiva antes do final do mês de Janeiro, o Recorrente não podia legalmente apresentar a Declaração Periódica relativa àquele mês, nem proceder à liquidação, pagamento ou entrega do imposto, por ser ainda desconhecido o volume das transacções efectuadas nesse período.

V - Nos autos não se apurou nem que o facto constitutivo da dívida se tenha verificado no período em que o Recorrente exerceu funções (até 28/1/92), nem que foi por culpa deste que a devedora originária ficou impossibilitada de pagar. O que se apurou é que a dívida ainda não era exigível quando o mesmo cessou essas funções, pois o prazo legal de pagamento ou entrega não havia decorrido.

VI - A Lei Geral Tributária, no seu art. 24<sup>o</sup>, n<sup>o</sup>1, a), faz depender a responsabilidade dos gerentes pelas dívidas tributárias cujo prazo legal de pagamento ou entrega tenha terminado após o exercício do seu cargo (como é o caso), da demonstração (que não existiu) de que foi por culpa sua que o património da sociedade se tomou insuficiente.

VII - A impossibilidade de cindir o IVA de um mês não determina que o Recorrente não possa deixar de ser responsável por todo esse mês.

VIII - O acto ilícito - não cumprimento da obrigação fiscal de apresentação da Declaração Periódica relativa ao mês de Janeiro de 1992 - que originou o nascimento da dívida, não pode ser imputável ao ora Recorrente, uma vez que a responsabilidade deste não é objectiva, antes assenta na culpa funcional.

IX - Assim, ao considerar o Recorrente responsável pelo pagamento da dívida em questão, a recorrida sentença violou as disposições legais acima citadas bem como o disposto no art. 13<sup>o</sup> do Cód. Proc. Tributário.

A Fazenda Pública contra-alegou no sentido da manutenção do decidido.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público neste Supremo Tribunal Administrativo emitiu parecer no sentido de se mandar ampliar a matéria de facto no sentido de se apurar e estabelecer se o oponente-recorrente teve ou não culpa na situação de insuficiência do património da sociedade originária devedora.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

No acórdão recorrido vem fixada a seguinte matéria de facto:

1º. Foi instaurada execução fiscal contra TFM Tinturaria Fios do Mindelo Lda por dívida proveniente de IVA num total de 1.368.611\$00 assim discriminado:

Janeiro de 1992 - 541.667\$00

Março de 1992 - 112.067\$00

Abril de 1992 - 78.436\$00

Maior de 1992 - 298.979\$00

Setembro de 1992 - 226.129\$00

Novembro de 1992 - 111.333\$00

2º. A execução veio a reverter contra o oponente na qualidade de sócio gerente da sociedade executada por ausência de bens desta tendo o oponente sido citado para a execução em 05.03.1996.

3º. Por carta de 20.01.1992 o oponente comunicou à sociedade devedora originária a sua renúncia às funções de gerente.

Apreciemos agora o recurso.

Estão apenas em causa, como dissemos, as dívidas de IVA respeitantes ao mês de Janeiro de 1992. Tratando-se de dívidas posteriores à entrada em vigor do Código de Processo Tributário terá de aplicar-se à responsabilidade do gerente o disposto no nº 1 do artigo 13º desse compêndio normativo.

No probatório do acórdão recorrido, que atrás se transcreveu, constava:

- os montantes da dívida total e sua discriminação pelos vários meses;
- a data da reversão contra o gerente revertido por ausência de bens da executada;
- a data da comunicação da renúncia à gerência efectuada por ele à sociedade.

O acórdão recorrido, atendendo apenas à data da renúncia, considerou o recorrente responsável pela dívida relativa a esse mês de Janeiro por não ser possível cindir a dívida de IVA desse mês responsabilizando-o apenas pelos dias em que fora gerente.

Prescreve o artigo 13º nº 1 do CPT:

“Os administradores, gerentes e outras pessoas que exerçam funções de administração nas empresas e sociedades de responsabilidade limitada são subsidiariamente responsáveis em relação àquelas e solidariamente entre si por todas as contribuições e impostos relativos ao período de exercício do seu cargo, salvo se provarem que não foi por culpa sua que o património da empresa ou sociedade de responsabilidade limitada se tomou insuficiente para a satisfação dos créditos fiscais.”

Como se alcança do teor do artigo que se transcreveu, não basta para responsabilizar o gerente o seu efectivo exercício da gerência, tomando-se ainda necessário que tenha sido por culpa sua que o património dela se tornou insuficiente, cabendo ao revertido a prova de que tal não aconteceu. Ora da prova fixada e acima transcrita não constam quaisquer factos que permitam concluir pela culpa do revertido na insuficiência do património, não tendo o acórdão recorrido afluído sequer tal questão. Constata-se porém que nem na petição nem nas alegações que produziu para a segunda instância referia o recorrente a sua irresponsabilidade pela insuficiência do património da executada. Por isso não cabia quer à sentença quer ao acórdão recorrido debruça-

rem-se sobre tal questão. Como se vê do teor do artigo 13 do CPT que se transcreveu caberia ao responsável subsidiário provar que não fora por culpa sua que o património da executada se tornara insuficiente para a satisfação dos créditos fiscais. Por isso, não tendo ele demonstrado a falta de culpa nesse evento, teria que ser entendido pelas instâncias, como foi, que se verificava tal pressuposto de responsabilidade. A invocação no presente recurso de ausência de culpa constitui questão nova que este Supremo Tribunal não poderia conhecer por se pretender questionar facto que terá de ser dado como assente.

Outra questão que o recorrente coloca no seu recurso é a do período temporal da sua responsabilidade tendo em conta a sua renúncia à gerência entretanto ocorrida. Em seu entender o recorrente não podia ser responsabilizado pela dívida por o não cumprimento da obrigação fiscal só ocorrer após a sua renúncia. Diferentemente entendeu o acórdão recorrido que o oponente não pode deixar de ser responsabilizado subsidiariamente pelas dívidas de impostos nascidas ou exigíveis durante o período do efectivo exercício da gerência desde que reunidos os restantes requisitos de responsabilização subsidiária. Conforme é jurisprudência hoje corrente neste Supremo Tribunal a responsabilidade pelas dívidas em causa tanto abrange os gerentes que o eram ao tempo do facto gerador do imposto como os que o eram no período da sua cobrança. Por isso tem nessa parte razão o acórdão recorrido quanto à responsabilidade do recorrente.

Subsiste todavia uma outra questão quanto à sua responsabilidade. O acórdão recorrido fixou em sede de facto que o oponente comunicou à sociedade devedora originária a sua renúncia às funções de gerente por carta de 20.01.1992, considerando que, nos termos do artigo 258 do Código das Sociedades Comerciais, tal renúncia só produziu efeitos 8 dias após aquela data. Decidiu porém que estando o IVA sujeito a um regime de periodicidade mensal não havia possibilidade de cindir o imposto do mês de Janeiro pelo que o oponente seria responsável por todo esse mês, invocando para tanto o artigo 40 do CIVA. Parece-nos porém que se não pode extrair de tal normativo essa conclusão. O que nele se determina é a entrega e os prazos da declaração periódica. Daí não pode porém inferir-se que quem já não é gerente tenha que continuar a assumir responsabilidades pelas dívidas posteriores da empresa. O gerente só pode ser responsabilizado pelas dívidas respeitantes ao período da sua gerência no que tange à sua constituição ou à sua cobrança. Por isso, contrariamente ao que entendeu o acórdão recorrido, o ora recorrente só pode ser responsabilizado pelas dívidas de IVA do período temporal de Janeiro de 1992 em que se considerou ser ainda gerente.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em conceder parcial provimento ao recurso nos termos supra-referidos, confirmando-se no mais o acórdão recorrido.

Custas pelo recorrente a determinar pelo valor do imposto concernente às operações incidentes de IVA efectuadas nos primeiros 28 dias do mês respectivo.

Lisboa, 12 de Janeiro de 2000. — *Vitor Meira* (Relator) — *António Pimpão* — *Brandão de Pinho*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 12 de Janeiro de 2000.

### Assunto:

*Recurso jurisdicional. Matéria de facto. Incompetência do STA em razão da hierarquia.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Alegando-se em recurso de decisão da 1ª instância, como fundamento do mesmo, factos que não constam do elenco factual dado como provado pela sentença recorrida, o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, pelo que a Secção de Contencioso Tributário do STA não é hierarquicamente competente para o seu conhecimento, antes o sendo a secção homónima do TCA.*

Recurso n.º 23.991, em que é Recorrente Fábrica de Malhas do Ameal, SA, e Recorrida Fazenda Pública, e de que foi Relator o Ex.mo Cons.º Dr. Mendes Pimentel.

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

Fábrica de Malhas do Ameal, S.A., não se conformando com a sentença do 1º Juízo do TT de 1ª Instância do Porto que julgou improcedente a presente impugnação judicial que deduziu contra liquidação de juros compensatórios referentes a deduções antecipadas de IVA no exercício de 1992, vem até nós, culminando a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

1.ª A Rct., porque procede regularmente, para o exercício da sua indústria, à importação de bens que lhe conferem o direito a deduzir o IVA nelas liquidado, fez efectivo uso desse direito.

2.ª Aquela dedução fê-la sempre a Rct. nas declarações periódicas correspondentes aos meses em que pagou ao seu despachante oficial o montante do imposto liquidado nos respectivos ILs.

3.ª Com base em que este procedimento da Rct. a conduziu a uma dedução antecipada do imposto, a Administração Fiscal (AF) liquidou-lhe, em 1992, juros compensatórios no montante de 2.205.568\$00.

4.ª É esta a dívida exigida à Rct.

5.ª Nos termos do artigo 89º do CIVA, a exigibilidade de juros compensatórios pressupõe um comportamento do contribuinte causador de retardamento na liquidação de todo ou de parte do imposto devido.

6.ª A verdade é que o comportamento da Rct. não retardou a liquidação de IVA, total ou parcialmente.

7.ª A antecipação do montante da dedução do imposto por parte da Rct. não obedeceu a qualquer tática preconcebida em seu proveito: fê-la sempre e no convencimento de que podia e devia fazê-lo.

8.ª E do procedimento seguido pela Rct. não derivou qualquer prejuízo para o Estado, nem sequer financeiro.

9.ª Porque só haveria se a dedução a praticar pela Rct. fosse em cada mês de maior valor do que no mês anterior, o que só por absurdo se podia considerar e os autos demonstram que não foi.

10.ª Decidindo como decidiu, a sentença recorrida não fez correcta interpretação do artigo 89º do CIVA.

\*

Contra-alegando, a Fazenda Pública manifesta o seu total apoio à tese da sentença recorrida.

\*

O EMMP entende “que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, circunstância que obsta a que este STA dele possa conhecer, sendo antes, competente a 2ª Secção do Tribunal Central Administrativo”.

\*

Levado este douto parecer ao conhecimento das partes, nada disseram.

\*

Corridos os vistos, cumpre decidir.

E, prioritariamente, havemos de nos debruçar sobre tal questão prévia, aliás, de conhecimento officioso - artigos 3º da LPTA, 45º do CPT e 101º e segs. do CPC.

A decisão recorrida assentou nos seguintes factos:

A) A impugnante encontra-se colectada em IRC e IVA pelo exercício da actividade de indústria de malhas têxteis para uso interior exterior;

B) Em resultado de exame à escrita efectuado pelos serviços de fiscalização tributária no decurso de 1995, foram efectuadas correcções em sede de IVA no período compreendido entre Janeiro e Dezembro de 1992, em virtude de se ter verificado que a impugnante antecipava um mês, e por vezes dois, a dedução do IVA liquidado pela Alfândega nos bens importados, relativo às operações previstas na alínea b) do nº 1 do artigo 19º do CIVA;

C) Seguidamente, a impugnante foi notificada das liquidações no valor de 2.205.568\$00;

D) Naquele período, porque a impugnante se encontrava numa situação permanente de crédito de imposto (com reembolsos pedidos e emitidos), foram-lhe sendo sucessivamente pagas importâncias de montante superior àquelas que seriam devidas caso se não verificasse a dedução antecipada do imposto;

E) A impugnante reportou sempre a dedução ao mês em que pagava ao despachante oficial o valor que este lhe pedia para pagar na Tesouraria da Alfândega o imposto liquidado nos impressos de liquidação, tornando essa data como sendo aquela em que a dívida fiscal se venceu.

\*

Exposto o quadro factual desenhado pelo tribunal “a quo”, cabe referir que ele não nos revela “que o comportamento da Recorrente não retardou a liquidação de IVA, total ou parcialmente”, que “a antecipação do montante da dedução do imposto por parte da Recorrente não obedeceu a qualquer tática preconcebida em seu proveito: fê-la sempre e no convencimento de que podia e devia fazê-lo” e que “do procedimento seguido pela Recorrente não derivou qualquer prejuízo para o Estado, nem sequer financeiro”, factos de que a Rct. se socorre, sendo certo, como bem nota o distinto PGA, que deles pretende se extraíam consequências jurídicas.

Ora, como este Supremo tem decidido, tanto constitui fundamento de facto do recurso a questão sobre a verificação de factos dados como provados, ou não, na decisão recorrida, quanto a afirmação de factos que a fixação probatória omite e cuja atendibilidade ou relevo no julgamento do recurso são indiferentes para efeitos de determinação da competência hierárquica, que se afere pelo “*quid disputatum*”, que não pelo “*quid decisum*” (acórdão de 4/V/94 - rec. n.º 17463).

Temos, portanto, que o presente recurso “per saltum” se não restringe a matéria de direito (artigos 21.º, 4, e 32.º, 1, b), do ETAF), pelo que, para dele conhecer, carece esta Secção do STA de competência, a qual cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo - artigos 41.º, 1, a), daquele Estatuto e 167.º do CPT.

Termos em que, julgando-se procedente a aludida questão prévia, se acorda declarar esta formação incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer deste recurso jurisdicional e para o efeito competente aqueloutro Tribunal Superior.

Custas pela Rct., com taxa de justiça de 15.000\$00 e 40% de procuradoria.

Lisboa, 12 de Janeiro de 2000. — *Luis Filipe Mendes Pimentel* (Relator) — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* — *José Joaquim Almeida Lopes*. — Fui presente: *Madalena Robalo*.

## Acórdão de 12 de Janeiro de 2000.

### Assunto:

*Recurso do Tribunal Tributário de 1.ª Instância. Pluralidade de recursos da mesma sentença. Um para o TCA e outro, per saltum, para o STA. Incompetência do STA e competência do TCA.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Interpostos recursos de uma mesma decisão da 1.ª instância, um para o TCA, o outro, per saltum, para o STA, naquele primeiro tribunal se radica a competência em razão da hierarquia para conhecer de ambos os recursos.*

Recurso n.º 24.018; Recorrente: Livraria Arnado, Ld.ª; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Ernâni Figueiredo.

Acordam na 2.ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformada com a sentença do TT 1.ª Instância de Coimbra na parte que julgou improcedente a impugnação deduzida contra as liquidações adicionais efectuadas em IRC e derrama, do ano de 1993, veio o recorrente “Livraria Arnado, Lda” recorrer, sem contudo apresentar alegações e declarando pretender apresentá-las neste tribunal.

Por seu lado, a recorrida F<sup>3</sup>P<sup>a</sup>, recorreu da mesma sentença para o TCA, a fls. 36/42, onde pretende ver apreciada matéria de facto.

O Exm<sup>o</sup>. Magistrado do M<sup>o</sup>P<sup>o</sup> é de parecer que face à interposição de recurso para o TCA, devem os autos ser remetidos ao referido Tribunal, para julgamento de ambos os recursos, nos termos dos arts. 21<sup>o</sup>/4, 32<sup>o</sup>/1, al. b), 39<sup>o</sup>e 41<sup>o</sup>/1, al. a) do ETAF.

A sentença recorrida entendeu que a lógica e a sistemática da lei fiscal impediu que um imposto sobre lucros ou rendimentos fosse tido como custo fiscal e que essa despesa efectiva fosse dedutível no cômputo do rendimento tributável. Semelhante conclusão se tirou em relação à derrama, dada a sua igual natureza de imposto sobre o rendimento.

No que concerne aos juros compensatórios, também impugnados, entendeu-se que não foi por “culpa” do impugnante que se deu o eventual retardamento na liquidação e cobrança do imposto pretendido, donde, a impugnação em causa julgou-se parcialmente procedente, tão-só no que respeita a estes juros.

Cumpre apreciar

E desde logo, da questão de incompetência suscitada pelo M<sup>o</sup>P<sup>o</sup>.

Nestes autos estão, pois, interpostos dois recursos da mesma decisão da 1<sup>a</sup> instância, um para o TCA, pela F<sup>3</sup>P<sup>a</sup>, o outro para este tribunal, pela impugnante.

Perante esta situação deixa de ter justificação o recurso *per saltum* para este STA do recurso paralelo do M<sup>o</sup>P<sup>o</sup>, que tem como pressuposto a estabilidade da fixação da matéria de facto constante da decisão recorrida a qual não está alcançada *in casu* face ao aduzido no recurso do oponente.

A solução passa pela fixação da competência do TCA relativamente a ambos os recursos, pois a decisão do STA, sem a fixação definitiva do material fáctico respeitante à única decisão recorrida, tornar-se-ia absurda, um dizer o direito sem factos incontrovertidos que a sustentem.

Neste sentido, a jurisprudência pacífica deste tribunal (1).

Acrescerá a consideração de que a solução encontrada evita que os tribunais em presença sejam colocados na alternativa de se contradizerem ou de reproduzir decisões anteriores no mesmo grau de jurisdição (que é objectivo legal cuja afloração decorre do art. 497<sup>o</sup>/2 do CPC).

Termos em que se decide julgar este tribunal incompetente em razão da hierarquia para conhecimento de ambos os recursos interpostos e competente para tal o Tribunal Central Administrativo (2<sup>a</sup> Secção).

Sem custas.

Transitado, remeta os autos ao referido TCA.

Lisboa, 12 de Janeiro de 2000. — *Ernâni Figueiredo* (Relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Alfredo Madureira*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

(1) Cf. Acs. desta 2<sup>a</sup> Secção de 19.1.94, em Ap DR, de 16.9.96, p. 74, de 12.2.97, rec. 20.689, de 21.5.97, rec. 15.695, e de 8.6.98, rec. 21448.



## Acórdão de 12 de Janeiro de 2000.

### Assunto:

*Fixação da matéria colectável. Reclamação para a comissão de revisão. Notificação do vogal do contribuinte. Falta de comparência deste à reunião designada. Efeitos.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- I — *A falta de comparência do vogal do contribuinte à primeira reunião designada para apreciação da reclamação apresentada contra actos de fixação da matéria colectável e a eventual ausência de qualquer justificação não determinam a imediata aplicação da cominação imposta pelo art. 86º n.º 4 do CPT - desistência do pedido de revisão.*
- II — *Nestes casos e de harmonia com o disposto nos n.ºs 7 e 8 do referido preceito legal, verificada aquela falta, impõe-se determinar o adiamento daquela reunião para o 5º dia subsequente, de tudo se notificando o vogal faltoso e de que a reunião agora e assim designada se efectuará mesmo que a ela não compareça e ainda para justificar a falta dada à primeira reunião.*
- III — *Só caso se venha a verificar nova falta e ausência de qualquer justificação é que opera a cominação estabelecida pelo referido n.º 4 do art. 86º do CPT. ETAF.*

Recurso n.º 24.032; Recorrente: Maria Luísa M. M. Mendes de Magos Jorge; Recorrido: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º 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 Évora que lhe julgou improcedente a impugnação judicial que deduzira contra o despacho que, por sua vez, declarou extinta a reclamação apresentada contra os actos de fixação da matéria colectável de IVA por métodos indicitários, relativamente aos anos de 1991, 1992 e 1993, dela interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo Maria Luísa Murteira Mendes de Magos Jorge, nos autos convenientemente identificada.

Apresentou tempestivamente as suas alegações de recurso formulando, a final, as seguintes conclusões:

1.º - *pela importância da notificação ao vogal do contribuinte deve entender-se que se trata de notificação pessoal, não produzindo efeitos enquanto não for recebida pelo destinatário, cfr. arts. 65º e 70º do CPT e 256º do Código de Processo Civil (na redacção anterior ao DL 329-A/95, de 12/12);*

2.º - *Atendendo à sua gravidade, a comunicação para a falta do vogal da contribuinte deveria ter sido expressamente advertida e não o foi como podemos verificar da análise do documento de fls. 20, cfr. arts. 16º, 19º a), b), c), 20º/ 1 a) e 64º/2 do CPT;*

3.º - *Assim, ainda que a notificação tivesse sido recebida estaria ferida de invalidade e como tal não poderia produzir os seus efeitos;*

4.<sup>a</sup> - *A interpretação adoptada pela decisão recorrida não reconstitui a partir dos textos "o pensamento legislativo", tendo em conta sobretudo a "unidade do sistema jurídico", violando o art. 9.º do Código Civil;*

5.<sup>a</sup> - *Em consequência, a decisão proferida pelo tribunal a quo viola os arts. 9.º do CC, 16.º, 19.ºa), b), c), 20.º/1 a), 64.º/2, 65.º e 70.º do CPT e 256.º do CPC (na redacção anterior ao DL 329-A/95).*

Conclui pedindo a revogação do julgado com a consequente anulação do também sindicado despacho que julgou extinta a anterior reclamação.

Não foram apresentadas quaisquer contra - alegações.

Neste Supremo Tribunal Administrativo o Ex.mo Magistrado do Ministério Público emitiu depois bem fundamentado parecer sustentando a procedência do presente recurso.

Colhidos os vistos legais, cumpre apreciar e decidir.

Vem fixada e assente a seguinte matéria de facto:

1) *A impugnante foi objecto de um controlo fiscal relativamente aos anos de 1991, 1992 e 1993, dos resultados do qual apresentou reclamação para a comissão de revisão em 24 de Agosto de 1995, tendo nomeado desde logo seu vogal o Sr. Carlos Manuel Rodrigues Pinto de Sá (documento de fls. 6 a 8 verso e informação de fls. 15 e 16).*

2) *Com a data de 09 de Outubro de 1995 foi enviada ao referido vogal a carta registada n.º 7.348, que constitui fls. 20, cujo teor aqui dou por reproduzido, a convocá-lo para a reunião da comissão de revisão (vidé, também, a informação de fls. 15 e 16).*

3) *Tendo a mesma sido devolvida com as menções que constam de fls. 21 dos autos "Avisado" e "Não foi reclamada".*

4) *Em face da não comparência do referido vogal na reunião da comissão de revisão e da não justificação da falta, foi declarado extinto o processo de reclamação (vidé a mesma informação e os despachos de fls. 22, aqui dados por integralmente reproduzidos).*

5) *A impugnação foi deduzida em 23 de Julho de 1996, conforme o carimbo de entrada aposto a fls. 3 dos autos.*

Com base nesta não controvertida factualidade o M.mo Juiz a quo julgou totalmente improcedente a impugnação deduzida e manteve o impugnado despacho, sufragando entendimento de que à notificação do vogal do contribuinte para integrar e participar na comissão de revisão se applicava a regra do n.º 2 do art. 65.º do CPT.

E que, assim, tendo a este sido dirigida carta registada que foi depois devolvida com nota de "Avisado e "Não foi reclamada", se impunha considerá-lo eficazmente notificado,

E que, por isso e face à também verificada falta e à ausência de qualquer justificação, nos termos do disposto no n.º 4 do art. 86.º do mesmo CPT, julgou-se válido e de manter o entendimento subjacente ao impugnado despacho, traduzido na cominação de desistência do pedido de revisão.

É contra o assim decidido que se insurge a Recorrente, nos termos da argumentação que desenvolve nas suas doutas alegações e conclusões do presente recurso jurisdicional, perseguindo ainda julgado que conduza à reclamada anulação do sindicado despacho.

E é manifesto que lhe assiste razão.

A cominação imposta pelo citado art. 86.º n.º 4 do CPT, acolhida como fundamentação de direito do dito despacho e sufragada pela decisão judicial impugnada com o presente recurso, para válida e eficazmente poder operar há-de necessariamente pressupor, além do mais, a prévia e efectiva notificação do vogal do contribuinte,

Pois só perante tal notificação é legítimo ajuizar e concluir sobre o *injustificado* da não comparência.

Ora, no caso *sub judicibus* o que se verificou ocorrer foi antes verdadeira e própria ausência daquela notificação.

É certo que os serviços da Administração Fiscal fizeram expedir carta registada dirigida ao vogal designado, convocando-o para a reunião e vem igualmente apurado que este não providenciou junto dos correios pelo levantamento daquela carta, dela e do seu conteúdo não podendo, assim, naturalmente ter tomado conhecimento.

Na sindicada sentença e para justificar julgado contrário "... a notificação considera-se feita e produz todos os seus efeitos..." convocaram-se as regras dos arts. 254º, 255º e 257º do CPC.

Estas, porém e ao contrário do decidido, não logram aqui aplicação.

As duas primeiras por manifesta inadequação - pois visam, regulamentando, as formalidades inerentes a notificações dirigidas aos mandatários das partes e a estas quando não constituam mandatário.

E a última, a regra do citado art. 257º n.º 3 do CPC, por inequivocamente se não verificar ocorrer a circunstância de que o legislador faz depender a presunção de notificação, a saber - a recusa pelo destinatário da carta em recebê-la.

Dos autos apenas consta que a dita carta " não foi reclamada " e não que o seu destinatário se tivesse recusado a recebê-la.

Acresce ainda e decisivamente que o citado art. 86º do CPT, para além da invocada regra do n.º 4, consagra, impondo, a montante desta ainda e sobre a questão subjacente, outros procedimentos que não só não foram considerados pela Administração Fiscal, como não foram convenientemente ponderados pela sindicada decisão judicial.

Na verdade e face ao disposto nos n.ºs 7 e 8 do referido art. 86º do CPT, a apurada falta de comparência do vogal do contribuinte à primeira reunião designada da comissão de revisão demanda apenas o adiamento daquela para o 5º dia subsequente.

E é com a notificação/convocação para esta nova e segunda reunião que haverá de advertir-se também o vogal faltoso de que a reunião agora e assim designada terá lugar ainda que a ela volte a não comparecer e que deverá justificar a falta dada.

Só então, aquando da segunda reunião, a porventura verificada falta do vogal convocado e a eventual ausência de justificação viabilizam o necessário juízo de injustificabilidade das faltas dadas de que a lei - o invocado n.º 4 do citado art. 86º do CPT - faz depender a cominação estabelecida - valer a injustificada falta como desistência do pedido.

Ora, como vem de relatar-se, nada disto se verificou ocorrer no ajuizado caso dos autos.

O impugnado despacho da Administração Fiscal, constatada a falta do vogal designado pelo contribuinte para a primeira e única reunião designada da comissão de revisão e a não justificação daquela falta no prazo legal previsto no art. 153º do CPC, considerou, sem mais, aquela injustificada e sancionou-a com a apontada cominação legal,

Procedimento que, como vem de demonstrar-se, não colhe na lei aplicável o necessário suporte mesmo que, e não é o caso, fosse de considerar a questionada notificação para a primeira e única reunião da comissão de revisão designada como válida e eficaz.

Não pode pois manter-se o decidido, impondo-se antes e conseqüentemente a sua revogação.

Pelo exposto, acordam os Juizes desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso jurisdicional,

revogar a sindicada decisão judicial e, em substituição, julgar procedente a impugnação judicial apresentada, anulando a liquidação impugnada.

Sem custas em qualquer das instâncias.

Lisboa, 12 de Janeiro de 2000. — *Alfredo Madureira* (Relator) — *Costa Reis* — *Benjamim Rodrigues*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 12 de Janeiro de 2000.

### Assunto:

*Oposição. IRC. Duplicação de colecta. Não pagamento da dívida exequenda. Omissão de pronúncia.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*I — Alegada a duplicação da colecta, e tendo o tribunal concluído que não houve pagamento do imposto em causa, é óbvio que não ocorre a dita duplicação.*

*II — Assim sendo, e tendo o tribunal concluído por esse não pagamento, assim julgando improcedente nessa parte a oposição, não há omissão de pronúncia.*

Recurso n.º 24.050; Recorrente: Infortorres - Serviços Equipamentos e Informática, Lda.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa.

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

1. INFORTORRES - Serviços Equipamentos e Informática, Lda., com sede na Rua Dr. Aurélio Ricardo Belo, 3 - A, Torres Vedras, opôs-se a uma execução fiscal que lhe foi instaurada, por dívida de IRC e juros compensatórios.

O Mm. Juiz do 2º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância julgou a oposição improcedente.

Inconformada com esta decisão, a oponente interpôs recurso para o Tribunal Central Administrativo, o qual, porém, negou provimento ao recurso.

De novo inconformada com tal decisão, a oponente trouxe recurso para este Supremo Tribunal.

Formulou as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1) A alegada duplicação de colecta não foi conhecida pelo tribunal, verificando-se denegação de justiça, com violação do art. 668º, 1, d) do CPC.

2) Não foi também fundamentado tal facto, em violação do art. 668º, n. 1. al. c) e d) do CPC.

3) Houve confusão técnico-jurídica entre o pagamento da dívida exequenda e o conceito de duplicação de colecta, em violação dos art.ºs. 286º. e) e f) e 287º do CPT.

4) Houve reconhecimento pelo credor da duplicação de colecta alegada, tendo tal força probatória plena conforme art. 134º do CPT e 356º, n. 1, e 358º, n.1 do CC.

5) Há pois inutilidade originária da lide, com a conseqüente extinção da instância, e custas a cargo do exequente conforme art. 447º do CPC.

Não houve contra-alegações.

Neste Supremo Tribunal o EPGA emitiu duto parecer, sustentando que o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

2.1. Em 1996 a administração fiscal efectuou à ora oponente a liquidação de IRC n. 8310017315 no montante de 1.594.952\$00 por factos do ano de 1991.

2.2. Nesse ano de 1996 a administração efectuou também à ora oponente a liquidação n. 65 00947875, no montante de 26.452\$00, respeitante aos correspondentes juros compensatórios.

2.3. Em 6/2/97 foi instaurada na 1ª Repartição de Finanças de Torres Vedras o processo executivo n. 100487.5/97 para cobrança das referidas importâncias de 1.549.952\$00 e de 26.452\$00 que a oponente vem atacar.

2.4. Em 4/11/96 a oponente deduziu reclamação graciosa contra a liquidação referida em 2.1., imputando-lhe erro no apuramento.

2.5. A oponente não procedeu ao pagamento da importância de 1.594.952\$00 a que se refere a liquidação n. 83 100 17315 nem da importância de 26.452\$00 a que se refere a liquidação n. 65 00 94 78 75, sendo que os documentos de fls. 12 a 22 juntos pela oponente apenas documentam pagamentos aliás em importância inferior à dívida exequenda efectuados em 1993 e 1994 muito antes das liquidações terem sido efectuadas em 1996.

3. Na 1ª conclusão das suas alegações de recurso, a oponente imputa ao acórdão recorrido omissão de pronúncia (a alegada duplicação de colecta não terá sido conhecida pelo Tribunal).

E se virmos as respectivas alegações, logo constatamos que o recorrente imputa essa omissão de pronúncia quer à sentença proferida em 1ª Instância, quer ao acórdão proferido no TCA.

Vejamos então.

O art. 287º do CPT diz-nos, no seu n. 1, quando ocorre duplicação de colecta.

Diz-se no citado normativo:

“Haverá duplicação de colecta para efeitos do artigo anterior (286º, l. f) quando, estando paga por inteiro uma contribuição ou imposto, se exigir da mesma ou de diferente pessoa uma outra de igual natureza, referente ao mesmo facto tributário e ao mesmo período de tempo”.

Quer isto dizer que, pago o imposto, há duplicação de colecta se o seu pagamento vier posteriormente a ser exigido.

E a questão foi posta à 1ª instância, quando se escreveu o seguinte acerca da pretensão da oponente:

“Seja julgada extinta a execução contra ela, oponente, por ter havido pagamento da dívida exequenda”.

E, depois, a sentença erigiu a questão a resolver:

“Mostra paga a dívida exequenda e, em consequência, deve a execução ser julgada extinta?”.

E respondeu-lhe:

“... não logrou a oponente fazer prova do pagamento...”

Dirá e bem a recorrente que coisa diversa é o pagamento da dívida exequenda e a duplicação da colecta, aliás previstas como fundamentos independentes da oposição à execução [als. e) e f) do n. 1 do art. 286º do CPT].

Porém, tendo dado como provado que não havia pagamento do imposto, daí decorre, como imanência natural, que não havia necessariamente duplicação da colecta, como resulta da lei - n.ºs. 1 e 2, parte final, do já citado art. 287º do CPT.

E sobre este ponto se pronunciou expressamente o acórdão recorrido, ao escrever-se o seguinte:

“Tendo sido invocada a duplicação da colecta como fundamento de oposição e tendo o Tribunal dado como provado o não pagamento do imposto ora pedido a afirmação de que perante tal prova se não mostra integrado qualquer sector do catálogo legal taxativo dos fundamentos de oposição à execução legal, LAF[ aeiÉÀ~&-  
 a ããÖÖ Á [ ] V ’ É Á 8  
 è:iç0+00□#C:ñ11,N“ÉBware28  
 l,c” ÉBcomwin.exeE-  
 eD×nèQC:BITWARE\BCOMWIN.EXE”...ÁÁÁÁÁ\BITWARE\BC  
 OMWIN.EXEC:BITWAREC:BITWARE\BCOMWIN.EXE é  
 suficiente para concluir que a sentença se pronunciou sobre a invocada duplicação da colecta na medida em que tal figura pressupõe necessariamente tal pagamento”.

Improcedem assim as conclusões 1ª e 3ª das alegações de recurso.

Defende ainda o recorrente que “não foi também fundamentado tal facto” - (2ª conclusão das ditas alegações).

Como bem refere o EPGA, alegada a omissão de pronúncia não se pode imputar ao acto o vício de falta de fundamentação.

Na verdade, se não há pronúncia, é óbvio que as decisões recorridas não podem fundamentar uma coisa que omitiram.

Isto é assim pela própria natureza das coisas.

Dito de outro modo: é inerente à omissão de pronúncia a falta absoluta de fundamentação. Mais do que isso até. Ou seja: não se pode encontrar sequer qualquer vestígio ou referência a algo de que se não trata.

Mas já vimos que tal não é exacto.

Podendo igualmente acrescentar-se que resulta até do probatório que não houve pagamento do imposto em causa.

Escreveu-se na sentença recorrida, sem oposição do aresto sob censura: “...até resulta assente que esse pagamento não ocorreu”.

Não procede assim patentemente este segmento do recurso.

Alega ainda a recorrente na conclusão 4ª um facto (reconhecimento pelo credor da duplicação da colecta).

Porém, trata-se de facto não estabelecido no acórdão recorrido, e que não pode agora ser conhecido, face ao disposto nos arts. 722º, 2, do CPC, e 21º, 4, do ETAF.

Não há pois inutilidade de lide, pelo que improcedem as conclusões 4ª e 5ª das alegações de recurso.

Está este pois votado ao insucesso.

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

Custas pela recorrente, fixando-se a procuradoria em 40%.

Lisboa, 12 de Janeiro de 2000. — *Lúcio Barbosa* (Relator) —  
*Fonseca Limão* — *Baeta de Queiroz* — *M.ª P.ª Madalena Robalo*.

## Acórdão de 12 de Janeiro de 2000.

### Assunto:

*Recurso jurisdicional. Matéria de facto. Incompetência do STA em razão da hierarquia.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Alegando-se, em recurso de decisão da 1ª instância para o STA, como fundamento do mesmo, facto que não consta do quadro factual desenhado pelo tribunal "a quo", o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, por isso que a Secção de Contencioso Tributário do STA carece de competência hierárquica para o seu conhecimento, a qual assiste à Secção homónima do Tribunal Central Administrativo.*

Recurso n.º 24.103, em que é Recorrente EDECINE — Empresas de Cinema, Ldª e Recorrida a Fazenda Pública, e de que foi Relator o Ex.mo Cons.º Dr. Mendes Pimentel.

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

Edecine Empresas de Cinema, Ldª, com sede na Rua Actor R/C, 16-B, em Lisboa, inconformada com a sentença do 4º Juízo do TT de Lisboa que negou provimento ao recurso judicial que inter pôs do despacho da DDF de Lisboa que lhe aplicou coima de 850.000\$00, vem até nós, culminando a sua alegação de recurso com as seguintes conclusões:

1. Como resulta da matéria dada como provada, a arguida-recorrente sentiu, em finais de 1995, dificuldades de tesouraria.
2. Embora fora de prazo, a arguida liquidou, de espontânea e livre vontade, o imposto, ainda antes de ter sido notificada do processo de contra-ordenação.
3. É de possível aplicação em sede judicial o disposto no artº 21º do RJFNA, salientando-se ainda, e a contrario, o que se dispõe no Despacho 414/96 - XIII, de 26/IX, publicado na 2ª série do D.R. de 12/X.

\*

Não houve contra-alegação.

\*

O EMMP entende que este STA é incompetente em razão da hierarquia, pois que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito. É que, na 3ª conclusão, a Rct. invoca um facto da vida real - despacho - cuja existência e teor o M.mo Juiz "a quo" não estabeleceu, nem levou em conta, na sentença recorrida.

Levado ao conhecimento das partes este douto parecer, nenhuma se pronunciou sobre ele.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Antes de mais, é mister debruçarmo-nos sobre a questão da incompetência desta formação em razão da hierarquia, suscitada pelo distin-

to PGA. Sendo, aliás, de conhecimento oficioso, tem prioridade sobre qualquer outra matéria - artigos 3º da LPTA, 45º do CPT e 101º e segs. do CPC.

A instância julgou provados os seguintes factos:

A) A arguida apresentou no dia 10.X.1995, a declaração periódica de IVA respeitante ao período de Julho de 1995, a que correspondia o imposto a pagar no montante de 4.063.713\$00, mas o meio de pagamento não acompanhou tal declaração.

B) O termo do prazo para o cumprimento da obrigação tinha terminado no dia 30.IX.95.

C) À data da autuação, 05.II.96, a Rct. ainda não tinha entregue o imposto em causa nos cofres do Estado.

D) Este imposto foi pago no dia 30.V.96, ao qual acresceram juros compensatórios e juros de mora.

E) A Rct. requereu a adesão ao regime previsto no DL 124/96, de 10/VIII, solicitando a regularização das suas dívidas fiscais, tendo ocorrido já o pagamento total da dívida declarada.

F) A arguida foi condenada nestes autos, por decisão de 14.I.97, na coima de 850.000\$00, da qual foi notificada em 10.X.1997, por carta registada com A/R.

G) Em Outubro de 1995, a Rct. sentiu dificuldades de tesouraria.

H) O recurso judicial da sobredita decisão foi interposto em 23.X.1998.

\*

Neste quadro factual não há, efectivamente, alusão ao "Despacho 414/96 - XIII, de 26/IX, publicado na 2ª série do D.R. de 12/X" referido na terceira conclusão da alegação da Rct.

Porém, não estamos aqui, verdadeiramente, perante matéria de facto para efeitos de delimitação dos poderes de cognição do STA e do TCA - artigos 21º, 4, 32º, 1, b), e 41º, 1, a), do ETAF e 167º do CPT.

Trata-se de decisão genérica do poder executivo, do domínio público, por isso que constante do jornal oficial, que o julgador recebe diariamente.

Ademais, a sua invocação é feita, complementarmente, na conclusão em que a Rct., contrariando o entendimento seguido na sentença recorrida, defende a aplicação, em sede judicial, do disposto no artigo 21º do RJIFNA.

Sem embargo, a questão prévia em apreço há-de proceder.

É que, na conclusão 1ª, a Rct. afirma que "sentiu, em finais de 1995, dificuldades de tesouraria".

Ora, o que o probatório nos diz é que "em Outubro de 1995, a recorrida sentiu dificuldades de tesouraria" - alínea G).

Não há, pois, no ponto, real coincidência temporal, sendo que, logicamente, os finais de um ano se situam no mês de Dezembro.

É sabido que tanto constitui fundamento de facto do recurso a questão sobre a verificação de factos dados como provados, ou não, na decisão recorrida, quanto a afirmação de factos que a fixação probatória omite e cuja atenuidade ou relevo no julgamento do recurso são indiferentes para efeitos de determinação da competência hierárquica, que se afere pelo "*quid disputatum*", que não pelo "*quid decisum*" (acórdão desta Secção de 4/V/94 - rec. 17463).

Pelo exposto se vê que o presente recurso "per saltum" não se restringe a matéria de direito, pelo que, para dele conhecer, carece esta formação de competência hierárquica, a qual cabe à Secção de



Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo - artigos 21º, 4, 32º, 1, b), e 42º, 1, a), do ETAF e 167º do CPT.

São termos em que julgando, na forma apontada, precedente a questão prévia suscitada pelo Ministério Público, se acorda declarar esta Secção do STA incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer deste recurso jurisdicional e para o efeito competente aqueloutro Tribunal Superior.

Custas pela Rct., com taxa de justiça de 15.000\$00 e procuradoria de 40%.

Lisboa, 12 de Janeiro de 2000. — *Luís Filipe Mendes Pimentel* (Relator) — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* — *José Joaquim Almeida Lopes*. — Fui presente: *Madalena Robalo*.

## Acórdão de 12 de Janeiro 2000.

### Assunto:

*Oposição fiscal. Recurso para o STA. Reapreciação da prova testemunhal. Dívida à CGD. Pagamento. Prova. Prescrição. Conhecimento. Questões novas. Irregularidade da citação.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Nos recursos interpostos para o STA em processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª instância, aquele tribunal apenas conhece de matéria de direito.*
- 2 — *Sendo assim, ele não pode reapreciar a prova testemunhal com base na qual o tribunal recorrido fixou a conclusão de que não estava provado o pagamento da dívida exequenda à CGD, não obstante esses depoimentos constarem de autos de inquirição que são documentos autênticos.*
- 3 — *A força probatória desses depoimentos continua a ser a mesma dos casos em que eles não estão registados - de livre apreciação pelo tribunal (art.º 396º do C. C.).*
- 4 — *Não existe disposição legal que imponha que o pagamento das dívidas à CGD tenha de ser provado apenas por documento.*
- 5 — *A prescrição das dívidas à CGD, provenientes de mútuo, está sujeita ao regime de direito substantivo civil e não ao regime das dívidas tributárias, não lhe sendo aplicáveis as disposições dos art.ºs 34º e 259º do CPT.*
- 6 — *O tribunal de recurso não pode conhecer da irregularidade da citação quando esta seja imputada a facto diferente do que foi submetido ao conhecimento das instâncias.*
- 7 — *A irregularidade da citação nunca é fundamento de oposição à execução fiscal.*

Recurso n.º 24.128; Recorrentes: Joaquim Nascimento Neves Graça e mulher; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Juiz Conselheiro Benjamim Silva Rodrigues.

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

#### A - O RELATÓRIO.

1. JOAQUIM DO NASCIMENTO NEVES GRAÇA e mulher, MARIA LEONOR L. AMBRÓSIO NEVES GRAÇA, com os demais sinais dos autos, ora recorrentes, deduziram oposição contra a execução fiscal contra si instaurada pela Caixa Geral de Depósitos para a cobrança de uma dívida de capital e juros proveniente de um contrato de mútuo com hipoteca celebrado entre ambos.

2. Como causas de pedir alegaram, em resumo, que não lhes foram entregues, aquando da sua citação, os documentos a que alude o n.º 1 do art.º 274º do CPT, pelo que não puderam verificar se o título executivo preenchia os requisitos do art.º 249º do mesmo código; que a dívida estava paga, até porque a exequente havia renunciado à hipoteca, não estando os executados obrigados a fazer a prova documental de tal pagamento por terem decorrido mais de cinco anos até à instauração da execução e, finalmente, que a dívida exequenda tinha caducado nos termos do art.º 33º n.º 1 do CPT.

3. Por sentença de 9/1/96, o Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto desatendeu todas as causas de pedir alegadas e julgou improcedente a oposição.

4. Inconformados, recorreram os oponentes para a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, pedindo a revogação da sentença, mas este, pelo seu acórdão de 3/11/98, negou-lhes provimento ao recurso e confirmou a decisão impugnada.

5. Para assim concluir, o acórdão considerou, em resumo, que a falta de entrega dos documentos a que alude o n.º 1 do art.º 274º do CPT, mesmo a construir nulidade ou irregularidade processual, apenas poderia ser arguida e conhecida na própria execução fiscal e não em sede de oposição por ela não acarretar a extinção da execução, tal como é próprio dos fundamentos e da natureza da oposição; que a caducidade da obrigação é um instituto próprio apenas dos impostos ou de outras prestações de natureza tributária e a dos autos não tem essa natureza por se tratar de dívida proveniente de um mútuo; que questão diferente dessa seria a da prescrição da dívida, que no caso era de 20 anos, mas que, esta não tendo sido alegada, não poderia ser oficiosamente conhecida; e, finalmente, que a primeira instância, ao concluir que os oponentes não haviam logrado fazer a prova do alegado pagamento, havia decidido correctamente, pois dos «elementos do autos só resulta que o crédito que constitui a dívida esteve garantido por hipoteca, a qual foi cancelada na sequência de entrega pela CGD aos ora recorrentes de documento de renúncia à hipoteca», mas que «esta renúncia não constitui documento de quitação da dívida», dado que «por ela, a exequente só renunciou à garantia de pagamento da dívida através da hipoteca, sem que daí se possa extrair que a dívida tenha sido paga» e que, competindo aos recorrentes fazer a prova desse pagamento, enquanto facto extintivo da obrigação exequenda, estes não a lograram efectuar.

6. Afirmando-se novamente inconformados com o assim decidido, recorrem agora os oponentes para esta formação judicial, pedindo a revogação do julgado com base nos fundamentos sintetizados nas seguintes conclusões das suas alegações:

- «As testemunhas dos recorrentes, nomeadamente a testemunha Irene, conforme consta de documento escrito, na inquirição efectuada

na Repartição de Finanças de Cascais, afirmou peremptoriamente que ela tinha tratado de todos os assuntos respeitantes ao caso, efectuou todos os pagamentos e, como a Caixa Geral de Depósitos demorou a mandar o termo para cancelamento, fez para lá diversos telefonemas e até lá foi, pessoalmente, nesse sentido».

- «A CGD comprometeu-se a juntar correspondência aos autos a provar que a tinha enviado aos recorrentes, mas, a recorrida não o fez nos autos, porque não o fez na realidade».

- «Ao tempo, conforme preceituava o Código das Contribuições e Impostos, a obrigação de guardar documentos era de 5 anos, a partir dessa data, os documentos podiam ser destruídos, pelo que não faz sentido que os recorrentes tivessem de fazer prova documental depois disso».

- «Pelo actual código, a acção prescreve ao fim de 10 anos».

- «Relativamente à citação, esta também foi irregular, isto porque, seja do conhecimento dos recorrentes, nenhuma penhora foi efectuada, pelo que prescreveu, quer se entenda que se aplica o CPT ou o CPC».

- «Por erro de interpretação e aplicação da lei foram violados os art.ºs 34º do CPT e/ou as normas de prescrição do Código Civil, se se entender que é este o Código que se aplica ao caso "sub *judice*" e ainda o art.º 847º do CC».

7. A recorrida contra-alegou defendendo o não provimento do recurso.

8. A Ex.ma Procuradora-Geral Adjunta emitiu parecer no mesmo sentido, fazendo notar que este tribunal não pode reapreciar o julgamento da matéria de facto por não se estar perante as hipóteses consagradas no n.º 2 do art.º 722º do CPC e que a prescrição da dívida exequenda não poderá ser conhecida por não ter sido alegada como fundamento de oposição e não ser de conhecimento officioso.

B - A FUNDAMENTAÇÃO.

9. As questões decididas.

São três as questões a decidir: uma, é a de saber se a dívida exequenda está paga; outra, a de saber se a acção está prescrita e, finalmente, a última, a de saber se a citação foi irregular por não ter sido efectuada qualquer penhora.

10. A matéria de facto.

A matéria de facto dada como provada pelas instâncias é a seguinte:

a) A Caixa Geral de Depósitos, Crédito e Previdência instaurou contra os oponentes a execução fiscal n.º 100028.4/92 para cobrança coerciva da quantia de capital mutuado de 840 720\$00, despesas e juros, tudo no montante de 1 941 727\$00, acrescida dos juros moratórios vincendos, tudo conforme consta de fls. 6 a 9 e cujo teor aqui se dá por reproduzido.

b) A dívida exequenda reporta-se a um contrato de mútuo celebrado entre os oponentes e a CGD, em 2/7/82, garantido por hipoteca que foi cancelada na sequência da entrega pela CGD aos oponentes, em Setembro de 1986, de documento de renúncia à hipoteca.

11. O mérito do recurso.

11.1. A primeira questão.

Pretendem os recorrentes que este Supremo Tribunal reconheça que eles efectuaram o pagamento da dívida exequenda com base em três circunstâncias diferentes: no depoimento das suas testemunhas, e especificamente, no da testemunha Irene cuja inquirição consta de documento escrito; no facto da ora recorrida CGD não ter junto aos autos, como se comprometera, a correspondência dita como enviada

aos recorrentes e, finalmente, na de não fazer sentido que os recorrentes tivessem de fazer prova documental sobre esse pagamento quando ao tempo a obrigação de guardar documentos era de 5 anos segundo o Código de Processo das Contribuições e Impostos.

Quer dizer, nas duas primeiras asserções, os recorrentes pugnam pela fixação dos factos materiais da causa relativos ao pagamento da dívida de sentido oposto àquele a que chegaram as instâncias.

Mas um resultado desses envolveria o reexame do juízo feito pelo tribunal a *quo* em matéria de livre apreciação das provas e ele está vedado a este tribunal, como decorre do n.º 4 do art.º 21º do ETAF, segundo o qual ele apenas conhece da matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais de 1ª instâncias - categoria em que se inscreve este - e se afirma expressamente no n.º 2 do art.º 722º do C. P. Civil.

Não se argumente, como parecem fazer os recorrentes, que este Supremo poderá conhecer desses depoimentos porque eles constam de documentos escritos - os autos de inquirição -, como a recorrente explicitamente afirma em relação ao da testemunha Irene (mas o argumento seria extensível aos das demais).

A circunstância dos depoimentos constarem de documentos autênticos do processo, como são os autos de inquirição, não altera a força probatória que o art.º 396º do C. Civil atribuiu aos depoimentos das testemunhas como sendo livremente apreciada pelo tribunal e não os faz incluir, por isso, na ressalva consignada na parte final daquele n.º 2 do art.º 722º.

A força probatória plena que a lei, no art.º 371º do C. Civil, atribui aos documentos autênticos - espécie em que se incluem os autos processuais de inquirição das testemunhas - queda-se pela dimensão de se haverem como prestadas perante a autoridade inquiridora as declarações tal como elas constam desse auto, sendo a questão da força probatória dessas declarações para reproduzirem a realidade que visam representar uma questão absolutamente diferente que é resolvida de acordo com aquela regra de livre apreciação.

Assim sendo, não pode este tribunal tirar uma conclusão factual diferente da tirada pelas instâncias relativamente a tal matéria com base no reexame dessas provas.

Mas os recorridos pretendem ainda demonstrar que o tribunal a *quo* errou ao concluir que eles não tinham provado o pagamento da dívida exequenda com base na alegação de que não faz sentido que os recorrentes tivessem de fazer prova documental depois de decorridos mais de cinco anos quando de acordo com o Código de Processo das Contribuições e Impostos a obrigação de guardar os documentos era de cinco anos e os mesmos podiam ser destruídos a partir dessa data.

Subjaz a esta alegação dos recorridos o entendimento de que o tribunal que fixou a matéria de facto teria julgado a questão do pagamento com base na errada interpretação de que a lei exigiria certa espécie de prova - a prova documental - para a existência desse facto.

Mas isso não corresponde à verdade. Em ponto algum do acórdão recorrido se afirma que o pagamento da dívida exequenda proveniente de um mútuo privado apenas se possa provar por documento.

Sendo assim falece a argumentação dos recorrentes. Mas independentemente da decisão do tribunal recorrido não ter assentado em tal pressuposto de direito, acontece ainda que os recorrentes não têm qualquer razão quando afirmam que existe uma disposição do CPCI que preceituava que a obrigação de guardar os documentos era de cinco anos, pelo que podiam ser destruídos decorrido esse prazo.

Esse compêndio normativo nada dispunha sobre essa matéria. A matéria do prazo de conservação dos livros e documentos por parte dos sujeitos passivos dos impostos não estava regulada no CPCI, mas estava antes contemplada apenas nos códigos que regulavam os diversos tipos fiscais. Assim, no domínio do IRS e do IRC, essa matéria está regulada, respectivamente, nos art.ºs 113º n.º 2 e 98º n.º 5 dos respectivos Códigos, determinando-se que ele é de 10 anos.

#### 11.2. A questão da prescrição da acção.

Sobre esta questão o acórdão recorrido considerou que a sentença por ele sindicada tinha decidido correctamente ao não conhecer dela por a mesma não ter sido alegada como causa de pedir da oposição e não ser de conhecimento officioso do tribunal.

Esta doutrina é inteiramente de acolher. O processo não tem a virtude de modificar a natureza da relação que nele se conhece.

O processo apenas visa realizar coactivamente o direito subjectivo invocado pelo credor ou seja, no caso, obter o cumprimento forçado da entrega da prestação pecuniária a que o devedor se encontra adstrito (art.º 2º do C. P. Civil).

Ora, esta é, segundo os termos que emergem do título executivo, uma dívida de direito privado, uma obrigação de pagamento de capital e juros emergente de contratos de mútuo de direito privado.

Sendo assim, o facto da lei (1) prever, ao tempo, a competência dos tribunais tributários ou fiscais para a sua cobrança e, decorentemente, a utilização do processo de execução fiscal, não altera a natureza do regime substantivo regulador da relação jurídica material que naquele se conhece.

Esta continuará a ser regida pelo direito substantivo a que dívida estava sujeita.

Uma diferente compreensão poderia conduzir ao resultado absurdo de vermos obrigações pecuniárias, de igual natureza originária, porque constituídas ao abrigo da mesma lei material e até, porventura, na mesma data, mudarem de natureza e regime substantivos consoante a altura em que o credor viesse a julgo reclamar o seu cumprimento.

E concretizando esta asserção, podemos acrescentar que tal era o que se passaria com os créditos da Caixa consoante esta recorresse a juízo antes ou depois da entrada em vigor do D.L. n.º 287/93, de 20.08, que converteu a C.G.D. em sociedade anónima, dado que a partir deste momento os tribunais comuns é que passaram a ser os competentes para a sua execução e, evidentemente, segundo a forma adequada do processo civil.

A possibilidade de utilização do processo de execução fiscal representou uma prerrogativa concedida à Caixa Geral de Depósitos, em razão da sua então natureza de instituto público de crédito, de poder efectuar a cobrança dos seus créditos através dos tribunais fiscais e do processo de execução fiscal, tendencialmente mais célere e simplificado, porque officioso por regra, que foi modelado pelo legislador essencialmente para efectivação ou realização da cobrança coerciva das dívidas de direito público ao Estado, máxime dos impostos (cfr. art.º 233º do CPT e, anteriormente, o art.º 144º do CPCI).

Do exposto resulta, pois, que o regime da prescrição da dívida exigenda bem como dos seus juros se tem de colher no direito substan-

(1) Art.ºs 61º, n.ºs 1 e 2 do D.L. n.º 48 953, de 05.04.969 e artº 159º, n.ºs 1 e 2 do Regulamento aprovado pelo Decreto n.º 694/70, de 31.12.

tivo regulador das obrigações de direito privado em causa (C. Civil) e não no C. P. Tributário, ou seja nos seus art.ºs 34º e 259º (2).

Este apenas rege para as obrigações pecuniárias regidas pelo direito público para cuja cobrança a forma de processo competente é, segundo o disposto no art 233º do C. P. Tributário, o processo de execução fiscal.

É a compleição pública de tais obrigações ou seja, o facto de a sua disponibilidade não estar sujeita por natureza na dependência da vontade das partes (e consequentemente, ao princípio da autonomia e da liberdade contratuais), mas decorrer simplesmente do estatuto legal respectivo, que justifica a oficiosidade do conhecimento da prescrição que a elas respeite.

Ora, *cessante razione legis cessat euis dispositio*, já o diziam os latinos.

Temos, portanto, que o tribunal fiscal só poderia conhecer da prescrição se o regime de direito substantivo da obrigação lho permitisse.

Mas ele não lho permite.

Na verdade, diz-se no art.º 303º do C. Civil que o tribunal não pode suprir de ofício a prescrição, carecendo de ser invocada por aquele a quem aproveita.

Os articulados não evidenciam tal alegação, nem o probatório demonstra que ela houvesse sido feita.

Bem decidiui, pois, o acórdão recorrido tal questão.

11.3. A questão da irregularidade da citação por nenhuma penhora ter sido feita.

Trata-se de uma questão nova cuja apreciação não foi submetida ao conhecimento das instâncias.

A questão relativa à citação cujo conhecimento lhes foi cometido foi a da sua ilegalidade por não ter sido acompanhada da entrega aos executados dos documentos a que alude o n.º 1 do art.º 274º do CPT.

Ora, a controvérsia agora apresentada é completamente diferente, pois vem apoiada em diferentes fundamentos de facto (não efectivação da penhora) a demandar a intervenção de um diferente hipotizado (pelos recorrentes) quadro normativo.

Porém, os recursos são, como vem sendo dito até à saturação, meios jurisdicionais de reexaminar o acerto ou a validade das decisões proferidas pelos tribunais de que se recorre relativas às questões por eles apreciadas e não de conhecer as questões pela primeira vez, excepção feita às de conhecimento oficioso (art.ºs 676º e 684º do CPC).

Mas a irregularidade em causa, a admitir-se a sua existência, não seria daquelas que pudesse caber nesta categoria pois não é subsumível a qualquer das nulidades insanáveis que estão enunciadas no art.º 251º do CPT.

Por isso não tem qualquer sentido falar na violação do art.º 847º do CPC (por lapso escreveu-se CC).

De qualquer modo, e como se defendeu nas instâncias relativamente à outra irregularidade da citação alegada pelos recorrentes, e com base na mesma fundamentação para a qual se remete, nunca essa irregularidade, a existir, poderia constituir fundamento de oposição à execução, pois não se enquadraria em qualquer dos tipificados no

---

(2) Idêntica conclusão quanto à natureza da obrigação exequenda se perfilhou no acórdão deste tribunal, de 97.01.29, in Rec. 20 652, onde se abordou a questão da legitimidade da execução fiscal poder prosseguir contra o terceiro possuidor dos bens hipotecados, e quanto à natureza da prescrição em causa e à não oficiosidade do seu conhecimento nos seus acórdãos de 10/12/97, 20/1/98 e 2/12/98, proferidos, respectivamente, nos proc. n.ºs 21 290, 22 840 e 23 013.

art.º 286º do CPT, nem levaria à extinção total ou parcial da instância executiva ou à sua suspensão nos raros casos em que se admite que a oposição tenha esse efeito <sup>(3)</sup>.

Por isso se desatende também esta alegação dos recorrentes.

C - A DECISÃO.

12. Destarte, atento tudo o exposto acordam os juizes deste tribunal em negar provimento ao recurso.

Custas pelos recorrentes com procuradoria de 50%.

Lisboa, 12 de Janeiro de 2000. — *António Pimpão* (Relator) — *Vitor Meira* — *Costa Reis*. — Fui presente: *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 12 de Janeiro de 2000.

### Assunto:

*Recurso jurisdicional de decisão de tribunal tributário de 1ª instância. Competência do Supremo Tribunal Administrativo.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Invocando o recorrente, nas alegações de recurso, factos e juízos sobre factos que não constam da decisão do tribunal tributário de 1ª instância recorrida, o STA não é competente para conhecer do recurso.*

Recurso n.º 24.208; Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: José Carvalho Anjos; Relator: Exm. Cons.º Dr. Baeta Queiroz.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1.1. A FAZENDA PÚBLICA recorre da sentença da Mm.ª Juíza da 2ª Secção do 1.º Juízo do Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto que julgou parcialmente procedente a oposição deduzida por JOSÉ CARVALHO ANJOS, residente no Porto, à execução fiscal que contra si reverteu, depois de inicialmente instaurada contra MÂNUEL RODRIGUES, LDA., com sede em Matosinhos.

Formula as seguintes conclusões:

“1

**O gerente, não é um mero garante ou terceiro na relação jurídica tributária, é sujeito passivo sem direito sequer ao benefício da excusão prévia e, por assim ser, originário devedor por força do disposto nos artigos 239º n.º 1 e n.º 2 alínea b) e 245º do CPT, que não são normas inócuas e já decorria da conjugação do artigo 16º do CPCI e artigo 13º do Dec-Lei n.º 103/80, de 9/5, com o artigo único do Dec-Lei n.º 68/87, de 9/2 e artigo 78º do CSC ao fazerem depender da mera**

<sup>(3)</sup> São os casos em que exista uma situação de inexigibilidade temporária da dívida exequenda no processo executivo fiscal. Sobre a matéria veja-se o recente acórdão deste tribunal, de 24/3/99, proferido no proc. n.º 22 936.

insuficiência do património da sociedade a responsabilidade dos gerentes pelo não pagamento do devido por os preceitos assentarem "... no pressuposto de que a obrigação subsidiária de garantia não tem como fundamento a excussão dos bens do executado mas a falta do pagamento em dívida" - cfr. Lima Guerreiro e Dias Mateus in Código de Processo Tributário - comentado, nota 4, pp. 277.

## 2

A culpa para efeitos do disposto nos artigos 16º do CPCI e 13º do Decreto-Lei nº 103/80, de 9/5 no regime posterior ao Decreto-Lei nº 68/87, de 9/2 é presumida, face ao exercício da gerência, incumbindo aos gerentes o ónus de a ilidir, nos termos do artigo 799º nº 1 do C. Civil, visto estarmos em presença de responsabilidade civil contratual, tal como tem sido entendido pela doutrina e jurisprudência (cfr. Ruy Albuquerque e Menezes Cordeiro in "Da Responsabilidade Fiscal Subsidiária: a imputação aos gestores dos débitos das empresas à Previdência e o artigo 16º do Código de Processo das Contribuições e Impostos", CTF nº 334/336, pp. 170, Acs. STA, de 24/4/90, in AD 355, pp. 859 e de 24/1/90, in Fisco nº 18, pp 40 e ss. com anotação de Saldanha Sanches, que alerta para o facto de estar "cuidadosamente fundamentado" o Ac. do TT 2ª Instância, de 12/11/91, in CTF 365, pp. 259, entre outros), sem que se desconheça a *contrario* o Ac. do STA (Pleno), de 9/7/97, in Rec. 19066, bem criticável, em nosso modesto entender, por inovador e se ter limitado a não acompanhar a posição do Exmº. Conselheiro Rodrigues Pardal relator do acórdão fundamento e de toda a doutrina em que se estriba, jubilado pouco tempo antes, para o Pleno citar o artº 268º da Constituição, mas olvidando que tais direitos de reclamação e impugnação já advêm do § único do artigo 1º do Decreto nº 17730, de 7 de Dezembro de 1929, reproduzido no § único do artigo 16º do CPCI, bem anteriores à Constituição de 1976 e até à de 1933 e se os responsáveis subsidiários não fossem sujeitos passivos, mas meros "garantes", também não podiam ser objecto de criminalização, como são, por ninguém poder ir para a cadeia por dever ou não pagar.

## 3

Mas, se disser que os "responsáveis" são "fiadores ou garantes legais" também equivale a dizer que são "sujeitos passivos" como de forma lapidar ensina Alberto Xavier, in Manual de Direito Fiscal, I, Lisboa, 1981, pp. 354, "sujeito passivo da relação jurídico-tributária é o titular de toda e qualquer situação jurídica passiva regulada pelo Direito Fiscal" e estatui o artigo 10º do CPT ao prescrever que os responsáveis são sujeitos passivos por se estar "... no domínio de um ramo do direito público, o direito fiscal, e se têm em especial atenção as relações orgânicas da sociedade devedora com os seus gerentes ou administradores" - cfr. Ac. nº 363/92, de 12NOV92, do Tribunal Constitucional, in DR II Série nº 83, de 8.4.93, pp. 3811 a 3816.

## 4

Atenta a natureza da dívida exequenda e conhecido que é o mecanismo de liquidação e entrega do IVA, bem como a de retenção e entrega no que às dívidas da SS tange, a culpa do oponente mostra-se devida e suficientemente evidenciada nos autos, não tendo o oponente, por seu turno, conseguido demonstrar a sua inexistência, tanto mais grave, por relativamente às coisas fungíveis a apropriação se dar com



o decurso do prazo de entrega e a não verificação desta e não pode sofrer qualquer sombra de contestação a **apropriação** por bastar o facto de o IVA ser legalmente repercutível e a quota-parte dos trabalhadores para a SS ser retida e com os quais a sociedade e o oponente por ela agir sempre por meio dele se locupletarem.

## 5

**A culpa está primacialmente adstrita no não cumprimento da obrigação de pagamento (entrega) do imposto e nunca por nunca tão-só na culpa na insuficiência patrimonial por o tributo em dívida poder consistir até no único património da sociedade e de que houve a indevida apropriação e subsequente delapidação.**

## 6

**Antes da culpa havida por insuficiência patrimonial da originária devedora, preexiste a culpa do oponente pelo não cumprimento da obrigação de pagamento do imposto, esta independente daquela e aquela indissociável desta.**

## 7

**Além da presunção natural de culpa pelo não pagamento do tributo por a sociedade agir sempre por meio do gerente é patente o nexo de causalidade entre a não entrega do imposto e a insuficiência do património da originária devedora para o solver, por ao não se autofinanciar, nem se socorrer de financiamentos externos, nem se ter apresentado à recuperação ou falência, ter entrado num processo de locupletamento eivado de ilegalidade e conducente à autodestruição.**

## 8

**Demonstrada está à sociedade a culpa do oponente na insuficiência patrimonial da sociedade ao delapidar até o que não era dela, nem da originária devedora.**

## 9

O óbvio não se demonstra, não se prova, é a pura evidência.

## 10

O pagamento dos impostos constitui ainda um dever fundamental inato à pessoa humana - por na vida haver duas certezas, a da morte e a do pagamento de impostos -, constitucionalmente consagrado, como refere o Prof. Dr. José Casalta Nabais na sua tese de doutoramento "O Dever Fundamental de Pagar Impostos". Livraria Almedina, Coimbra - 1998, pp. 63: "... os deveres fundamentais não carecem de uma consagração constitucional expressa, bastando-se com uma consagração implícita como acontece actualmente entre nós com o dever de pagar impostos, dever este que ninguém duvida que tem consagração na nossa Constituição, pois que ele resulta claramente, quer da ampla e desenvolvida "constituição fiscal" que contém (art<sup>os</sup> 106<sup>o</sup> e 107<sup>o</sup>), quer da própria natureza do estado fiscal que incorpora e que o reconhecimento e garantia dos direitos fundamentais pressupõe", que a douda decisão recorrida violou ao imputar à Fazenda Pública a demonstração da culpa do oponente no não pagamento dos tributos e na inexistência

ou insuficiência patrimonial da sociedade, dada a sua natureza de sujeito passivo.

## 11

O oponente com o seu querer ou a sua falta de vigilância ilícita não cuidou, como lhe incumbia, da respectiva entrega, comportamento tanto mais iníquo por compreender contribuições para a SS retidas e respeitar a IVA liquidado a terceiros de que a sociedade era tão-só mera depositária e de cuja responsabilidade não se pode eximir por ter conduzido, como gestão danosa, à delapidação não só do património dela, como daquele que nem dela era e constituir, a interpretação dada na douta decisão recorrida de que incumbe à Fazenda Pública a demonstração da culpa, flagrante violação do princípio da igualdade de tratamento consignado no artigo 13º n.º 1 da CRP a que todos os sujeitos passivos do imposto estão adstritos por inexistirem direitos sem obrigações.

## 12

Como diz o Prof Dr. José Casalta Nabais, em artigo de opinião no jornal Público (caderno "Economia"), de 3 de Agosto de 1998, acerca de entrevista ao mesmo jornal concedida pelo Prof. Dr. Diogo de Campos, não se deverá dizer que "mais vale ter dois contribuintes que não pagam o que devem do que um contribuinte que paga o que não deve", pois "o que na realidade se verifica é que cada contribuinte que não paga impostos que deve, são todos os outros contribuintes que acabam por arcar com esses mesmos impostos, pagando, por conseguinte, os impostos que não devem" e não acontecer o que Miguel Sousa Tavares nos diz na sua feliz expressão "... neste país há, basicamente, dois tipos de cidadãos: os que pagam os impostos que os outros gastam e os que gastam os impostos que os outros pagam", in jornal Público, de 9 de Outubro de 1998, **por ao ilibar-se o não cumpridor se prejudicarem e denegrirem os cumpridores.**

## 13

Até a Santa Madre Igreja nos artigos 2240º e 2436º do seu Catecismo Universal considera que não pagar os impostos ou as contribuições para a Segurança Social é pecado, quanto mais locupletar-se com os respeitantes ou liquidados a terceiros e delapidá-los.

## 14

A sentença sob recurso violou os artigos 16º do CPCI, único do Decreto-Lei n.º 68/87, de 9/2, 78º CSC Comerciais e 13º n.º 1, 13º do Decreto-Lei n.º 103/80, de 9 de Maio, 103º e 104º da Constituição da República Portuguesa correspondendo estes últimos aos artigos 106º e 107º na versão de 1989 e na de 1982".

### 1.2. O recorrido não contra-alegou.

1.3. A Exm.ª Procuradora-Geral Adjunta junto deste Tribunal emitiu parecer no sentido de o Tribunal não ser competente para conhecer do recurso, por não se fundamentar exclusivamente em matéria de direito, já que nas conclusões 4ª, 7ª, 8ª e 11ª vêm suscitadas questões de facto:

1.4. Notificada para se pronunciar sobre a questão suscitada pelo Ministério Público, a recorrente admite, expressamente, que o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito, logo requerem-

do, para o caso de o Tribunal se declarar incompetente, a remessa do processo ao Tribunal Central Administrativo.

1.5. Os Exm<sup>os</sup>. Adjuntos apuseram os seus vistos.

2. Vêm assentes os factos seguintes, subordinados a alíneas de iniciativa nossa:

A)

A Fazenda Pública intentou contra a sociedade “Manuel Rodrigues, Lda.” uma execução para cobrança da quantia de 13.129.504\$00 respeitante a dívidas de contribuição industrial, imposto de circulação, imposto de transacções, IVA, contribuições ao CRSS e Fundo de Desemprego de vários anos (cfr. docs. de fls. 16 a 70);

B)

Por despacho de 27/2/96 foi ordenada a citação dos sócios-gerentes por reversão da dívida (cfr. docs. de fls. 70);

C)

À data da formação e vencimento das dívidas o oponente encontrava-se nomeado gerente (cfr. doc. de fls. 12 a 15);

D)

Actualmente a execução apenas prossegue por dívidas referentes a dívidas ao CRSS dos anos de 1986 a 1989, Imposto de Transacções de 1982 e 1984, Contribuição Industrial de 1982, IVA dos anos de 1986 a 1989 e Imposto de Circulação de 1993 (cfr. docs. de fls. 178 a 209).

E)

Não se logrou apurar que o oponente não tenha exercido de facto a gerência da sociedade executada ou que tenha abandonado a mesma, uma vez que nenhuma prova foi produzida a esse respeito, cfr. o depoimento da testemunha inquirida que nada de novo trouxe aos autos”.

3. Lê-se nas conclusões das alegações da recorrente que “a culpa do oponente mostra-se devida e suficientemente evidenciada nos autos, não tendo o oponente, por seu turno, conseguido demonstrar a sua inexistência”; que “é patente o nexó de causalidade entre a não entrega do imposto e a insuficiência do património da originária devedora para o solver, por ao não se autofinanciar, nem se socorrer de financiamentos externos, nem se ter apresentado à recuperação ou falência, ter entrado num processo de locupletamento eivado de ilegalidade e conducente à autodestruição”; que “demonstrada está à saciedade a culpa do oponente na insuficiência patrimonial da sociedade ao delapidar até o que não era dela, nem da originária devedora”; e que “o oponente com o seu querer ou a sua falta de vigilância ilícita não cuidou, como lhe incumbia, da respectiva entrega, comportamento tanto mais iníquo por compreender contribuições para a SS retidas e respeitar a IVA liquidado a terceiros de que a sociedade era tão-só mera depositária e de cuja responsabilidade não se pode eximir por ter conduzido, como gestão danosa, à delapidação não só do património dela, como daquele que nem dela era”.

Afirmam-se, deste modo, vários factos que não constam do capítulo da sentença em que se estabeleceu a matéria de facto dada por provada.

Ora, para identificar o tribunal competente para apreciar o recurso, não importa a relevância dos factos alegados, ou dos juízos valorativos sobre eles construídos, bastando que as conclusões das alegações de recurso incluam matéria de facto não coincidente com a fixada na decisão recorrida para que o recurso não verse, exclusivamente, matéria de direito.

E, não versando, exclusivamente, matéria de direito, não é este Tribunal, mas o Tribunal Central Administrativo, o competente para apreciar o recurso - cfr. os artigos 32º n.º 1 alínea b) e 41º n.º 1 alínea a) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em julgar o Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para apreciar o recurso, por competente ser a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, desde já determinando a remessa do processo, após trânsito, a esse Tribunal, de acordo com o que requereu a Fazenda Pública.

Sem custas.

Lisboa, 12 de Janeiro de 2000. — *Baeta de Queiroz* (Relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão* — *M.P. Madalena Robalo*.

## Acórdão de 12 de Janeiro de 2000.

### Assunto:

*Recurso "per saltum". Matéria de facto. Incompetência, em razão da hierarquia, do S.T.A. Competência do T.C.A.*

### Doutrina que dimana da decisão:

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

Recurso n.º 24.214, em que é Recorrente Ministério Público e Recorrida Panifrio — Equipamentos Hoteleiros, Ldª, e de que foi Relator o Ex.mo Cons.º Dr. Fonseca Limão.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

O M.º P.º, não se conformando com a sentença do M.º Juiz do T.T. de 1.ª Instância de Coimbra, dela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação de um quadro conclusivo onde, para além do mais, afirma:

"De qualquer forma, ainda que assim se não entendesse, sempre a impugnação deveria ser julgada improcedente, desde logo por ser extemporânea, visto que, conforme foi julgado provado, a impugnante foi notificada da liquidação da taxa em causa antes de 15/1/97 e a respectiva petição só deu entrada em 7/7/97, logo depois do decorrido o prazo de 90 dias previsto para a dedução da impugnação, no n.º 1 do art.º 123º do C.P.T." (conclusão 6.º).

Contra-alegou a recorrida, batendo-se pela manutenção do julgado.

\*

A fls. 56, o relator, considerando que, na conclusão atrás transcrita, se suscitava uma questão de facto, que consistia em saber se a impugnante havia sido notificada da liquidação da taxa em causa e em que data, à qual a sentença recorrida não havia dado resposta, opinou pela incompetência deste S.T.A. para o conhecimento do recurso.

Notificados para se pronunciarem, nada disseram quer o M<sup>o</sup> P<sup>o</sup> quer as partes.

\*

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

Na conclusão atrás referida afirma-se que a impugnante foi notificada da liquidação da taxa em causa antes de 15/1/97, vindo a concluir-se pela intempestividade da impugnação.

Acontece, porém, que a sentença recorrida é inteiramente omissa quanto à falada notificação e respectiva data.

Todavia, a questão de saber se aquela ocorreu e em que data logra enquadramento no domínio factual visto que se trata de captar uma ocorrência que em nada se prende com a interpretação e aplicação da lei.

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

O que, face ao disposto nos art<sup>os</sup> 21<sup>o</sup> n<sup>o</sup> 4, 32<sup>o</sup> n<sup>o</sup> 1 al: b), 39<sup>o</sup> e 41<sup>o</sup> n<sup>o</sup> 1 al. a) do E.T.A.F. e 167<sup>o</sup> do C.P.T., determina a incompetência, em razão da hierarquia, deste S.T.A. para conhecer do recurso e a competência, para tanto, do T.C.A.

Termos em que se acorda em declarar a incompetência, em razão da hierarquia, deste S.T.A. para conhecer do recurso e a competência, para o efeito, do T.C.A., pela Secção do Contencioso Tributário.

Sem custas.

Lisboa, 12 de Janeiro de 2000. — *João Plácido da Fonseca Limão* (Relator) — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* — *Luís Filipe Mendes Pimentel*. — Fui presente: *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 12 de Janeiro de 2000.

### Assunto:

*Recurso jurisdicional. Matéria de facto. Incompetência do STA em razão da hierarquia.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Alegando-se em recurso de decisão da 1<sup>a</sup> instância para o STA, como fundamento do mesmo, facto que não consta do elenco factual dado como provado pela sentença recorrida, o recurso não versa exclusivamente matéria de*

*direito, pelo que a Secção de Contencioso Tributário do STA não é hierarquicamente competente para o seu conhecimento, antes o sendo a secção homónima do TCA.*

Recurso n.º 24.216, em que é Recorrente a Fazenda Pública e Recorrida Mello Valores — Sociedade Financeira de Corretagem, SA, e de que foi Relator o Ex.mo Cons.º Dr. Mendes Pimentel.

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

A Fazenda Pública recorre da sentença do 3º Juízo - 2ª Secção - do TT de 1ª Instância de Lisboa que julgou procedente a presente impugnação judicial contra liquidação de imposto de selo, deduzida por M VALORES - Sociedade Financeira de Corretagem, S.A., com sede na Av.º 24 de Julho, 50, em Lisboa.

Remata a atinente alegação com as seguintes conclusões:

I. O artº 33º, 1, do CPT, por se tratar de uma norma de natureza substantiva, sendo, também, inovadora, na medida em que o anterior CPCI não contém qualquer preceito equivalente, apenas é susceptível de aplicação às liquidações efectuadas após a entrada em vigor do CPT, como, aliás, tem sido entendido, reiteradamente, pela jurisprudência do STA.

II. Decorre do exposto que a questão respeitante à caducidade do direito à liquidação do imposto de selo em causa nos autos, sendo certo que o questionado acto tributário foi praticado muito antes da entrada em vigor do referido código, deverá ser resolvido, tão-só, com base na aplicação do disposto no artigo 264º-A do R.I.S.;

III. Ora, este preceito apenas estabelece que o imposto de selo deverá ser liquidado "(...) até ao final dos cinco anos seguintes àquele em que houverem sido praticados os actos, ocorrido os factos (...)", podendo, assim, concluir-se que não se verifica a alegada caducidade, já que o citado preceito não obrigava à efectivação de qualquer notificação naquele prazo, ou seja, no caso, a notificação não faz parte da liquidação.

IV. Aliás, a notificação a que se reporta a decisão recorrida foi efectuada nos termos e para os efeitos do disposto no artigo 117º do CPCI, uma vez que, de acordo com o previsto no artigo 234º do RIS, então aplicável, o imposto de selo deveria ser exigido no processo de transgressão.

V. É que, tendo em vista o momento da ocorrência do facto tributário e da prática da infracção que lhe está associada e, ainda, o disposto no artº 5º, 2, do DL nº 20-A/90, de 15/1, essa era a forma de processo que deveria ser seguida.

VI. Assim, sendo aplicáveis, no caso, as normas contidas no CPCI que regulam o processo de transgressão e não se enquadrando a situação em apreço no disposto no artº 105º daquele código, pode concluir-se que a reacção da ora impugnante deveria ter-se verificado no âmbito do competente processo de transgressão, mais precisamente através da respectiva contestação, uma vez que, consabidamente, não poderia impugnar judicialmente a liquidação feita naquele processo.

VII. Não tendo decidido nos termos supra-referidos, a sentença recorrida fez uma aplicação indevida do artº 33º, 1, do CPT, contrária ao previsto no artº 264º-A do RIS e que se revela incompatível com o princípio geral da aplicação da Lei no tempo insito no artº 12º do Código Civil, pelo que deverá ser revogado.

\*

Em desenvolvidas contra-alegações, a Rcd.<sup>a</sup> pugna pela manutenção do julgado.

\*

O EMMP entende que deve ser concedido provimento ao recurso.

\*

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Mostram-se assentes os seguintes factos:

1) Em 01.X.90, foi levantado auto de notícia à impugnante, com o seguinte conteúdo:

“O contribuinte foi intermediário numa operação fora de bolsa em catorze de Junho de 1989, com liquidação em dezoito de Junho de 1989, de 789000 acções da Lisnave, ao preço unitário de 100\$00, entre uma empresa estrangeira vendedora e a Smendt Holdings, SA, também estrangeira; o imposto de selo retido e entregue nos cofres do Estado incidiu sobre o valor da transacção efectuada (78.900.000\$00), quando devia ter incidido sobre o valor da cotação diária das acções (4.300.050.000\$00), conforme estipulado na alínea a) do artigo 265º do RIS”.

2) A liquidação originada pelo auto de notícia atrás referido foi notificada à impugnante em 04.I.95.

Exposto o quadro factual desenhado pelo tribunal “a quo”, importa debruçarmo-nos sobre a questão da competência desta formação em razão da hierarquia, de conhecimento oficioso e prioritário - artigos 3º da LPTA, 45º do CPT e 101º e segs. do CPC.

Na segunda conclusão da alegação da Rct. alude-se a acto tributário de liquidação de imposto de selo, praticado muito antes da entrada em vigor do Código de Processo Tributário.

Ora, em nenhum dos dois itens da materialidade disponível lobrigamos menção de tal acto administrativo definitivo fixador do quantitativo do dito tributo (artigo 3º do CPCI).

Significa isto que a Rct. se socorre para a construção da sua tese de um facto que a instância não deu como assente, donde que o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito.

É que, como este Supremo tem decidido, tanto constitui fundamento de facto do recurso a questão sobre a verificação de factos dados como provados, ou não, na decisão recorrida, quanto a afirmação de factos que a fixação probatória omite e cuja atendibilidade ou relevo no julgamento de recurso são indiferentes para efeitos de determinação da competência hierárquica, que se afere pelo “*quid disputatum*”, que não pelo “*quid decisum*” (acórdão de 4.V.94 - rec. 17463).

Não se restringindo, pois, o presente recurso “*per saltum*” a matéria de direito (cfr. artigos 21º, 4, e 32º, 1, b), do ÉTAF), falece a esta Secção do STA competência hierárquica para o seu conhecimento, a qual cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo - artigos 41º, 1, a), daquele Estatuto e 167º do CPT.

Termos em que se acorda declarar esta formação incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer deste recurso jurisdicional e para o efeito competente aqueloutro Tribunal Superior.

Sem custas - artigo 2º da Tabela.

Lisboa, 12 de Janeiro de 2000. — *Luis Filipe Mendes Pimentel* (Relator) — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* — *José Joaquim Almeida Lopes*. — Fui presente: *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 12 de Janeiro de 2000.

### Assunto:

*Execuções fiscais. Oposição. Recursos. Questões a conhecer. Taxas de comercialização dos laticínios. Não inconstitucionalidade.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Sendo determinada questão posta pelo recorrente pressuposta, necessariamente, por ser seu antecedente lógico, na pronúncia do tribunal recorrido, nela participando como julgamento implícito, é de admitir que a mesma venha a colocar-se criticamente em relação a tal pronúncia implícita, visando modificá-la como é próprio da função dos recursos jurisdicionais por meio de um novo exame da causa, ora explícito, a efectuar pelo tribunal superior, pelo que se procede, em recurso, ao conhecimento da questão.*
- 2 — *Não se reconhece na autorização legislativa conferida pelo art. 72º/1 da Lei nº 9/86, de 30.4, vaguidade que afecte a definição do seu objecto, sentido, e extensão, de forma a não permitir ao Governo legislar, como o fez, sobre a alterações ao regime das taxas de comercialização dos laticínios através do DL 309/86, de 23.9, pelo que este diploma não padece de inconstitucionalidade, conformemente ao disposto no art. 201/1/b) da CR (na redacção da Reforma de 1982).*

Recurso n.º 24.233; Recorrente: UCAL - União de Cooperativas Abastecedoras de Leite de Lisboa, UCRL; Recorrido: IROMA - Instituto Regulador e Orientador dos Mercados Agrícolas; Relator: Exm. Cons.º Ernâni Figueiredo.

### Acordam na 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformada com a sentença do TT 1ª Instância de Lisboa que julgo improcedente a oposição contra a cobrança coerciva de dívida relativa a taxa de comercialização de laticínios no montante global de 1.048.417\$00, referente ao mês de Maio de 1992, recorreu a UCAL - União das Cooperativas Abastecedoras de Leite de Lisboa, UCRL; para o TCA, que se considerou incompetente em razão da hierarquia, requerendo para o efeito, a sua remessa para este Supremo Tribunal, concluindo a sustentar entre outros considerandos que “a autorização legislativa ao abrigo da qual foi criada a “taxa de comercialização”, pela sua vaguidade, não permite ao Governo legislar em matéria de criação de impostos”, “pelo que se conclui que o diploma que a institui é inconstitucional”.

Contra-alegou o IROMA - Instituto Regulador e Orientador dos Mercados Agrícolas, a sustentar que o DL nº 309/86, de 23.09, criou a chamada taxa de comercialização de laticínios ao abrigo da autorização legislativa conferida pelo art. 72º/1 da Lei nº 9/86, de 30.04, tendo sido cumprido o art. 198º/1, al. b) da CRP, sendo que o processo legislativo respectivo não padece, assim, de qualquer inconstitucionalidade.



O Exmº Magistrado do MºPº é de parecer que, o recurso não merece provimento uma vez que, a questão suscitada, não foi tratada, até porque lhe não foi posta, no tribunal *a quo*.

A sentença recorrida entendeu que nem sempre a nomenclatura empregue pelo legislador corresponde à realidade sobre que versa, pelo que só através da análise dos elementos de um determinado tributo se deve proceder à sua qualificação como taxa ou imposto. No caso concreto, a referida análise leva a concluir que a "*taxa de comercialização de laticínios*", criada pelo DL 309/86, de 23.9, se visualiza como um verdadeiro imposto, atentas as suas características unilaterais. Assim, a criação e definição dos elementos essenciais do tributo em análise está sujeito ao princípio da legalidade, no sentido de exigir a reserva de lei formal emanada da Assembleia da República, o que foi cumprido no processo legislativo que esteve na origem do referido DL 309/86, de 23.9, pois este diploma foi estruturado e publicado ao abrigo da autorização legislativa conferida pelo art. 72º/1 da Lei nº 9/86, de 30.4, que autorizou o Governo a criar ou rever receitas a favor dos extintos organismos de coordenação económica, não estando assim evitado de inconstitucionalidade.

A competência do IROMA para executar a dívida exequenda derivou do disposto nos arts. 12º e 13º do DL 15/87, de 9.1 e art. 1º do DL 235/88, de 5.7, norma julgada constitucional pelo Ac. do TC nº 685/97.

Cumpra apreciar.

E desde logo da questão suscitada pelo MºPº acerca da falta de "*antitese discursiva*" entre o decidido e o alegado e concluído no recurso.

Certamente que a questão ora posta em recurso - a pretensa "*vaguidade*" da autorização legislativa, contrária à regra constitucional que obriga a definir o *objecto*, o *sentido*, a *extensão* e a *duração da autorização* (art. 165º/2 da CR na versão actual) não havia sido levada à petição inicial, nem discorrida e decidida pelo tribunal recorrido, que se limitou a considerar que a exigência de reserva de lei formal havia sido cumprida pela emissão da norma delegante contida no art. 72º/1 da Lei 9/86, que permitia ao Governo criar ou rever receitas como a *taxa de comercialização de laticínios*, que veio a constituir objecto da execução a que a recorrente se opôs.

Todavia, a suficiência da referida lei autorizante em termos de definição de *objecto*, *sentido* e *extensão*, de forma a compreender no seu âmbito o tributo em causa, vem suposta necessariamente, por ser seu antecedente lógico, naquela pronúncia do tribunal recorrido, pelo que nela participa como julgamento implícito.

Por isso, é de admitir que a questão posta acerca do ponto aludido venha a colocar-se criticamente em relação a tal pronúncia implícita, visando modificá-la como é próprio da função dos recursos jurisdicionais (1), por meio de um novo exame da causa, ora explícito, a efectuar pelo tribunal superior.

Daí que se passe ao conhecimento da questão.

A dívida exequenda respeita às taxas de comercialização liquidadas por laboração da oponente no mês de Maio de 1992, nos termos do art. 1º do DL 309/86, de 23.9, seja, as taxas que incidem sobre os laticínios de origem nacional ou importados que se destinem ao consumo público.

(1) Cf. jurisprudência corrente, de que se cita o Ac. do TPleno do STA, de 18.4.89, em AD 336/ 1533.

Como consta do intróito daquele diploma governamental, o mesmo foi editado no uso da autorização legislativa concedida pelo artigo 72º da Lei 9/86, de 30 de Abril (Lei do Orçamento do Estado para 1986), o qual, no seu nº 1, reza: *fica o Governo autorizado a criar ou rever receitas a favor dos organismos de coordenação económica ou dos que resultarem da sua reestruturação e a estabelecer a incidência, as isenções, as taxas, as garantias dos contribuintes, as penalidades e o regime de cobrança das mesmas.*

O diploma delegado veio actualizar as taxas ditas de comercialização dos lacticínios, a cobrar pela Junta Nacional dos Produtos Pecuários, em vigor desde 1976, uniformizadas e revistas pelo DL 183/82, de 15.5, que as considerou necessárias para acorrer aos encargos daquele organismo com as suas intervenções no abastecimento público, *quer importando leite e produtos lácteos em períodos de escassez, quer intervindo no escoamento de excessos de produção.*

Pelo DL 15/87, de 9.1, a JNPP foi extinta, sucedendo-lhe o IROMA, que assumiu *as obrigações e os direitos adquiridos emergentes de contrato, de acto jurídico ou de lei constituídos na esfera jurídica da referida Junta* (cf. art. 12º/1 e 2).

Na linha de orientação da sentença recorrida e da jurisprudência constitucional que apreciou a constitucionalidade de tributos de teor e finalidades idênticas (2), considera-se a taxa em causa como forma de financiar *uma actividade do Estado vocacionada para a satisfação de necessidades públicas em geral ou de uma certa categoria de pessoas*, sem os atributos de uma taxa, de uma contraprestação de um serviço prestado, mas antes de um imposto, ou de algo a tratar como imposto, para o efeito de o submeter à reserva da lei fiscal.

E assim o viu o legislador governamental, tanto que obteve da Assembleia da República a autorização legislativa contida na Lei Orçamental 9/86.

Que é suficientemente definidora do *objecto e sentido* autorizado, tal como o exige o art. 168º/2 da CR, na redacção da Reforma de 1982, em vigor ao tempo da entrada em vigor do referido diploma, mesmo que pensadas as ditas receitas como figuras tributárias como impostos ou afins, sujeitas ao princípio da reserva de lei formal, decorrente dos arts. 106º/1 e 2 e 168º/1/i da CR.

Tal definição ocorre na medida em que a autorização engloba o estabelecimento da *incidência, as isenções, as taxas, as garantias dos contribuintes, as penalidades e o regime de cobrança das mesmas*, quando as quatro primeiras referências correspondem precisamente aos elementos que a Constituição manda determinar pela lei criadora de impostos (art. 106º/2).

Poderá afirmar-se que outras autorizações legislativas são mais precisas e até envolvem aspectos quantitativos, não dando ao Governo a margem de liberdade que esta confere, mas daí não se segue a sua inconstitucionalidade por infracção do art. 168º/2 referido (3), nem a inconstitucionalidade consequente do diploma delegado.

Tanto mais que as receitas em causa há muito estavam instituídas (desde 1976) e tinham sido revistas por decreto-lei autorizado em

(2) Cf., por todos, o recente Ac. do TC nº 473/99, de 14.7.99, em DR II, de 10. 11.99, p. 16961.

(3) Cf., quanto ao ponto, Ac. do TC, nº 48/84, de 31.5.84, em CTF 307/309, p. 665 e de Cardoso da Costa, Sobre as Autorizações Legislativas da Lei do Orçamento, 1982, p. 24.

1982 por Lei (art. 58<sup>o</sup> da Lei 40/81, de 31.12) que não havia sido mais precisa na definição do poder tributário delegado.

E que precisões são essas de que carece a lei de 86 não o refere concretamente a recorrente, que se limita a assacar-lhe "*vaguidade (que) não permite ao Governo legislar em matéria de criação de impostos*".

Quando nem sequer o tributo veio a ser criado pelo diploma autorizado, mas tão-só alterado o valor da taxa e normas de liquidação, de cobrança e penalidade.

Não está, assim, o tribunal em condições de densificar o discurso nesta sede, concluindo por não se pronunciar pela inconstitucionalidade imputada pela recorrente ao diploma em que se fundou a liquidação das taxas de comercialização em causa, por a edição do mesmo caber na competência legislativa do Governo, nos termos do art. 201<sup>o</sup>/l/ b da CR (redacção da Reforma de 82).

Termos em que se nega provimento ao recurso.

Custas pela recorrente, com procuradoria em 50%.

Lisboa, 12 de Janeiro de 2000. — *Ernâni Figueiredo* (Relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Alfredo Madureira*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 12 de Janeiro de 2000.

### Assunto:

*Reversão da execução fiscal. Culpa do gerente. Ónus da prova.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*No domínio da aplicação do disposto no art<sup>o</sup> único do Decreto-Lei n<sup>o</sup> 68/87, de 9 de Fevereiro, a culpa do gerente pela insuficiência do património da sociedade era um requisito da reversão da execução fiscal contra o gerente e o ónus da sua prova pertencia à Fazenda Pública.*

Recurso: 24 241; Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Maria Edith Guiomar Neves Cruz Santos Casimiro da Costa; Relator: Exmo Cons. Dr. Almeida Lopes.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

### 1<sup>o</sup> Relatório

Com fundamento em falta de gerência de facto e ausência de culpa, MARIA EDITH GUIOMAR NÉVES CRUZ SANTOS CASIMIRO DA COSTA, residente na Rua Eugénio de Castro, 370, H. 185, Porto, deduziu oposição à execução fiscal promovida pela Fazenda Pública contra SOEMIN para cobrança coerciva de IVA de 1987 e 1989.

Por sentença de fls. 47 e seguintes, o Tribunal Tributário de 1<sup>a</sup> Instância do Porto julgou a oposição improcedente por ter entendido que a gerência de direito fazia presumir a gerência de facto, não tendo a oponente ilidido essa presunção.

Após recurso da oponente, o Tribunal Central Administrativo proferiu o acórdão de fls. 86 e seguintes a revogar a sentença e a julgar procedente a oposição, após ter entendido que não se tinha feito prova da culpa da oponente pela insuficiência do património da inicial executada, pois o ónus dessa prova pertencia à Fazenda e não à oponente.

Não se conformando com este acórdão, dele recorreu a Fazenda para este STA, tendo concluído, em síntese, o seguinte:

- a) Foi provado nos autos o exercício da gerência efectiva por parte da oponente;
- b) A questão da culpa e do ónus da sua prova é marginal no caso;
- c) Não se pode desresponsabilizar os gerentes pelos factos provados nos autos;
- d) Não tem de se tomar em conta qualquer presunção.

A oponente não contra-alegou.

Neste STA, o D<sup>o</sup> PGA emitiu douto parecer nos termos do qual se deve negar provimento ao recurso.

Corridos os vistos cumpre decidir a questão de saber se a decisão recorrida deve ser confirmada ou reformada, sendo certo que, com interesse, vêm dados como provados os seguintes factos:

- a) A dívida exequente diz respeito a IVA de 1987 e 1989;
- b) A oponente era sócia e gerente da sociedade executada, sendo necessário a sua assinatura para obrigar aquela;
- c) Figurando, em tal qualidade, na Declaração Mod. 122 de IRC relativa ao exercício de 1989;

Para o TCA, a Fazenda Pública não logrou provar qualquer facto integrador da culpa da oponente pela insuficiência do património da empresa para a satisfação das dívidas fiscais.

#### 2<sup>o</sup> Fundamentos

O facto tributário ocorreu no domínio de aplicação do disposto no art<sup>o</sup> único do DL 68/87, de 9 de Fevereiro.

Este diploma previa dois pressupostos para a reversão da execução contra os gerentes:

- a) Terem gerência de direito e de facto;
- b) Terem tido culpa pela insuficiência do património da sociedade para solver as dívidas fiscais.

Trata-se de dois factos constitutivos do direito da Fazenda à reversão da execução fiscal contra o gerente.

De facto, o referido diploma passou a exigir a culpa do gerente, pois o princípio da culpa é, em matéria de responsabilidade civil, de decisivo relevo para a configuração da esfera jurídica das pessoas, pressupondo uma regra de justiça isenta de qualquer fatalismo tendencialmente inadequado.

Para a Fazenda, basta que se tenha provado que a oponente exerceu a gerência de facto para ela ter de responder pela dívida exaquenda.

Para o TCA é, ainda, preciso que se prove a culpa da gerente e o ónus dessa prova cabe à Fazenda Pública no domínio do DL 68/87.

É o TCA que tem razão, pois, como é jurisprudência quase uniforme deste STA, no domínio de aplicação do DL n<sup>o</sup> 68/87 é preciso que se faça a prova da culpa do gerente e essa prova deve ser feita pela Fazenda Pública, tal como nas dívidas de direito privado é ao credor que cabe fazer essa prova.

Só mais tarde, com o art<sup>o</sup> 13<sup>o</sup> do CPT, é que passou a haver uma inversão do ónus da prova da culpa, o qual passou a recair sobre o gerente ou administrador. Mas este art<sup>o</sup> 13<sup>o</sup> não é de aplicação retroactiva.

Por estas razões, a Fazenda não tem a seu favor razões jurídicas válidas, pelo que a decisão recorrida não merece censura.

### 3º Decisão

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

Sem custas.

Liisboa, 12 de Janeiro de 2000. — *Almeida Lopes* (Relator) — *Alfredo Madureira*. — *Ernâni Figueiredo*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 12 de Janeiro de 2000.

### Assunto:

*Questão de facto. Incompetência hierárquica.*

### Doutrina que dimana da decisão:

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

Recurso n.º 24.267; Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Hugo Valente Sarabando da Rocha; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Vítor Meira.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformada com a sentença proferida pelo M.º Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto que julgou procedente a oposição deduzida por Hugo Valente Sarabando da Rocha contra a execução que a Fazenda Pública instaurara contra “Sociedade de Cristais, Lda.” e que contra aquele revertera, interpôs a Fazenda Pública recurso para este Supremo Tribunal Administrativo pedindo a sua revogação, tendo formulado 15 extensas conclusões (fls. 92 a 95) que se dão por reproduzidas.

A Exma. Magistrada do Ministério Público neste Supremo Tribunal foi de parecer que a decisão deveria ser mantida.

Afigurando-se ao Relator que no recurso se questionavam factos que poderiam levar à incompetência em razão da hierarquia do Tribunal, notificou-se a recorrente para se pronunciar, tendo ela concordado e pedido o envio do processo ao TCA.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida fixou os seguintes factos:

1. A Fazenda Pública intentou uma execução contra “Sociedade de Cristais, Lda.” para cobrança de IVA devido e não pago de Junho de 1988, ano de 1989 e Janeiro de 1990 no valor global de 5.200.621\$00 (cfr. docs. de fls. 8 a 21);

2. O oponente, à data, era gerente da executada (cfr. confissão do artº 7º da petição inicial);

3. Em 13/2/95 foi ordenada a reversão da execução contra o oponente e os outros gerentes (cfr. informação de fls. 7);

4. Na sequência de um processo de falência da executada o oponente foi suspenso das suas funções por despacho judicial em 29/8/88 (cfr. doc. de fls. 36).

Logra prioridade de apreciação a questão prévia suscitada.

Nos termos dos artigos 167º do Código de Processo Tributário e 32 nº 1 alínea b) do ETAF este Supremo Tribunal apenas conhece dos recursos dos tribunais tributários de 1ª instância com exclusivo fundamento em matéria de direito. Conforme este Tribunal tem vindo a decidir em inúmeros acórdãos, na esteira do ensinamento do Prof. Manuel de Andrade de que a competência se afere pelo "*quid disputatum*" e não pelo "*quid decisum*", para a determinação da competência do tribunal não importa saber se a matéria invocada releva ou não para a decisão do recurso por a questão da competência ter de ser previamente resolvida.

Nas alegações da recorrente e respectivas conclusões refere a recorrente que:

- demonstrada está à sociedade a culpa do oponente na insuficiência patrimonial da sociedade ao delapidar até o que não era dele, nem da originária devedora (conclusão 9);

- o oponente com o seu querer ou a sua falta de vigilância ilícita não cuidou, como lhe incumbia, da respectiva entrega, comportamento tanto mais iníquo por compreender IVA liquidado a terceiros de que a sociedade era tão-só mera depositária e de cuja responsabilidade não se pode eximir por ter conduzido, como gestão danosa, à delapidação não só do património dela, como daquele que nem dela era (conclusão 12).

Como se alcança da factualidade fixada e que acima se transcreveu, não consta da mesma a culpa do oponente na delapidação do património da originária devedora nem da insuficiência patrimonial desta, nem o seu querer e a falta de vigilância relativos à entrega do IVA liquidado a terceiros, nem a gestão danosa por parte do oponente. Terá pois de concluir-se que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, o que determina a incompetência em razão da hierarquia do Tribunal 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 (2ª. Secção), para onde oportunamente deverão os autos ser remetidos, atento o pedido feito nesse sentido.

Sem custas.

Lisboa, 12 de Janeiro de 2000. — *Vitor Meira* (relator) — *António Pimpão* — *Brandão de Pinho* — Mº Pº *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 12 de Janeiro de 2000.

### Assunto:

*IRS - TNI - Incapacidades - Deficiência - Benefício Fiscal - Artºs 25º nº 3 e 80º nº 5 do CIRS e 44 nº 5 do EBF - Decs - Leis 341/93 e 202/96.*

**Doutrina que dimana da decisão:**

- 1 — *O Dec-Lei 341/93, de 30/09, aprovou a TNI que, perspectivada embora para a avaliação do dano em vítimas de acidentes de trabalho e doenças profissionais - cfr. o seu preâmbulo-, era utilizada para outros fins, nomeadamente em termos de benefícios fiscais.*
- 2 — *O Dec-Lei 202/96, de 23/Out, adaptou a anterior TNI, estabelecendo, em anexo, as "Instruções Gerais", constituindo princípios a ser seguidos na utilização daquela passando a relevar a "disfunção residual", pela aplicação de meios de correcção ou compensação, devendo o coeficiente de capacidade arbitrado corresponder à disfunção residual após aplicação de tais meios, sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na tabela - nº 5 al. e) das ditas Instruções.*
- 3 — *Assim, é ilegal a recusa pela Administração Fiscal de certificado emitido pela ARS, ao abrigo do Dec-Lei 341/93 e a exigência de novo atestado nos termos do Dec-Lei 202/96, com referência ao IRS de 1995, estabelecendo a dita incapacidade ou deficiência.*
- 4 — *Tal avaliação é da competência da ARS, não podendo ser posta em causa pelo Fisco, dado o princípio da unicidade da Administração Pública.*

Recurso n.º 24.297; Recorrente: Fazenda Pública; Recorridos: Diamantino Pereira Morais e mulher; Relator: Exm.º Cons.º 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, de 13/04/99, que negou provimento ao recurso que a mesma interpusera da sentença que, por sua vez, julgou procedente a impugnação judicial deduzida por DIAMANTINO PEREIRA MORAIS e sua mulher, MARIA DE LASSALETE ALVES LIMA DANTAS PEREIRA MORAIS, contra a liquidação de IRS do ano de 1995, que consequentemente anulou.

Fundamentou-se a decisão recorrida em que, até à entrada em vigor do Dec.-Lei 202/96, de 23 Out.; não havia normas específicas para a avaliação da incapacidade de pessoas com deficiência, na perspectiva da Lei nº 9/89, de 22/05, pelo que era prática corrente o recurso à TNI aprovada pelo Decreto-Lei 341/93, de 30/09, perspectivada, porém, para a avaliação do dano em vítimas de acidentes de trabalho e doenças profissionais tendo aquele primeiro diploma legal criado normas de adaptação da referida tabela, pelo que é inovador e não interpretativo da lei anterior, aplicando-se, aliás, apenas aos processos em curso, ou seja, aos "processos de avaliação de incapacidade previstos e regulados no mesmo dec-lei, que ainda estavam pendentes à data da sua entrada em vigor... sendo a avaliação o acto conclusivo desse processo".

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

"1 - O DL nº 202/96 de 23 de Outubro, veio estabelecer um regime de avaliação de incapacidades das pessoas com deficiência para feitos de acesso aos benefícios fiscais fixados na lei.

2 - Em anexo ao mesmo DL constam as "Instruções Gerais" a ser seguidas aquando da utilização da TNI para avaliação de incapacidades em deficientes civis.

3 - De acordo com o mesmo "sempre que a disfunção possa ser atenuada, no todo ou em parte, pela aplicação de meios de correcção ou compensação o coeficiente de incapacidade arbitrado deve ser correspondente à disfunção residual após aplicação de tais meios".

4 - O artº 7º do diploma legal em causa estabelece, desde logo e com toda a clareza, o âmbito da sua retroactividade mandando aplicá-lo com as necessárias adaptações aos processos em curso.

São processo em curso todos aqueles em que a liquidação do imposto não seja ainda definitiva, podendo ser objecto de correcção por iniciativa da AF.

5 - A circular emitida pela DG dos Impostos não retirou eficácia ao atestado.

6 - Reconheceu-lha, mas nos precisos limites que derivavam daquilo que objectivamente certificava, reconduzindo-a, também, aos precisos limites que derivavam dos critérios utilizados na sua emissão.

7 - Não houve qualquer ofensa de direitos já constituídos.

8 - A mudança de critério por parte da AF é perfeitamente admissível, desde que se trate de uma mudança de natureza global e não de um tratamento discriminatório em relação a um determinado contribuinte.

9 - Não existe, no comportamento da AF, qualquer atitude discriminatória.

10 - Pelo que também não existiu por parte da AF qualquer violação do princípio da confiança.

11 - A CR não contém nenhuma norma que garanta aos cidadãos qualquer direito à manutenção de uma prática que a própria Administração repute como ilegal.

12 - Também se não está perante a aplicação retroactiva de uma circular.

13 - Isto porque a nova interpretação da AF sobre as incapacidades relevantes para efeito fiscal tem apoio claro na letra da lei.

14 - E é, mesmo, a única que se ajusta à razão de ser da instituição de um regime legal de privilégio para deficientes em sede de IRS.

15 - E não podem suscitar-se quaisquer dúvidas em relação ao facto de as incapacidades relevantes para os efeitos pretendidos serem as que subsistem depois do recurso aos meios de correcção adequados.

16 - Por isso a interpretação sustentada pela AF é a única adequada às disposições que prevêem um regime de benefício e aos princípios constitucionais que regem a repartição da carga fiscal pelos cidadãos.

17 - Os portadores de incapacidade originária não podem pretender ter o direito a um regime fiscal privilegiado quando a sua deficiência esteja corrigida ou atenuada e, na prática, se não traduza em qualquer diminuição das suas capacidades ou em diminuição diferente daquela que detinham antes da correcção.

18 - A AF no uso do poder de praticar os actos destinados a aplicar a lei às situações concretas pode assumir as posições jurídicas que melhor entender e impor as diligências probatórias que tiver por mais adequadas à melhor defesa dos interesses da Fazenda Pública nomeadamente no que diz respeito a averiguar da existência dos pressupostos de facto do reconhecimento de benefícios fiscais.

19 - Mais do que um direito trata-se de um dever.



20 - É, assim, ilegítimo, e até absurdo, que se pretenda que possam ser os médicos da DG de Saúde a definir os critérios de atribuição de benefícios fiscais.

21 - A AF actuou no uso do seu poder de fiscalização e verificação, não podendo imputar-se qualquer ilegalidade ao seu comportamento.

22 - A recusa do contribuinte em apresentar novo atestado médico (o que se não revestia da menor dificuldade) é injustificável e reveladora do seu desinteresse em colaborar no apuramento dos factos.

23 - E tal recusa, que não tem qualquer fundamento, só por si, justificou plenamente o procedimento da AF em recusar-lhe o reconhecimento da incapacidade.

Pelo que

O MD Acórdão recorrido fez errada interpretação dos factos e também errada interpretação e aplicação da lei, nomeadamente do disposto nos art's 25º e 80º do CIRS e 44º do EBF, devendo ser revogado e substituído por outro que mantenha a liquidação efectuada.

E contra-alegaram os impugnantes, pugnando pelo acerto do aresto recorrido e elencando, a final, os vícios imputados no petitório e que não foram ainda apreciados, devendo por isso, a não vingar o já decidido, sê-lo na 1ª Instância "de modo a garantir-se todos os graus de jurisdição legalmente consagrados" ou, se assim se não entender, neste STA, se tal for "achado mais correcto".

O Exº Magistrado do M.P. emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, "de acordo com a jurisprudência deste STA (cfr. ac. de 3/2/99 Rec. nº 23.137)".

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

Em sede factual, vem apurado que:

"a) - Os impugnantes, aqui recorridos, com referência ao ano de 1995, entregaram uma declaração mod. 1 de IRS, tendo declarado que o SP, possuía grau de invalidez permanente igual ou superior a 60% (cfr. inf. fls. 41 e doc. fls. 34).

b) - A respectiva liquidação foi efectuada com base nos elementos declarados, considerando, designadamente, a deficiência, sendo aplicado o artº 44º do Estatuto dos Benefícios Fiscais (cf. inf. fls. 56 e doc. fls. 51)

c) - Em 11-01-97, foi proferido pelo Director Distrital de Finanças um despacho do seguinte teor:

"Na declaração de rendimentos do ano acima referido (1995) foi mencionada a existência no agregado familiar de uma situação de incapacidade de carácter permanente igual ou superior a 60% relativamente à SP.

A avaliação daquela incapacidade foi efectuada durante um período em que eram aplicadas as instruções que a Direcção Geral de Saúde dimanou para as suas Delegações Regionais através da Informação 63/DSO, de 26/08/94, mandando proceder à aplicação da al. c) do ponto 5 das Instruções Gerais da Tabela Nacional de Incapacidades aprovada pelo DL 341/93 de 30/09, em determinadas situações mencionadas no seu capítulo V.

Aquelas Instruções foram, porém, revogadas através da circular normativa nº 22/DSO de 15 de Dezembro, deixando de aplicar-se, a partir daquela data, a referida alínea c) do ponto 5 das Instruções Gerais da Tabela de Incapacidades.

Apesar de notificado para tal, não fez prova de que, à luz da nova aplicação da referida Tabela Nacional de Incapacidades, mantinha em 95-12-31, um grau de incapacidade que lhe permita beneficiar do disposto no artº 44º do Estatuto dos Benefícios Fiscais.

Nesta conformidade, procedo à alteração dos elementos declarados. Notifique” (cf. doc. fls.34).

d) - Na sequência do despacho referido em c), foi tributada a totalidade dos rendimentos da categoria A, procedendo-se à liquidação agora impugnada (cf. inf. fls. 41 e doc. fls. 35).

e) - O prazo para pagamento do liquidado terminou em 02/06/97 - (cf. inf. fls. 41 e doc. fls. 35).

f) - Os recorridos apresentaram a presente impugnação em 29-07-97 (cf. fls. 2).

g) - A Autoridade de Saúde de Viana do Castelo atestou, designadamente para efeitos de dedução do IRS, mediante documento datado de 07 de Novembro de 1995, e registado no Centro de Saúde de Viana do Castelo sob o n.º 5006, que o recorrido “apresenta deficiências de carácter permanente, que de acordo com a Tabela Nacional de Incapacidades, aprovada pelo DL n.º 341/93 de 30 de Setembro, lhe conferem o grau de incapacidade de carácter permanente anterior a 1994, de 80,75%.” (cf. cópia do atestado médico a fls. 36).

h) - O Adjunto do Delegado Regional de Saúde de Viana do Castelo emitiu em 25-03-97 declaração escrita, onde “declara para os devidos efeitos que o atestado médico de incapacidade passado pela Autoridade de saúde do Concelho de Ponte de Lima sob o registo n.º 5006 do Livro n.ºs/n a DIAMANTINO PEREIRA DE MORAIS, no dia 07 de Novembro de 1995, mantém a sua validade, visto não ter sido revogado tal acto administrativo.” (cf. doc. fls. 38).

i) - Em 31-01-96, a DSIRS emitiu a circular n.º 1/96, do seguinte teor:

“Através da Circular Normativa n.º 22/DSO de 15 de Dezembro de 1995, a Direcção Geral de Saúde corrigiu e clarificou o critério a utilizar pelas Autoridades de Saúde para efeitos de avaliação e atribuição do grau de incapacidade decorrente da deficiência oftalmológica hipovisão, revogando expressamente uma interpretação dos respectivos Serviços, veiculada pela Informação n.º 63/DSO de 94-08-26, anexa ao Ofício Circular n.º 15.599 de 94-09-06.

Por via do novo entendimento, a avaliação da referida lesão oftalmológica, nomeadamente para efeitos de atribuição de incapacidade fiscalmente relevante, passou a recair sobre as suas consequências funcionais que persistirem mesmo após a correcção óptica conseguida, designadamente com recurso a óculos de correcção ou lentes de contacto, não sendo consequentemente de aplicar a alínea c) do n.º 5 das Instruções Gerais da actual Tabela de Incapacidades, em vigor desde 01 de Janeiro de 1994.

Neste contexto, impõe-se a divulgação pelos Serviços, do novo critério e o estabelecimento dos procedimentos a adoptar pelos interessados, tendo em vista a invocação da deficiência fiscalmente relevante, para efeitos da tributação em IRS.

l - Assim, os sujeitos passivos de IRS, portadores de deficiência oftalmológica de hipovisão susceptível de determinar um grau de invalidez permanente igual ou superior a 60%, que queiram usufruir dos benefícios fiscais inerentes à sua condição, com produção de efeitos relativamente aos rendimentos auferidos a partir do ano de 1995, inclusive, ou em anos anteriores, quando invocáveis em sede de reclamação graciosa da liquidação nos termos do ponto 3 da Circular n.º 15/92 de 14 de Setembro, deverão obter, junto das autoridades de Saúde competentes, declaração comprovativa da incapacidade, emitida a partir de 15 de Dezembro de 1995.

O procedimento prescrito no número anterior é aplicável apenas aos sujeitos passivos portadores da referida deficiência, cuja comprovação decorra de Declaração de Incapacidade emitida a partir de 01 de Janeiro de 1994, sem prejuízo dos efeitos fiscais entretanto produzidos pelas declarações emitidas entre aquela data e 15 de Dezembro de 1995.” (cf. doc. fls. 24/25).

j) - A anterior Circular n.º 28/90 de 06-05 da DGCI, dispunha, sobre a prova de deficiência, a apresentar para efeitos de fruição de benefícios fiscais, previstos quer no CIRS, quer no EBF, o seguinte:

“1.1 A prova de deficiência poderá ser feita por declaração passada pelas Administrações Regionais de Saúde ou Centro de Saúde, declaração da Associação de Deficientes das Forças Armadas ou certidão de sentença judicial, cujo documento deve referir de modo inequívoco se a deficiência é permanente e qual o grau de invalidez.

A prova de deficiência só tem de ser feita, quando os Serviços desta Direcção Geral o solicitarem, conforme dispõe o art. 119.º do CIRS”. (cf. Veiga Faria, EBF notas explicativas, 3.ª edição, 1995, p. 218).

1) - O critério de avaliação de incapacidade decorrente de oftalmológica de hipovisão, veiculado pela Informação n.º 63/DSO de 26-8-94, referida na Circular n.º 1/96 transcrita na alínea I) supra, era o seguinte:

1.º Avaliação da incapacidade sem prótese;

2.º Avaliação após correcção com prótese;

3.º Correcção da incapacidade medida sem prótese em percentagem de diminuição da incapacidade após correcção óptica, num máximo de 15%, de acordo com a alínea c) do ponto 5 das instruções da TNI, aprovada pelo D.L. n.º 341/93.”

Vejamos, pois:

A questão dos autos é a da aplicação do regime legal previsto no CIRS e no EBF, para os sujeitos passivos, sendo seu pressuposto a existência de uma deficiência que implique uma incapacidade do grau de 60% e que aquela seja devidamente comprovada pela entidade competente - cf. art.ºs. 25 n.º 3 e 80 n.º 6, e 44 n.º 5 respectivamente, sendo que está em causa o imposto de 1995.

A Lei 9/89, de 02 Maio fixou as Bases da Prevenção e da Reabilitação e Integração das Pessoas com Deficiência, definindo os seus objectivos, estabelecendo nomeadamente os conceitos de “pessoa com deficiência” e de reabilitação e os princípios fundamentais em tal matéria, dispondo, bem assim, dever o sistema fiscal “consagrar benefícios que possibilitem às pessoas com deficiência a sua plena participação na comunidade” - art.º 25.º.

Por sua vez, o Dec-Lei 341/93, de 30-09 aprovou a TNI, que, perspectivada embora para a avaliação do dano em vítimas de acidentes de trabalho e doenças profissionais - cf. respectivo preâmbulo - era utilizada para outros fins, nomeadamente em termos de benefícios fiscais.

O Dec-Lei 202/96, de 23 Out, que estabelece o regime de avaliação de incapacidades das pessoas com deficiência para efeitos de acesso às medidas e benefícios previstos na lei, veio estabelecer normas específicas para tal avaliação, reconhecendo-se - cfr. o respectivo preâmbulo - a necessidade tanto de explicitar a competência para avaliação de tal incapacidade, obviamente com relação às pessoas com deficiência, como de criar normas de adaptação da anterior TNI (enquanto não fosse criada uma nova e específica), para o que se tornava necessário proceder à actualização dos procedimentos adoptados no âmbito de tal avaliação.

O diploma estabelece, em anexo, as “Instruções Gerais”, constituindo princípios a ser seguidos na utilização da TNI, para avaliação de incapacidades em deficientes civis, só relevando agora a “disfunção residual”, devendo, na determinação final da incapacidade, nomeadamente e sempre que a disfunção possa ser atenuada, no todo ou em parte, pela aplicação de meios de correção ou compensação (próteses, ortóteses ou outros) o coeficiente de capacidade arbitrado corresponder à disfunção residual após aplicação de tais meios, sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na tabela - nº 5 al. e).

Exigência que não constava da lei anterior nem da TNI aprovada pelo dito Dec-Lei 341/93; cujas Instruções Gerais dispunham - nº 5 al. c) - que, quando a função fosse substituída, no todo ou em parte, por prótese, a incapacidade poderá ser reduzida, consoante o grau de recuperação da função e da capacidade de ganho do sinistrado, não podendo, porém, tal redução ser superior a 15%.

E foi, portanto, nesta perspectiva que foi emitido o atestado em causa.

Pelo que a exigência da Administração de um novo atestado, nos termos do Dec-Lei 202/96, não tem cobertura legal - está em causa, repete-se, o IRS de 1995.

Por outro lado, o mesmo diploma estabelece, ele próprio, o seu âmbito temporal de aplicação.

Entrando em vigor em 30 Nov 96, “aplica-se, com as devidas adaptações, aos processos em curso” - Art. 7ºnºs 1 e 2.

E, dada a referida finalidade e regulamentação do diploma, estes só podiam ser os respectivos processos de avaliação da incapacidade, cujo acto conclusivo era a emissão do atestado, ou, de outro modo, o reconhecimento (ou não) da incapacidade ou deficiência.

E não, claramente, os processos - os mais variados - de cuja resolução esta era pressuposto.

Por outro lado, a avaliação daquelas é da competência da ARS pelo que não pode o Fisco pô-las em causa, dado o princípio da unicidade da Administração Pública.

Improcedem, assim, todas as conclusões do recurso.

Uma última nota para referir que, todavia, a decretada anulação terá obviamente por medida a consideração da apontada deficiência ou incapacidade.

Termos em que se acorda negar-lhe provimento, confirmando-se o aresto recorrido.

Sem custas.

Lisboa, 12 de Janeiro de 2000. — *Brandão de Pinho* (Relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão* (com a declaração de que, apesar de ter votado vencido no Ac. de 15.12.95, Rec. 24.305 e revendo esta tomada de posição, passarei a acompanhar a tese que neste acórdão fez vencimento). — Mº Pº *Madalena Robalo*.

## Acórdão de 12 de Janeiro de 2000.

### Assunto:

*Fundamentação expressa e acessível.*

**Doutrina que dimana da decisão:**

- I — A fundamentação dos actos públicos tem de ser expressa e acessível;*
- II — A fundamentação é expressa quando expõe os fundamentos de facto e de direito da decisão ou quando remete para os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas;*
- III — A fundamentação é acessível quando dela é dado um conhecimento efectivo e não presumido ao interessado;*
- IV — Quando o decisor se limita a reproduzir as palavras da lei, mais que fundamentação insuficiente existe falta de fundamentação.*

Recurso: 24 298; Recorrente: Fazenda Pública; Recorrido: Augusto José Sande Leal de Faria; Relator: Exmo Cons. Dr. Almeida Lopes.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

**1º Relatório**

Com fundamento, entre outros, em vício de forma por falta de fundamentação, o contribuinte AUGUSTO JOSÉ SANDE LEAL DE FARIA, residente na Rua Agostinho Ribeiro, Margaride, Felgueiras, impugnou judicialmente a 2ª avaliação dos prédios sitos no lugar de Escubancos, Margaride, Felgueiras.

Por sentença de fls. 71 e seguintes, o Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto julgou a impugnação procedente e anulou a 2ª avaliação, pois a mesma está insuficientemente fundamentada.

Após recurso da Fazenda, o Tribunal Central Administrativo confirmou aquela sentença.

Continuando a não se conformar, a Fazenda recorreu para este STA, pedindo a revogação das decisões das instâncias com base nas seguintes conclusões das suas alegações:

1. Fundamentar um acto consiste em indicar, concretamente, as razões de direito e de facto que indicaram o sentido da orientação do mesmo;

2. A fundamentação não necessita de ser exaustiva;

3. Pode ser sucinta, bastando que um destinatário normalmente diligente colocado na situação concreta expressada pela declaração fundamentadora e perante o concreto acto administrativo esteja em condições de entender o itinerário funcional cognoscitivo e valorativo do autor do acto;

4. É, rigorosamente, o que acontece no caso de que se ocupa o acórdão recorrido;

5. Os valores foram atribuídos tendo em conta a natureza, a localização e o destino dos prédios;

6. E estes não são sequer, apenas, os mais relevantes, mas até os únicos factores a ter em consideração na avaliação de prédios da natureza dos que foram avaliados;

7. Pelo que nenhuma censura merece o acto impugnado.

O contribuinte não contra-alegou.

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

Corridos os vistos cumpre decidir a questão de saber se a decisão recorrida deve ser confirmada ou reformada, sendo certo que, com interesse, vêm dados como provados os seguintes factos:

a) Não concordando com o resultado da avaliação efectuada, o impugnante pediu uma segunda avaliação;

b) Na segunda avaliação, os avaliadores escreveram que os valores foram atribuídos por maioria «... dada a sua natureza, localização e que se destina a habitação colectiva... com base no preço uniforme e unitário de 12.000\$00 por metro quadrado».

c) Com base nos mesmos fundamentos, o louvado do contribuinte atribuiu ao lote nº 1 o valor de 10.500\$00 e ao lote nº 3 o valor de 9.300.000\$00.

## 2º Fundamentos

O único problema de direito que se discute é o de saber se a decisão dos louvados, que atribuiu aqueles valores, se mostra suficientemente fundamentada.

Tanto as instâncias como o M<sup>o</sup>P<sup>o</sup> junto deste STA entenderam que a decisão de avaliação não está suficientemente fundamentada.

Pelo contrário, a Fazenda Pública entende que a decisão está fundamentada.

Vejamos quem tem razão.

A Fazenda, depois de fazer algumas considerações sobre o dever de fundamentação dos actos e sobre os pressupostos da fundamentação legal, conclui que, *in casu*, os valores foram atribuídos tendo em conta a natureza, a localização e o destino dos prédios, pois são estes os factores a ter em conta na avaliação de prédios da natureza dos que foram avaliados.

Nos termos do artº 19º, al. b), do CPT, a fundamentação de todos os actos praticados em matéria tributária que afectem os direitos ou interesses dos contribuintes constitui uma garantia destes.

De acordo com o disposto no artº 21º, nº 1, do CPT, as decisões em matéria tributária que afectem os direitos ou interesses legalmente protegidos dos contribuintes conterão os respectivos fundamentos de facto e de direito.

Resulta do artº 268º, nº 3, da Constituição da República que os actos administrativos carecem de fundamentação expressa e acessível quando afectem direitos ou interesses legalmente protegidos.

Logo, são duas as características constitucionais da fundamentação: ser expressa e ser acessível. A fundamentação é expressa quando enuncia directamente as razões ou motivos determinantes da decisão ou quando remete para os fundamentos de anteriores pareceres, informações ou propostas (artº 125º, nº 1, do CPA). A fundamentação é acessível quando dela é dado ao interessado um conhecimento efectivo e não meramente presumido.

No caso dos autos, os louvados limitaram-se a indicar as palavras da lei: natureza, localização e destino.

Mas é óbvio que fundamentar não é citar as palavras da lei, mas indicar as razões ou motivos que determinaram aquele valor e não outro. Se a lei manda atender à natureza do prédio, tem que se concretizar, tem de se indicar as características do prédio que permitam saber se se trata de um prédio rústico, urbano ou misto. Se a lei manda atender à localização do prédio, tem de se descrever essa localização (o que não é o mesmo que indicar a situação do prédio) em função do aglomerado urbano ou em função das infra-estruturas urbanísticas existentes. Se a lei manda atender ao destino do prédio, tem de se ter em conta o destino real e efectivo do mesmo, v.g. para construção de

prédio e de que tipo, para instalação de serviços, para comércio ou para qualquer outro fim.

Ora, os membros da Comissão permanente de Avaliação de Propriedade Urbana nada disto fizeram, mas limitaram-se a citar as palavras da lei. Desse modo, a fundamentação da sua avaliação serve para qualquer outra avaliação e para qualquer outro prédio.

Mais do que fundamentação insuficiente, o acto recorrido não tem qualquer fundamentação, pois não se pode chamar assim à citação das palavras da lei.

O contribuinte tem o direito de saber quais as razões ou motivos que estão subjacentes aos valores encontrados pela Comissão a fim de os poder impugnar contenciosamente. Sem elementos o contribuinte não se pode defender.

Por todas estas razões o acórdão recorrido é de confirmar.

### 3º Decisão

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

Sem custas.

Lisboa, 12 de Janeiro de 2000. — *José Joaquim Almeida Lopes* (Relator) — *Alfredo Madureira* — *Ernâni Figueiredo*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 12 de Janeiro de 2000.

Recurso n.º 24.373; Recorrente: Ministério Público; Recorridas: ALDEITURIS - Sociedade de Projectos e Construções Turísticas, Lda, e Fazenda Pública; Relator: Exm. Cons. Dr. Vítor Meira.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

“Aldeituris - Sociedade de Projectos e Construções Turísticas, Lda”, impugnou no Tribunal Tributário de Faro o lucro tributável que lhe foi fixado relativamente à Contribuição Industrial do ano de 1986.

O M.º Juiz daquele Tribunal, face a informação dada na carta registada para notificação da impugnante que veio devolvida e ao facto de o imposto estar pago, considerou não haver mais interesse no prosseguimento dos autos, declarando extinta a instância por inutilidade superveniente da lide.

Não se conformando com tal decisão dela recorreu o Ministério Público para este Supremo Tribunal Administrativo, pedindo a sua anulação para que os autos prossigam na instância os seus termos legais. Formulou as seguintes conclusões:

- a) a inutilidade superveniente da lide de impugnação judicial há-de resultar do não interesse na continuação da acção para alcançar o objectivo que, com ela, se pretendeu obter,
- b) o pagamento da obrigação tributária impugnada feito na pendência da acção de impugnação não torna inútil o prosseguimento da instância, salvo requerimento expresso da parte,
- c) pelo que tal pagamento, por si só, não é causa da extinção da instância de impugnação judicial.
- d) Não podendo, assim, o M.º Juiz “a quo” decidir-se officiosamente pela inutilidade superveniente da lide.

e) Está pois a sentença recorrida ferida de erro de julgamento, devendo ser anulada por violação do disposto no artº 287ºal. c), do C. P. Civil.

f) Por outro lado, a sentença recorrida violou o principio processual: o da adequação da sentença ao pedido, nos termos dos artºs. 264º, 660ºnº 2 e 664º, do C. P. Civil,

g) já que não apreciou, nem julgou o pedido formulado pela impugnante,

h) sendo assim a sentença recorrida nula, por omissão de pronúncia nos termos do artº 668º, nº 1, al. d) do C. P. Civil.

Não houve contra-alegações.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

Antes de entrarmos na questão que constitui objecto do recurso - consistente em saber se o juiz podia declarar a inutilidade superveniente da lide nos termos em que o fez - há que apreciar outra questão, de conhecimento officioso, respeitante à notificação à impugnante da interposição do recurso.

Dispõe o artigo 119 nº 1 alínea c) do Código de Processo Tributário que constitui nulidade insanável em processo judicial a falta de notificação da interposição do recurso aos interessados se estes não alegarem. Tal nulidade, nos termos do nº 2 do mesmo artigo, pode ser officiosamente conhecida até ao trânsito em julgado da decisão final.

Compulsando os autos constata-se que a impugnante não foi notificada do despacho que admitiu o recurso interposto e que consta de fls. 146. Com efeito consta a fls. 159 uma carta para notificação à impugnante da interposição de recurso pelo Ministério Público que veio devolvida como já acontecera com outras notificações anteriores. Face à ausência de notificação foi o processo mandado subir.

Prescreve o artigo 68 nº1 do C.P.T. que as pessoas colectivas e sociedades serão citadas ou notificadas na pessoa de um dos seus administradores ou gerentes, na sua sede, na residência destes ou em qualquer lugar onde se encontrem. Devolvida que foi a carta registada enviada para a sede da sociedade, não se procurou efectuar a notificação nos seus representantes nas residências destes, considerando-se desde logo como válida a notificação à sociedade cuja carta veio devolvida. A obtenção das moradas dos sócios que estavam identificados no processo poderia ter sido facilmente obtida, como o foi por este S.T.A., através de um pedido nesse sentido efectuado à Conservatória do Registo Predial e Comercial de Portimão. Não tendo sequer sido tentada tal notificação e mandando-se logo subir o recurso cometeu-se a nulidade insanável prevista no artigo 119 nº 1 alínea c) do CPT, que cumpre declarar officiosamente, ficando por ora prejudicado o conhecimento do objecto do recurso.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em anular o processado efectuado no tribunal de 1.ª instância posterior à juntada de fls. 162, devendo os autos prosseguir no Tribunal recorrido os seus termos legais.

Notifique, tendo em atenção as moradas constantes de fls. 169.

Sem custas.

Lisboa, 12 de Janeiro de 2000. — *Vitor Meira* (Relator) — *António Pimpão* — *Brandão de Pinho*.



## Acórdão de 12 de Janeiro de 2000.

### Assunto:

*IRS - TNI - Incapacidades - Deficiência - Benefício fiscal - Artºs 25º nº 3 e 80º nº 6 do CIRS e 44 nº 5º do EBF - Decs-Leis 341/93 e 202/96.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O Dec-Lei 341/93, de 30/09, aprovou a TNI que, perspectivada embora para a avaliação do dano em vítimas de acidentes de trabalho e doenças profissionais - cfr. o seu preâmbulo -, era utilizada para outros fins, nomeadamente em termos de benefícios fiscais.*
- 2 — *O Dec-Lei 202/96, de 23/Out, adaptou a anterior TNI, estabelecendo, em anexo, as “Instruções Gerais”, constituindo princípios a ser seguidos na utilização daquela passando a relevar a “disfunção residual”, pela aplicação de meios de correcção ou compensação, devendo o coeficiente de capacidade arbitrado corresponder à disfunção residual após aplicação de tais meios, sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na tabela - nº 5 al. e) das ditas Instruções.*
- 3 — *Assim, é ilegal a recusa, pela Administração Fiscal, de certificado emitido pela ARS, ao abrigo do Dec-Lei 341/93 e a exigência de novo atestado nos termos do Dec-Lei 202/96, com referência ao IRS de 1995, estabelecendo a dita incapacidade ou deficiência.*
- 4 — *Tal avaliação é da competência da ARS, não podendo ser posta em causa pelo Fisco, dado o princípio da unicidade da Administração Pública.*

Recurso: 24.438; Recorrente: Fazenda Pública; Recorridos: José Augusto de Amorim Calheiros e mulher; Relator: Exmº. Consº. 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, de 04/05/99, que negou provimento ao recurso que a mesma interpusera da sentença que, por sua vez, julgou procedente a impugnação judicial deduzida por JOSÉ AUGUSTO DE AMORIM CALHEIROS e sua mulher, MARIA HELENA REGO FERNANDES CALHEIRO, contra a liquidação de IRS do ano de 1995, que consequentemente anulou.

Fundamentou-se a decisão recorrida, em que, até à entrada em vigor do Dec-Lei 202/96, de 23Out., não havia normas específicas para a avaliação da incapacidade de pessoas com deficiência, na perspectiva da Lei nº 9/89, de 22/05, pelo que era prática corrente o recurso à TM aprovada pelo Decreto-Lei 341/93, de 30/09, perspectivada, porém, para a avaliação do dano em vítimas de acidentes de trabalho e doenças profissionais tendo aquele primeiro diploma legal criado normas de adaptação da referida tabela, pelo que é inovador e não interpretativo da lei anterior, aplicando-se, aliás, apenas aos processos em curso, ou

seja, aos "processos de avaliação de incapacidade previstos e regulados no mesmo dec-lei, que ainda estavam pendentes à data da sua entrada em vigor... sendo a avaliação o acto conclusivo desse processo".

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

1 - O DL. n.º 202/96 de 23 de Outubro, veio estabelecer um regime de avaliação de incapacidades das pessoas com deficiência para efeitos de acesso aos benefícios fiscais fixados na lei.

2 - Em anexo ao mesmo DL constam as "Instruções Gerais" a ser seguidas aquando da utilização da TNI para avaliação de incapacidades em deficientes civis.

3 - De acordo com o mesmo "sempre que a disfunção possa ser atenuada, no todo ou em parte, pela aplicação de meios de correcção ou compensação o coeficiente de incapacidade arbitrado deve ser correspondente à disfunção residual após aplicação de tais meios".

4 - O art.º 7.º do diploma legal em causa estabelece, desde logo e com toda a clareza, o âmbito da sua retroactividade mandando aplicá-lo com as necessárias adaptações aos processos em curso.

São processos em curso todos aqueles em que a liquidação do imposto não seja ainda definitiva, podendo ser objecto de correcção por iniciativa da AF.

5 - A circular emitida pela DG dos Impostos não retirou eficácia ao atestado.

6 - Reconheceu-lha, mas nos precisos limites que derivavam daquilo que objectivamente certificava, reconduzindo-a, também, aos precisos limites que derivavam dos critérios utilizados na sua emissão.

7 - Não houve qualquer ofensa de direitos já constituídos.

8 - A mudança de critério por parte da AF é perfeitamente admissível, desde que se trate de uma mudança de natureza global e não de um tratamento descriminatório em relação a um determinado contribuinte.

9 - Não existe, no comportamento da AF, qualquer atitude discriminatória.

10 - Pelo que também não existiu por parte da AF qualquer violação do princípio da confiança.

11 - A CR não contém nenhuma norma que garanta aos cidadãos qualquer direito à manutenção de uma prática que a própria Administração repute como ilegal.

12 - Também se não está perante a aplicação retroactiva de uma circular.

13 - Isto porque a nova interpretação da AF sobre as incapacidades relevantes para efeito fiscal tem apoio claro na letra da lei.

14 - E é, mesmo, a única que se ajusta à razão de ser da instituição de um regime legal de privilégio para deficientes em sede de IRS.

15 - E não podem suscitar-se quaisquer dúvidas em relação ao facto de as incapacidades relevantes para os efeitos pretendidos serem as que subsistem depois do recurso aos meios de correcção adequados.

16 - Por isso a interpretação sustentada pela AF é a única adequada às disposições que prevêm um regime de benefício e aos princípios constitucionais que regem a repartição da carga fiscal pelos cidadãos.

17 - Os portadores de incapacidade originária não podem pretender ter o direito a um regime fiscal privilegiado quando a sua deficiência esteja corrigida ou atenuada e, na prática, se não traduza em qualquer diminuição das suas capacidades ou em diminuição diferente daquela que detinham antes da correcção.

18 - A AF no uso do poder de praticar os actos destinados a aplicar a lei às situações concretas pode assumir as posições jurídicas que

melhor entender e impor as diligências probatórias que tiver por mais adequadas à melhor defesa dos interesses da Fazenda Pública, nomeadamente no que diz respeito a averiguar da existência dos pressupostos de facto do reconhecimento de benefícios fiscais.

19 - Mais do que um direito trata-se de um dever.

20 - É, assim, ilegítimo, e até absurdo, que se pretenda que possam ser os médicos da DG de Saúde a definir os critérios de atribuição de benefícios fiscais.

21 - A AF actuou no uso do seu poder de fiscalização e verificação, não podendo imputar-se qualquer ilegalidade ao seu comportamento.

22 - A recusa do contribuinte em apresentar novo atestado médico (o que se não revestia da menor dificuldade) é injustificável e reveladora do seu desinteresse em colaborar no apuramento dos factos.

23 - E tal recusa, que não tem qualquer fundamento, só por si, justificou plenamente o procedimento da AF em recusar-lhe o reconhecimento da incapacidade.

Pelo que:

O MD Acórdão recorrido fez errada interpretação dos factos e também errada interpretação e aplicação da lei, nomeadamente do disposto nos artºs 25º e 80º do CIRS e 44º do EBF, devendo per revogado e substituído por outro que mantenha a liquidação efectuada.

E contra-alegaram os impugnantes, pugnando pelo acerto do aresto recorrido e elencando, a final, os vícios imputados no petítório e que não foram ainda apreciados, devendo por isso, a não vingar o já decidido, sê-lo na 1.ª Instância “de modo a garantir-se todos os graus de jurisdição legalmente consagrados” ou, se assim se não entender, neste STA, se tal for “achado mais correcto”.

O Exmº Magistrado do M.P. emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, “de acordo com a jurisprudência deste STA (cfr. ac. de 03/02/99 Rec. nº 23.137”.

E, corridos os vistos legais, nada obsta à decisão, remetendo-se, no ponto, para a matéria de facto fixada na instância recorrida – art.ºs 713º nº 6 e 726º do C.P.Civil.

Vejam, pois:

A questão dos autos é a da aplicação do regime legal previsto no CIRS e no EBF, para os sujeitos passivos, sendo seu pressuposto a existência de uma deficiência que implique uma incapacidade do grau de 60% e que aquela seja devidamente comprovada pela entidade competente - cf. artºs 25 nº 3 e 80º nº 6 e 44º nº 5 respectivamente, sendo que está em causa o imposto de 1995.

A Lei 9/89, de 02 Maio fixou as Bases da Prevenção e da Reabilitação e Integração das Pessoas com Deficiência, definindo os seus objectivos, estabelecendo nomeadamente os conceitos de “pessoa com deficiência” e de reabilitação e os princípios fundamentais em tal matéria, dispondo, bem assim, dever o sistema fiscal “consagrar benefícios que possibilitem às pessoas com deficiência a sua plena participação na comunidade” - artº 25º.

Por sua vez, o Dec-Lei 341/93, de 30/09 aprovou a TNI, que, perspectivada embora para avaliação do dano em vítimas de acidentes de trabalho e doenças profissionais - cf. o respectivo preâmbulo - era utilizada para outros fins, nomeadamente em termos de benefícios fiscais.

O Dec-Lei 202/96, de 23 Out, que estabelece o regime de avaliação de incapacidades das pessoas com deficiência para efeitos de acesso às medidas e benefícios previstos na lei, veio estabelecer normas específicas para tal avaliação, reconhecendo-se - cfr. o respectivo preâmbulo

lo - a necessidade tanto de explicitar a competência para avaliação de tal incapacidade, obviamente com relação às pessoas com deficiência, como de criar normas de adaptação da anterior TNI (enquanto não fosse criada uma nova e específica), para o que se tomava necessário proceder à actualização dos procedimentos adoptados no âmbito de tal avaliação.

O diploma estabelece, em anexo, as “Instruções Gerais”, constituindo princípios a ser seguidos na utilização da TNI, para avaliação de incapacidades em deficientes civis, só relevando agora a “disfunção residual”, devendo, na determinação final da incapacidade, nomeadamente e sempre que a disfunção possa ser atenuada, no todo ou em parte, pela aplicação de meios de correcção ou compensação (próteses, ortóteses ou outros) o coeficiente de capacidade arbitrado corresponder à disfunção residual após aplicação de tais meios, sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na tabela - nº 5 al. e).

Exigência que não constava da lei anterior nem da TNI aprovada pelo dito Dec-Lei 341/93; cujas Instruções Gerais dispunham - nº 5 ai. c) - que, quando a função fosse substituída, no todo ou em parte, por prótese, a incapacidade poderá ser reduzida, consoante o grau de recuperação da função e da capacidade de ganho do sinistrado, não podendo, porém, tal redução ser superior a 15%.

E foi, portanto, nesta perspectiva que foi emitido o atestado em causa.

Pelo que a exigência da Administração de um novo atestado, nos termos do Dec-Lei 202/96, não tem cobertura legal - está em causa, repete-se, o IRS de 1995.

Por outro lado, o mesmo diploma estabelece, ele próprio, o seu âmbito temporal de aplicação.

Entrando em vigor em 30 Nov 96, “aplica-se, com as devidas adaptações, aos processos em curso” - Artº 7º nºs 1 e 2.

E, dada a referida finalidade e regulamentação do diploma, estes só podiam ser os respectivos processos de avaliação da incapacidade, cujo acto conclusivo era a emissão do atestado, ou, de outro modo, o reconhecimento (ou não) da incapacidade ou deficiência.

E não, claramente, os processos - os mais variados - de cuja resolução esta era pressuposto.

Por outro lado, a avaliação daquelas é da competência da ARS pelo que não pode o Fisco pô-las em causa, dado o princípio da unicidade da Administração Pública.

Improcedem, assim, todas as conclusões do recurso.

Uma última nota para referir que, todavia, a decretada anulação terá obviamente por medida a consideração da apontada deficiência ou incapacidade.

Termos em que se acorda negar-lhe provimento, confirmando-se o aresto recorrido.

Sem custas.

Lisboa 12 de Janeiro de 2000. — *Brandão de Pinho* (Relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão* (com a declaração de que, apesar de ter votado vencido no Ac. de 15/12/95, Rec. 24.305 e revendo esta tomada de posição, passarei a acompanhar a tese que neste acórdão fez vencimento) — Mº Pº *Madalena Robalo*.

## Acórdão de 12 de Janeiro de 2000.

### Assunto:

*IRS - TNI - Incapacidades - Deficiência - Benefício fiscal - Art's 25ºnº 3 e 80ºnº 6 do CIRS e 44 nº 5º do EBF - Decs-Leis 341/93 e 202/96.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O Dec-Lei 341/93, de 30/09, aprovou a TNI que, perspectivada embora para a avaliação do dano em vítimas de acidentes de trabalho e doenças profissionais - cfr. o seu preâmbulo -, era utilizada para outros fins, nomeadamente em termos de benefícios fiscais.*
- 2 — *O Dec-Lei 202/96, de 23/Out, adaptou a anterior TNI, estabelecendo, em anexo, as "Instruções Gerais", constituindo princípios a ser seguidos na utilização daquela passando a relevar a "disfunção residual", pela aplicação de meios de correcção ou compensação, devendo o coeficiente de capacidade arbitrado corresponder à disfunção residual após aplicação de tais meios, sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na tabela - nº 5 al. e) das ditas Instruções.*
- 3 — *Assim, é ilegal a recusa, pela Administração Fiscal, de certificado emitido pela ARS, ao abrigo do Dec-Lei 341/93 e a exigência de novo atestado nos termos do Dec-Lei 202/96, com referencia ao IRS de 1995, estabelecendo a dita incapacidade ou deficiência.*
- 4 — *Tal avaliação é da competência da ARS, não podendo ser posta em causa pelo Fisco, dado o princípio da unicidade da Administração Pública.*

Recurso n.º 24.439; Recorrente: Fazenda Pública; Recorridos: Manuel Augusto Rodrigues da Silva e mulher; Relator: Exm.º Cons.º. 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, de 11/05/99, que negou provimento ao recurso que a mesma interpusera da sentença que, por sua vez, julgou procedente a impugnação judicial deduzida por MANUEL AUGUSTO RODRIGUES DA SILVA e sua mulher, MARIA MANUELA RIBEIRO DA CUNHA CASTELAR DA SILVA, contra a liquidação de IRS do ano de 1995, que consequentemente anulou.

Fundamentou-se a decisão recorrida, em que, até à entrada em vigor do Dec-Lei 202/96, de 23Out., não havia normas específicas para a avaliação da incapacidade de pessoas com deficiência, na perspectiva da Lei nº 9/89, de 22/05, pelo que era prática corrente o recurso à TNI aprovada pelo Decreto-Lei 341/93, de 30/09, perspectivada, porém, para a avaliação do dano em vítimas de acidentes de trabalho e doenças profissionais tendo aquele primeiro diploma legal criado normas de adaptação da referida tabela, pelo que é inovador e não interpretativo da lei anterior, aplicando-se, aliás, apenas aos processos em curso,

ou seja, aos "processos de avaliação de incapacidade previstos e regulados no mesmo dec-lei, que ainda estavam pendentes à data da sua entrada em vigor... sendo a avaliação o acto conclusivo desse processo".

A Fazenda recorrente formulou as seguintes conclusões:

"1 - O DL nº 202/96 de 23 de Outubro, veio estabelecer um regime de avaliação de incapacidades das pessoas com deficiência para efeitos de acesso aos benefícios fiscais fixados na lei.

2 - Em anexo ao mesmo DL constam as "Instruções Gerais" a ser seguidas aquando da utilização da TNI para avaliação de incapacidades em deficientes civis.

3 - De acordo com o mesmo "sempre que a disfunção possa ser atenuada, no todo ou em parte, pela aplicação de meios de correcção ou compensação o coeficiente de incapacidade arbitrado deve ser correspondente à disfunção residual após aplicação de tais meios".

4 - O artº 7º do diploma legal em causa estabelece, desde logo e com toda a clareza, o âmbito da sua retroactividade mandando aplicá-lo com as necessárias adaptações aos processos em curso.

São processos em curso todos aqueles em que a liquidação do imposto não seja ainda definitiva, podendo ser objecto de correcção por iniciativa da AF.

5 - A circular emitida pela DG dos Impostos não retirou eficácia ao atestado.

6 - Reconheceu-lha, mas nos precisos limites que derivavam daquilo que objectivamente certificava, reconduzindo-a, também, aos precisos limites que derivavam dos critérios utilizados na sua emissão.

7 - Não houve qualquer ofensa de direitos já constituídos.

8 - A mudança de critério por parte da AF é perfeitamente admissível, desde que se trate de uma mudança de natureza global e não de um tratamento discriminatório em relação a um determinado contribuinte.

9 - Não existe, no comportamento da AF, qualquer atitude discriminatória.

10 - Pelo que também não existiu por parte da AF qualquer violação do princípio da confiança.

11 - A CR não contém nenhuma norma que garanta aos cidadãos qualquer direito à manutenção de uma prática que a própria Administração reputa como ilegal.

12 - Também se não está perante a aplicação retroactiva de uma circular.

13 - Isto porque a nova interpretação da AF sobre as incapacidades relevantes para efeito fiscal tem apoio claro na letra da lei.

14 - E é, mesmo, a única que se ajusta à razão de ser da instituição de um regime legal de privilégio para deficientes em sede de IRS.

15 - E não podem suscitar-se quaisquer dúvidas em relação ao facto de as incapacidades relevantes para os efeitos pretendidos serem as que subsistem depois do recurso aos meios de correcção adequados.

16 - Por isso a interpretação sustentada pela AF é a única adequada às disposições que prevêm um regime de benefício e aos princípios constitucionais que regem a repartição da carga fiscal pelos cidadãos.

17 - Os portadores de incapacidade originária não podem pretender ter o direito a um regime fiscal privilegiado quando a sua deficiência esteja corrigida ou atenuada e, na prática, se não traduza em qualquer diminuição das suas capacidades ou em diminuição diferente daquela que detinham antes da correcção.

18 - A AF no uso do poder de praticar os actos destinados a aplicar a lei às situações concretas pode assumir as posições jurídicas que

melhor entender e impor as diligências probatórias que tiver por mais adequadas à melhor defesa dos interesses da Fazenda Pública, nomeadamente no que diz respeito a averiguar da existência dos pressupostos de facto do reconhecimento de benefícios fiscais.

19 - Mais do que um direito trata-se de um dever.

20 - É, assim, ilegítimo, e até absurdo, que se pretenda que possam ser os médicos da DG de Saúde a definir os critérios de atribuição de benefícios fiscais.

21 - A AF actuou no uso do seu poder de fiscalização e verificação, não podendo imputar-se qualquer ilegalidade ao seu comportamento.

22 - A recusa do contribuinte em apresentar novo atestado médico (o que se não revestia da menor dificuldade) é injustificável e reveladora do seu desinteresse em colaborar no apuramento dos factos.

23 - E tal recusa, que não tem qualquer fundamento, só por si, justificou plenamente o procedimento da AF em recusar-lhe o reconhecimento da incapacidade.

Pelo que:

O MD Acórdão recorrido fez errada interpretação dos factos e também errada interpretação e aplicação da lei, nomeadamente do disposto nos artºs 25º e 80º do CIRS e 44º do EBF, devendo ser revogado e substituído por outro que mantenha a liquidação efectuada.

E contra-alegaram os impugnantes, pugnando pelo acerto do aresto recorrido e elencando, a final, os vícios imputados no petítório e que não foram ainda apreciados, devendo por isso, a não vingar o já decidido, sê-lo na 1.ª Instância “de modo a garantir-se todos os graus de jurisdição legalmente consagrados” ou, se assim se não entender, neste STA, se tal for “achado mais correcto”.

O Exmº Magistrado do M.P. emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, “de acordo com a jurisprudência deste STA (cfr. ac. de 03/02/99 Rec. nº 23.137”.

E, corridos os vistos legais, nada obsta à decisão, remetendo-se, no ponto, para a matéria de facto fixada na instância recorrida – art.ºs 713º nº 6 e 726º do C.P.Civil.

Vejamos, pois:

A questão dos autos é a da aplicação do regime legal previsto no CIRS e no EBF, para os sujeitos passivos, sendo seu pressuposto a existência de uma deficiência que implique uma incapacidade do grau de 60% e que aquela seja devidamente comprovada pela entidade competente - cf. artºs 25º nº 3 e 80º nº 6 e 44º nº 5 respectivamente, sendo que está em causa o imposto de 1995.

A Lei 9/89, de 02 Maio fixou as Bases da Prevenção e da Reabilitação e Integração das Pessoas com Deficiência, definindo os seus objectivos, estabelecendo nomeadamente os conceitos de “pessoa com deficiência” e de reabilitação e os princípios fundamentais em tal matéria, dispondo, bem assim, dever o sistema fiscal “consagrar benefícios que possibilitem às pessoas com deficiência a sua plena participação na comunidade” - artº 25º.

Por sua vez, o Dec-Lei 341/93, de 30/09 aprovou a TNI, que, perspectivada embora para a avaliação do dano em vítimas de acidentes de trabalho e doenças profissionais - cf. o respectivo preâmbulo - era utilizada para outros fins, nomeadamente em termos de benefícios fiscais.

O Dec-Lei 202/96, de 23 Out, que estabelece o regime de avaliação de incapacidades das pessoas com deficiência para efeitos de acesso às medidas e benefícios previstos na lei, veio estabelecer normas específicas para tal avaliação, reconhecendo-se - cfr. o respectivo preâmbulo

lo - a necessidade tanto de explicitar a competência para avaliação de tal incapacidade, obviamente com relação às pessoas com deficiência, como de criar normas de adaptação da anterior TNI (enquanto não fosse criada uma nova e específica), para o que se tornava necessário proceder à actualização dos procedimentos adoptados no âmbito de tal avaliação.

O diploma estabelece, em anexo, as “Instruções Gerais”, constituindo princípios a ser seguidos na utilização da TNI, para avaliação de incapacidades em deficientes civis, só relevando agora a “disfunção residual”, devendo, na determinação final da incapacidade, nomeadamente e sempre que a disfunção possa ser atenuada, no todo ou em parte, pela aplicação de meios de correcção ou compensação (próteses, ortóteses ou outros) o coeficiente de capacidade arbitrado corresponder à disfunção residual após aplicação de tais meios, sem limites máximos de redução dos coeficientes previstos na tabela - n.º 5 al. e).

Exigência que não constava da lei anterior nem da TNI aprovada pelo dito Dec-Lei 341/93; cujas Instruções Gerais dispunham - n.º 5 al. c) - que, quando a função fosse substituída, no todo ou em parte, por prótese, a incapacidade poderá ser reduzida, consoante o grau de recuperação da função e da capacidade de ganho do sinistrado, não podendo, porém, tal redução ser superior a 15%.

E foi, portanto, nesta perspectiva que foi emitido o atestado em causa.

Pelo que a exigência da Administração de um novo atestado, nos termos do Dec-Lei 202/96, não tem cobertura legal - está em causa, repete-se, o IRS de 1995.

Por outro lado, o mesmo diploma estabelece, ele próprio, o seu âmbito temporal de aplicação.

Entrando em vigor em 30 Nov 96, “aplica-se, com as devidas adaptações, aos processos em curso” - Art. 7.º n.ºs 1 e 2.

E, dada a referida finalidade e regulamentação do diploma, estes só podiam ser os respectivos processos de avaliação da incapacidade, cujo acto conclusivo era a emissão do atestado, ou, de outro modo, o reconhecimento (ou não) da incapacidade ou deficiência.

E não, claramente, os processos - os mais variados - de cuja resolução esta era pressuposto.

Por outro lado, a avaliação daquelas é da competência da ARS pelo que não pode o Fisco pô-las em causa, dado o princípio da unicidade da Administração Pública.

Improcedem, assim, todas as conclusões do recurso.

Uma última nota para referir que, todavia, a decretada anulação terá obviamente por medida a consideração da apontada deficiência ou incapacidade.

Termos em que se acorda negar-lhe provimento, confirmando-se o aresto recorrido.

Sem custas.

Lisboa, 12 Janeiro de 2000. — *Brandão de Pinho* (Relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão* (com a declaração de que, apesar de ter votado vencido no Ac.de 15/12/9.9, Ac. 24.305 e revendo esta tomada de posição, passarei a acompanhar a tese que neste acórdão fez vencimento). — *MP Madalena Robalo*.



## Acórdão de 12 de Janeiro de 2000.

### Assunto:

*Reclamação graciosa. Prazos substantivo e judicial. Possibilidade da prática do acto nos termos dos n.ºs 5 e 6 do art. 145.º do CPC.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Os prazos de natureza substantiva são aqueles cuja função é determinar o período de tempo dentro do qual é possível o exercício de um direito e, por isso, são prazos peremptórios, isto é, prazos cujo decurso sem esse exercício determina a extinção do direito.*
- 2 — *Os prazos judiciais, por seu turno, destinam-se a regular a distância entre quaisquer actos de processo, pelo que pressupõem a existência de um processo judicial.*
- 3 — *A reclamação de uma decisão do Chefe da Repartição de Finanças para a Comissão Distrital é praticada dentro de um processo gracioso tributário e, por isso, as regras que a disciplinam são aquelas que o CPT prescreve.*
- 4 — *Não tendo este previsto que aos prazos para aquelas reclamações se pudesse aplicar o disposto nos n.ºs 5 e 6 do art. 145.º do CPC, as mesmas não poderão ser apresentadas num dos três dias imediatos ao termo do seu prazo.*

Recurso n.º 24.486; Recorrente: Tem Avondo – Empreendimentos Turísticos, Lda.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Costa Reis.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

“Tem Avondo - Empreendimentos Turísticos, Lda”, deduziu esta impugnação judicial contra o despacho do Sr. Director Distrital de Finanças de Évora, que lhe rejeitou, por intempestiva, a reclamação dirigida à Comissão de Revisão da decisão que lhe havia fixado a sua matéria colectável, em sede de IVA, nos anos de 1992, 1993 e 1994.

No fundamental, alegou

- que no acto da apresentação da reclamação lhe foi dito pelo funcionário que a recebeu que a mesma era atempada, pelo que não curou de demonstrar o justo impedimento que lhe não consentiu fazer essa apresentação dentro do prazo legal.

- que tendo apresentado essa reclamação em 21/12/95 - isto é, no dia imediato ao prazo ter expirado - a sua aceitação dependia unicamente do pagamento da multa a que referem os n.ºs 5 e 6 do art. 145º do CPC, pagamento esse que só não aconteceu porque a Recorrente para tanto, e como devia, não foi notificada.

Tal impugnação foi julgada improcedente, por se ter entendido que o prazo fixado no n.º 2 do art. 84º do CPT era um prazo de natureza substantiva e que, por o ser, não lhe era aplicável o disposto no citado art. 145º do CPC.

Deste modo, e tendo-se como certo que a Impugnante havia sido notificada do acto de fixação da matéria colectável em 20/11/95 e que dispunha do prazo de 30 dias para dele reclamar (n.º 2 do art. 84º do CPT), concluiu-se que esse prazo expirou, improrrogavelmente, em 20/12/95, visto este ter sido dia útil.

Sendo assim, e sendo que a apresentação da reclamação ocorrera em 21/12/95, considerou-se que a Autoridade recorrida decidira bem quando a rejeitou com fundamento na sua intempestividade.

Impugnante recorreu directamente para este Supremo Tribunal, rematando as suas alegações com a formulação das seguintes conclusões:

1.ª - As disposições constantes dos n.ºs 5 e 6 do art. 145º do CPC são aplicáveis ao processo administrativo tributário, por força da remissão operada pala al. f) do art. 2.º do CPT.

2.ª - As razões que determinam a aplicação dos n.ºs 5 e 6 do art. 145º do CPC ao processo judicial tributário são as mesmas que impõem a aplicação de tais preceitos ao processo administrativo tributário.

3.ª - A interpretação adoptada pela decisão recorrida não reconstitui a partir dos textos “o pensamento legislativo”, tendo em conta sobretudo a “unidade do sistema jurídico” e não tem na lei “um mínimo de correspondência verbal”, violando o disposto no art. 9º do CC.

4.ª - A decisão proferida pelo Tribunal *a quo* viola os arts. 9º do CC, 2.º, al. f) do CPT e 145.º, n.ºs 5 e 6 do CPC.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Ex.mo Sr. Procurador Geral Adjunto emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, por entender, por um lado, que o prazo a que se refere o art. 84º do CPT tem natureza substantiva e, por isso, não é prorrogável e, por outro, que o recurso às normas contidas no CPC só se justifica se o CPT não estabelecer dispositivos susceptíveis de resolver o problema, o que não é a situação figurada nos autos, já que nesta a questão controvertida tem solução directa no seu art. 49º.

Mostrando-se colhidos os vistos legais cumpre decidir.

## II

A decisão recorrida deu como provados os seguintes factos:

1 - A Impugnante foi objecto de um controlo fiscal, relativamente aos anos de 1992, 1993 e 1994, em sede de IVA, cujas conclusões e fundamentos lhe foram notificados em 20/11/95.

2. - Apresentou, então, em 21/12/95, a reclamação para a Comissão de Revisão.

3. - A qual foi rejeitada, por intempestiva, em 15/1/96.

4. - A notificação deste último despacho - através do officio registado n.º 1.117, de 25/1/96 - foi remetida para a sede da Impugnante, sita na Rua Padre António Vieira, n.º 10, em Évora.

5. - E, posteriormente - através do officio registado n.º 4.013, de 6/5/96 - para a Rua Direito. Domingos Rosado, n.º 48, 1.º esquerdo, em Évora.

6. - A impugnação foi deduzida em 23/7/96.

7. - O estabelecimento de café que funcionava na sede da Impugnante (no n.º 10 da Rua Padre António Vieira) foi vendido na Repartição de Finanças do concelho de Évora em 5/1/96, e a sua sócia gerente logo entregou a chave respectiva.

## III

A questão que este recurso nos coloca é a de saber se na contagem do prazo previsto para a apresentação da reclamação da decisão que fixa a matéria colectável do contribuinte (n.º 2 do art. 84.º do CPT) se deverá aplicar o disposto nos n.ºs 5 e 6 do art. 145.º do CPC, isto é, se se deve admitir que aquela apresentação possa ser retardada até três dias mediante o pagamento da multa prevista nestas últimas disposições.

Questão que nos remete para uma outra; qual seja a de saber a natureza daquele prazo e que consequências daí advirão para o julgamento do recurso.

Será aquele um prazo de natureza substantiva, como se defende na sentença recorrida ou, pelo contrário, tratar-se-á de um prazo processual?

1. O Código Civil diz-nos que quando o exercício de um direito deve fazer-se dentro de um determinado prazo, quer este seja fixado por lei quer por vontade das partes, a ausência desse exercício determina a caducidade do direito. - vd. n.º 2 do seu art. 298.º.

Os prazos de natureza substantiva são, portanto, aqueles cuja função é determinar o período de tempo dentro do qual é possível o exercício de um direito (¹), e, porque assim é, são prazos peremptórios, isto é, prazos cujo decurso sem esse exercício determina, em princípio, a sua extinção.

E dizemos em princípio porque a jurisprudência da 1.ª Secção deste Supremo Tribunal tem oscilado na resposta a dar à questão de saber se o instituto do justo impedimento é aplicável ao prazo de interposição do recurso contencioso, prazo esse, inquestionavelmente, de natureza substantiva (vd. art. 28.º da LPTA).

Com efeito, enquanto a posição largamente maioritária daquela Secção vem dizendo que não é possível a aplicação do instituto do justo impedimento a esse prazo e, portanto, que o não exercício do direito dentro do mesmo implica, necessariamente, a sua extinção - vd., entre muitos outros, os Acs. do Pleno de 23/6/92 e de 29/10/97, Recs. n.ºs 27.094 e 30.741, in BMJ 418/617 e AD 435/371 - o recente Acórdão da mesma Secção, de 25/11/98, rompeu com esse entendimento afirmando expressamente que "o prolongamento do termo do prazo para a prática de actos com fundamento em justo impedimento, regulado nos arts. 145.º, n.º 4 e 146.º do CPC, representa regra geral válida para todos os prazos peremptórios, independentemente da sua natureza substantiva ou adjectiva, sendo designadamente aplicável ao prazo de interposição do recurso contencioso." - vd. Rec. n.º 34.284.

E, sendo assim, não pode dar-se como pacífica a afirmação de que o decurso de um prazo peremptório de natureza substantiva extingue, por si só e em, todas as circunstâncias, o respectivo direito.

Todavia, e porque na sentença recorrida, se afastou, claramente, por não provada, a alegação de que a desatempada apresentação da reclamação se ficou a dever a justo impedimento, e porque aquela jurisprudência, agora de forma unânime, afasta a hipótese de o disposto nos n.ºs 5 e 6 do art. 145.º do CPT se poder aplicar aos prazos de natureza substantiva, resta concluir que, se se entender que o prazo aqui em causa tem a natureza substantiva, não há dúvida de que bem andou o

(¹) Vd. Prof. J. A. dos Reis, Comentário, vol. II, pg. 57.

Sr. Juiz *a quo* quando confirmou a decisão de rejeição da reclamação, por extemporânea, do sr. Director Distrital.

Outra, porém, como se irá ver, poderá ser a solução do recurso se, ao contrário, se entender que o dito prazo tem natureza processual e que a apresentação da reclamação aqui em causa ocorreu dentro de um processo judicial.

2. A lei processual distingue duas espécies de prazos : 1) os dilatatórios - que diferem para certo momento a possibilidade de realização de um acto ou o início da contagem de um outro prazo (ex. o previsto no n.º 2 do art. 250º do CPC) - e os 2) peremptórios - cujo decurso extingue o direito de praticar o acto (por ex. o indicado no n.º 1 do art. 486 do CPC). (2)

O prazo peremptório e o prazo dilatatório distinguem-se, assim, pela função que desempenham. O primeiro destina-se a marcar o período de tempo durante o qual é possível praticar-se um acto de processo; o segundo tem por função estabelecer uma pausa, uma dilação, um compasso de espera.

Deste modo, e por ser assim, o decurso do prazo peremptório produz o efeito de extinguir o direito à prática do acto respectivo, o que já acontece com o decurso do prazo dilatatório, visto este se limitar a pôr termo à pausa, provocando o começo do curso do prazo peremptório. (3)

Todavia, à rigidez teórica destes conceitos a lei contrapõe alguma flexibilidade na produção dos efeitos de cada dos apontados prazos e, assim, os efeitos teoricamente previstos para o decurso dos prazos peremptórios nem sempre têm lugar, já que nem sempre esse decurso determina a extinção, abrupta e definitiva, do direito à prática do acto.

E tal acontece em duas concretas circunstâncias : 1) em primeiro lugar, quando ocorrer justo impedimento; 2) e, depois, sempre que o interessado, por sua iniciativa ou por lembrança da secretaria, pague uma multa cominatória pelo retardado exercício do direito. - vd. n.ºs 4, 5 e 6 do art. 145º do CPC.

Em qualquer destas circunstâncias a lei consente que o acto possa ser praticado fora do prazo peremptório que lhe foi fixado, ficando, portanto, eliminada ou, pelo menos, adiada a sanção nela prevista para essa desatempada prática.

“Quer isto dizer que, actualmente, todos os prazos peremptórios marcados na lei ou fixados pelo Juiz, por força do estatuído nos n.ºs 5 e 6 do art. 145º, e nas condições nele prescritas, têm o seu termo dilatado por mais três dias úteis, para além do resultante da marcação da lei ou da fixação pelo Juiz”. - Acórdão do STJ de 14/1/93, C.J., Acórdãos do STJ, I, pg. 54.

Daí que se se concluir que o prazo aqui em causa tem natureza processual e que, por o ter, lhe é aplicável o disposto naquele preceito, isso significará que a controvertida reclamação poderá ser apresentada nos três dias imediatos ao seu termo, desde que acompanhada da multa ali prevista.

3. O Prof. J. A. dos Reis ao debruçar-se sobre os elementos distintivos dos prazos judicial e substantivo ensina que “não tem a natureza de prazo judicial o prazo fixado na lei para a proposição de determinadas acções. A função deste prazo não é regular a distância entre quaisquer actos do processo, é determinar o período de tempo dentro

(2) Vd. n.ºs 1 e 2 do art. 145º do CPC.

(3) Vd. J. A. dos Reis, CPC Anotado, vol. I, pg. 273.

do qual pode ser exercido o direito concreto de acção, o direito de acção no seu aspecto material.... O prazo judicial pressupõe necessariamente que já está proposta uma acção, que já existe um determinado processo.... dentro do qual há-de praticar-se um determinado acto processual (prazo peremptório) ou fixar-se a duração de uma certa pausa, dum certo dilação que o processo tem de sofrer (prazo dilatatório) (4).

Ou seja, o prazo judicial pressupõe a existência de um processo judicial e a necessidade da prática de um acto dentro do mesmo, o que não acontece com os prazos substantivos, visto estes fixarem apenas o período de tempo em que um determinado direito pode ser exercido.

Deste modo, o prazo fixado no n.º 2 do art. 84º do CPT será um prazo judicial, peremptório, se considerarmos que o mesmo ocorre dentro de um processo judicial já em curso e se destina a balizar o período de tempo em que o acto pode ser praticado.

Pelo contrário, terá a natureza substantiva se entendermos que mesmo não é praticado num processo e se destina a delimitar o tempo em que um direito pode ser exercido.

4. Descendo agora ao caso *sub judicio* a primeira e mais evidente conclusão que se pode tirar é a de que o prazo que aqui está em causa se destina a delimitar o tempo em que o contribuinte pode legitimamente praticar um acto, acto este que concretiza o seu direito de reclamação da decisão da Administração Fiscal que fixa a sua matéria tributável com fundamento em errónea quantificação. - vd. n.º 2 do art. 84º do CPT.

E tal acto e tal prazo ocorrem dentro de um processo gracioso tributário e não dentro de um processo judicial tributário. - vd. al. e), do n.º 2, do art. 71º do mesmo Código.

Trata-se, assim, de um prazo processual, visto ocorrer no decurso de um processo, mas não de um prazo judicial, uma vez que aquele processo é dirigido e movimentado pelas autoridades administrativas tributárias.

E, além disso e indiscutivelmente, de um prazo peremptório, porque estabelece o período de tempo em que o acto de reclamação pode ser praticado.

Tal prazo não tem, pois, como se afirma na douda sentença recorrida, a natureza substantiva, mesmo que a sua contagem se possa fazer de acordo com o que se dispõe no art. 279º do CC, visto que, como muito bem se decidiu no já citado Acórdão de 25/11/98, a natureza jurídica de um prazo deve ser determinada de acordo com a análise do respectivo regime e não pelo simples facto de a sua contagem se fazer de acordo com as regras de determinado código (5).

Posto isto - isto é, assente que o prazo estabelecido no n.º 2 do art. 84º do CPT é um prazo processual gracioso, peremptório - resta analisar se lhe é aplicável o disposto nos n.ºs 5 e 6 do art. 145º do CPC.

Ou seja, pode o acto de reclamação que nele deve ser exercido ser apresentado num dos três dias imediatos ao termo desse prazo, mediante o pagamento de uma multa?

4.1. O processamento dos actos tributários, quer ele ocorra em processos gratuitos quer ocorra em processos judiciais, rege-se de acor-

(4) Vd. Comentário, pg. 57.

(5) Aliás, depois da Reforma introduzida no CPC pelo DL n.º 329-A/95, de 12/12, as regras estabelecidas no art. 279º do CC passaram a ser aplicáveis à contagem de todos os prazos, e sendo assim as distinções existentes na forma como os prazos são contados nunca podem ser critério da sua distinção.

do com as normas contidas no CPT, só se legitimando o recurso às disposições estabelecidas no CPC se aquele for omissivo.

O prazo que está em questão, como já se demonstrou, é um prazo processual preempatório a ser aplicado no decurso de um processo gracioso tributário.

Ora, nesta matéria, o CPT regulou o modo como tais prazos deviam ser contados, dizendo que essa contagem se faria de acordo com as regras estabelecidas no art. 279.º do CC, sem fazer qualquer referência às normas existentes no CPC. - vd. n.º 1 do art. 49.º do CPT.

Ou seja, o legislador do CPT não fez qualquer menção à possibilidade de o CPC ser aplicável à contagem dos prazos ocorridos dentro dos processos graciosos tributários, concretamente à possibilidade de nestes ser aplicável o prescrito nos n.ºs 5 e 6 do seu art. 145.º.

E se o não fez foi porque não quis que o disposto nestes últimos dispositivos pudesse ser aplicável ao processo gracioso tributário, pois que doutra forma tê-lo-ia dito expressamente, como aconteceu relativamente ao processo judicial tributário (6).

Daí que se tenha de concluir que o prazo referido no n.º 2 do art. 84.º do CPT não é susceptível de ser alargado por mais três dias mediante o pagamento de uma multa e, conseqüentemente, se tenha de concluir que a Recorrente não podia apresentar a sua reclamação num dos três dias imediatos ao final desse prazo.

4.2. Resta fazer uma referência ao argumento esgrimido pela Recorrente segundo o qual "não se vislumbra qualquer razão para permitir a dedução de uma oposição a uma oposição um dia depois do prazo, mas já não se admitir uma reclamação apresentada um dia depois do prazo".

Ou seja, a Recorrente assimila a dedução de uma oposição ao acto de reclamar de uma decisão administrativa e desta assimilação pretende retirar a conclusão de que a Lei não impede que a apresentação da sua reclamação pudesse ser feita num dos três dias imediatos ao termo do prazo.

Só que trata de uma comparação ilegítima e, porque assim é, dela não se pode retirar qualquer argumento válido.

Na verdade, como vem sendo jurisprudência unânime desta Secção, o processo de execução fiscal, muito embora possa ser processado perante autoridades fiscais, tem natureza jurisdicional e, sendo assim, a dedução da oposição, sendo uma natural consequência do processo de execução, constituiria um acto processual praticado num processo judicial.

E se assim é, aos actos judiciais nele praticados aplica-se o disposto nos n.ºs 5 e 6 do art. 145.º do CPC.

Ora, como sabemos, a reclamação referida nos autos ocorreu dentro de um processo gracioso tributário e não dentro de um processo judicial tributário, pelo que aquelas disposições não lhe são aplicáveis.

Por todas as razões atrás invocadas deve concluir-se não serem aplicáveis à contagem do prazo previsto no n.º 2 do art. 84.º do CPT as disposições previstas nos n.ºs 5 e 6 do art. 145.º do CPC.

E, conseqüentemente, e ainda que por diferente fundamentação, que a sentença sob recurso se deve manter na ordem jurídica.

Termos em que os Juizes que compõem este Tribunal acordam em negar provimento ao recurso e em confirmar a douda decisão recorrida.

Custas pelo Recorrente, fixando-se a procuradoria em 40%.

Lisboa, 12 de Janeiro de 2000. — *Alberto Costa Reis* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Vitor Meira*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

(6) "Os prazos para a prática de actos no processo judicial contam-se nos termos do CPC". (n.º 3 do art 49 do CPT).

## Acórdão de 19 de Janeiro de 2000.

### Assunto:

*Recurso per saltum. Matéria de facto. Competência do Supremo Tribunal Administrativo.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *O Supremo Tribunal Administrativo é incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer de recurso interposto de decisão de tribunal tributário de 1ª instância, se nele se questiona matéria de facto.*
- 2 — *É irrelevante que os factos alegados pelo recorrente, não dados por provados pela instância, estejam, eventualmente, provados e, até, que tenham sido tomados em consideração, implicitamente, pela decisão recorrida, pois só ao tribunal competente para o recurso compete definir se assim é ou não.*

Recurso n.º 15.938; Recorrente: Soporcel - Sociedade Portuguesa de Celulose; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Baeta Queiroz

1.1. SOPORCEL - SOCIEDADE PORTUGUESA DE CELULOSE, S.A., com sede em Lavos, Figueira da Foz, recorre da sentença da Mma. Juíza da 1.ª Secção do 1.º Juízo do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa que julgou improcedente a oposição à execução fiscal que lhe foi instaurada para cobrança coerciva de dívida de imposto sobre produtos petrolíferos relativo a Julho e Agosto de 1986.

Formula as seguintes conclusões:

“I

Para criar um imposto, não basta uma lei dizer que o cria.

É necessário que a lei determine:

- a incidência
- a taxa
- os benefícios fiscais
- as garantias dos contribuintes
- a liquidação
- a cobrança

II

A incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes, são, como é pacífico, abrangidos na “criação dos impostos e sistema fiscal” da alínea i) do n.º I do artigo 168.º da Constituição, sendo pois matéria de reserva (relativa) da Assembleia da República.

III

Quanto à liquidação (entenda-se fixação das regras para a liquidação, não a própria operação aritmética a que se dá o mesmo nome) e cobrança (obviamente também as regras legais a ela relativas e não o acto material de recepção do imposto) dividem-se os autores, uns entendendo continuar-se na área de reserva da Assembleia da República, outros dizendo, em contrário, que se está em campo da competência legislativa comum.

Em qualquer caso, e independentemente da linha que se adopte, sempre será necessário um acto legislativo, portanto um dos indicados no n.º 1 do artigo 115.º da Constituição.

## IV

Embora os despachos da importação do fuelóleo feita pela recorrente fossem efectuados em Julho e Agosto de 1986, só em Abril e Maio de 1987 foi a recorrente convidada a pagar ISP a eles relativo.

## V

A “liquidação” esteve a cargo da Direcção-Geral de Energia e “cobrança” do INGA - Instituto Nacional de Garantia Agrícola - sem que qualquer acto legislativo lhes atribuisse competência para tanto.

## VI

Segundo o INGA, em documento junto aos autos, a “liquidação” foi feita nos termos da Portaria n.º 99/87, de 12 de Fevereiro, a qual é pois posterior às importações feitas.

## VII

Efectivamente, o n.º 7 daquela Portaria 99/87 dá a fórmula para o cálculo do ISP.

## VIII

Todavia, uma portaria não pode ter nunca o valor de acto legislativo, mas meramente regulamentar.

## IX

A determinação do imposto não seria em caso algum matéria regulamentar, necessitando de lei formal.

## X

Acresce que o Governo, para emitir aquela Portaria, nem sequer alegou regulamentar a Lei criadora do imposto, mas antes o Decreto-Lei n.º 38/84, que dizia respeito à fixação de preços de combustíveis (o que a Portaria em parte faz).

## XI

Deste modo, a Portaria 99/87 é, no tocante ao ISP e especialmente quanto à determinação do imposto - que é matéria de incidência - notoriamente ilegal (ou, noutra linha de pensamento, inconstitucional).

## XII

Assim sendo, o imposto aplicado à recorrente não tem base legal legítima pois não havia regras de lei para liquidação e cobrança, tanto bastando para dar provimento ao presente recurso.

Quando assim não fosse,

## XIII

O artigo 41.º da Lei 9/86 padece de inconstitucionalidade e por mais de um motivo.



## XIV

É inconstitucional quanto à taxa, porque fixada em abstracto, não fixando os elementos para a sua determinação em concreto.

Tais elementos eram ao mesmo tempo fixados por despachos normativos anteriores à Lei e mais tarde nos termos da acima citada Portaria 99/87.

Viola pois o n.º 2 do artigo 106.º da Constituição.

## XV

É inconstitucional porque não determina a incidência do imposto, nomeadamente quem e o que está sujeito a imposto.

Com o que viola o n.º 2 do artigo 106.º.

## XVI

É inconstitucional ainda porque não estabelece regras quanto à liquidação, nem quem tem competência para ela - assim violando o n.º 3 do mesmo artigo 106.º.

## XVII

Alguns destes elementos vieram a ser postos em forma de lei pelo Decreto-Lei n.º 292/87, de 30 de Julho.

Sem entrar na discussão da validade deste diploma, por irrelevante, ressalta-se apenas que ele é posterior aos factos em causa nos presentes autos.

## XVIII

Quando, por hipótese, se viesse a aceitar como válida a Lei do ISP, o que se julga não ter cabimento, ainda a recorrente não seria passível de imposto por notoriamente não ter aplicação no caso de consumo próprio, por nesse caso não haver venda, esta essencial à determinação do imposto.

## XIX

Termos em que espera confiadamente o provimento do recurso, revogando-se a douda decisão recorrida, com a consequente anulação da execução fiscal em causa”.

1.2. Contra-alegou o INGA em defesa do julgado.

1.3. A Exm.ª Procuradora-Geral Adjunta junto deste Tribunal emitiu parecer no sentido de que o recurso merece provimento, por considerar haver violação do disposto no artigo 115.º n.º 7 da Constituição, já que a Portaria n.º 99/87 não faz referência expressa à lei habilitante.

1.4. Oficiosamente, foi pelo relator do processo suscitada a incompetência do Tribunal, em razão da hierarquia, por o recurso não versar, exclusivamente, matéria de direito.

1.5. Ouvida sobre esta questão, disse a recorrente que se “em termos estritamente formais e de óptima hermenêutica jurídica se possa concluir pela justeza da consideração da incompetência” do Tribunal, também é certo “que se poderá razoavelmente aceitar que dos julgados das Instâncias resulta que aqueles factos estão, ainda que não expressamente estatuídos como tal, dados como provados, já que neles necessariamente se baseiam os julgados das Instâncias, nomeadamente o da 2.ª Instância declarando-se incompetente”. Conclui que o Tribunal deve julgar-se competente para conhecer do recurso.

1.6. A Exm<sup>a</sup>. Procuradora-Geral Adjunta junto deste Tribunal, a quem foi dada vista do processo, entendeu concordar com a posição do relator, pelas razões expressas no respectivo despacho.

1.7. Os Exm<sup>os</sup>. Adjuntos apuseram os seus vistos.

2. A matéria de facto fixada no Tribunal recorrido é a seguinte:

“a)

a presente execução tem por base certidão de dívida, onde consta que a Soporcel - Sociedade Portuguesa de Celulose, SA, é devedora ao INGA, da quantia de 20.031.980\$00, acrescida de juros de mora vencidos e vincendos ali discriminados, dívida esta correspondente às liquidações efectuadas pela Direcção Geral de Energia, e que se referem ao pagamento de Imposto sobre Produtos Petrolíferos (ISP), criado pelo artº 41º da Lei nº 9/89 de 30-04, pelo fuelóleo despachado para consumo interno daquela empresa, nos meses de Julho e Agosto de 1986, e cujo pagamento não foi voluntariamente, pela devedora, não obstante para tal interpelada”.

3.1. Ao suscitar-se a incompetência do Tribunal, na perspectiva de que o recurso não versaria, exclusivamente, matéria de direito, notou-se que nas conclusões que extrai das suas alegações de recurso alega a recorrente:

“Embora os despachos da importação do fuelóleo feita pela recorrente fossem efectuados em Julho e Agosto de 1986, só em Abril e Maio de 1987 foi a recorrente convidada a pagar ISP a eles relativo” (conclusão IV);

“segundo o INGA, em documento junto aos autos, a “liquidação” foi feita nos termos da Portaria nº 99/87, de 12 de Fevereiro” (conclusão VI);

Por sua vez, a matéria de facto fixada no tribunal recorrido é a seguinte:

“a presente execução tem por base certidão de dívida, onde consta que a Soporcel - Sociedade Portuguesa de Celulose, S.A., é devedora ao INGA, da quantia de 20.031.980\$00, acrescida de juros de mora vencidos ali discriminados, dívida esta correspondente às liquidações efectuadas pela Direcção Geral de Energia, e que se referem ao pagamento de Imposto sobre Produtos Petrolíferos (ISP), criado pelo artº 41º da Lei nº 9/89 de 30-04, pelo fuelóleo despachado para consumo interno daquela empresa, nos meses de Julho e Agosto de 1986, e cujo pagamento não foi voluntariamente, pela devedora, não obstante para tal interpelada”.

Do confronto das conclusões das alegações da recorrente com a matéria de facto estabelecida pela instância resulta que não vem dada como provada a factualidade seguinte, no recurso afirmada pela recorrente:

que só em Abril e Maio de 1987 foi a recorrente convidada a pagar ISP; que, segundo o INGA, em documento junto aos autos, a liquidação foi feita nos termos da Portaria nº 99/87, de 12 de Fevereiro.

3.2. É perante este quadro que se antecipou, e agora se confirma, que o recurso não versa, apenas, matéria de direito.

Nem se diga, como a recorrente, que os factos agora alegados, e não incluídos no probatório, estão, ainda assim, provados, na medida em que neles se baseiam necessariamente os julgados.

Desde logo, a 2ª instância não abordou senão a questão da competência do Tribunal, ou seja, não assentou em qualquer factualidade, limitando-se a cotejar as alegações da recorrente com os factos dados

como provados pela 1.ª instância. Não pode, pois, afirmar-se que o seu julgado se baseia, necessariamente, nos factos alegados no presente recurso.

Acresce que, para estabelecer a competência do Tribunal, tudo o que importa é saber se vêm alegados factos diferentes dos fixados pela 1ª instância, ou por contrários, ou por omissos. E o certo é que a 1ª instância não fixou a factualidade a que se fez referência, mesmo que, porventura, a tenha implicitamente considerado, como quer a recorrente. Para ver se é assim ou não, seria necessário apreciar a sentença recorrida, e esse labor cabe, e cabe só, ao tribunal competente para conhecer do recurso.

Por último: afirmados como estão os apontados factos, que não constam do capítulo da sentença em que se estabeleceu a matéria de facto dada por provada, para concluir pela incompetência deste Tribunal não importa a sua relevância, ou dos juízos valorativos sobre eles construídos. Basta que as conclusões das alegações de recurso incluam matéria de facto não coincidente com a fixada na decisão recorrida para que o recurso não verse, exclusivamente, matéria de direito. E, não versando, exclusivamente, matéria de direito, não é este Tribunal, mas o Tribunal Central Administrativo, o competente para apreciar o recurso - cfr. os artigos 32.º n.º 1 alínea b) e 41.º n.º 1 alínea a) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo, em julgar o Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para apreciar o recurso, por competente ser a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo, ficando a prevalecer esta decisão e do Tribunal Tributário de 2.ª Instância.

Custas a cargo da recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 15.000\$00 e a procuradoria em 40%.

Lihoa, 19 de Janeiro de 2000. — *Baeta Queiroz* (Relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 19 de Janeiro de 2000.

### Assunto:

*Questão de facto, questão de direito. Incompetência hierárquica.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A lei reservou claramente a competência da Secção de Contencioso do STA para as recursos de decisões dos Tribunais de 1ª Instância que versem exclusivamente matéria de direito.*
- 2 — *O Recorrente deve concentrar as razões da sua divergência com o decidido nas conclusões das suas alegações, visto serem elas que fixam o objecto e delimitam o âmbito do recurso, pelo que será da sua análise que se dirá se este versa matéria exclusivamente, ou não.*

- 3 — *Tais conclusões versarão matéria exclusivamente de direito se resumirem a sua divergência com o decidido à interpretação ou aplicação da lei ou à solução dada a qualquer questão jurídica.*
- 4 — *Versarão questão de facto se manifestarem divergência com a questão factual; quer porque se entenda que os factos levados ao probatório não estão provados, quer porque se considere que foram esquecidos factos relevantes, quer porque se defenda que a prova produzida foi insuficiente, quer ainda porque se divirja nas ilações de facto que se devem retirar dos mesmos.*

Recurso n.º 18.302; Recorrente: Rita & Amaral, Ldª.; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Costa Reis.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

1. Rita e Amaral, Lda., deduziu no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Coimbra a presente impugnação contra a liquidação adicional do Imposto Complementar, secção B, referente ao ano de 1986, que lhe foi feita na 1.ª Repartição de Finanças daquela cidade, com fundamento em vícios de forma e de violação de lei.

Explicitando em que se traduziram tais vícios, a Impugnante referiu que aquela liquidação era ilegal porque, por um lado, não fora fundamentada e, por outro, porque a mesma não só não fora efectuada, como devia, no processo de transgressão como, além disso, incidiria sobre rendimentos que realmente não foram obtidos.

Esta impugnação foi julgada totalmente improcedente, por ter sido considerado que a liquidação impugnada estava fundamentada, que esta fora o resultado de uma liquidação adicional efectuada em sede de contribuição industrial e que a sua efectivação só não se fez no processo de transgressão porque este não foi instaurado e não se mostra que essa instauração fosse obrigatória.

Inconformada com tal decisão, a Impugnante recorreu para este Tribunal para o que formulou, entre outras, as seguintes conclusões

3.ª - A Administração Fiscal corrigiu-lhe os valores daquela declaração em consequência de correcções que também lhe fez à declaração mod. 2 de Contribuição Industrial.

4.ª - A Recorrente não concordou com as correcções feitas, em Contribuição Industrial e em Imposto Complementar, e impugnou ambas as liquidações adicionais.

21.ª - Isto porque a Administração Fiscal considerou que o procedimento assumido pela Recorrente consubstanciou infracção tributária, instaurando-lhe o competente processo de transgressão (proc. n.º 96/88).

Não foram apresentadas contra-alegações.

2. A primeira questão que urge resolver é a da competência hierárquica deste Tribunal para conhecer do recurso, visto que, por um lado, das conclusões supratranscritas parece resultar que a Recorrente suscita factos não considerados na douda sentença recorrida e, por outro, esta questão lograr prioridade sobre todas as demais. - art. 3.º da LPTA.

Vejamos, pois.

Dispõe o n.º 4 do art. 21.º do ETAF que “a Secção de Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos Tribunais Tributários de 1.ª Instância”,

logo acrescentando a al. b) do n.º 1 do art. 32º do mesmo diploma que essa Secção só conhecerá dos recursos interpostos dos Tribunais Tributários de 1.ª Instância se os mesmos vierem “com exclusivo fundamento em matéria de direito”.

Por seu turno a al. a) do n.º 1 do art. 41º. do citado normativo estabelece que “compete à Secção de Contencioso Tributário (do Tribunal Central Administrativo) conhecer dos recursos de decisões dos Tribunais Tributários de 1.ª Instância, salvo o disposto na al. b) do n.º 1 do art. 32º”.

Complementar e conjugadamente com tais preceitos dispõe o art. 167 do CPT, que “das decisões dos Tribunais Tributários de 1.ª Instância cabe recurso para a Secção de Contencioso do Tribunal Central Administrativo, salvo se a matéria for exclusivamente de direito, caso em que cabe recurso para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal de Justiça”.

Ou seja, a lei reservou a competência da Secção de Contencioso Tributário do STA para os recursos de decisões dos Tribunais de 1.ª Instância que versassem exclusivamente matéria de direito.

Determinando que nos restantes casos, isto é, sempre que aqueles recursos respeitassem também a questões de facto, que a sua interposição não podia ser feita directamente para o nosso mais Alto Tribunal, devendo antes ser dirigida para Secção de Contencioso do Tribunal Central Administrativo, por a competência para esse julgamento estar aí sediada.

2.1. Deste modo, os recursos dirigidos a este Tribunal, interpostos nos Tribunais de 1.ª Instância, terão de cingir a sua divergência com o julgado “à violação da lei substantiva e à violação da lei de processo”, visto naqueles recursos este Supremo ser um Tribunal de revista e “o erro na apreciação das provas e na fixação dos factos materiais não poder ser objecto do recurso de revista”, pelo que. - vd. n.º 1 e 2 do art. 722º do CPC.

Se assim é, e em ordem a determinar a competência do Tribunal, impõe-se determinar qual o conteúdo da matéria controvertida no recurso, nomeadamente se esta envolve a matéria factual, pois será ela a determinar aquela competência.

O que se alcança através da análise das suas conclusões.

E tais conclusões versarão matéria exclusivamente de direito se resumirem a sua divergência com o decidido à interpretação ou aplicação da lei ou à solução dada a uma qualquer questão jurídica.

Versando matéria de facto se manifestarem discordância com a fixação factual; quer porque se entenda que os factos levados ao probatório não estão provados, quer porque se considere que foram esquecidos factos relevantes, quer porque se defenda que a prova produzida foi insuficiente e que se impunha a realização de mais diligências, quer porque se façam afirmações de facto não contempladas no probatório, quer ainda por que se divirja nas ilações de facto que deles se deve retirar.

Resumindo, pode afirmar-se que para a determinação da competência hierárquica deste Tribunal o que releva é saber se o Recorrente, nas alegações e conclusões do seu recurso, suscita alguma das referidas questões relacionadas com a factualidade fixada na decisão recorrida.

E não o saber se o Tribunal de recurso para resolver a questão que lhe foi posta tem, ou não, necessidade de considerar a factualidade referenciada nas conclusões do recurso, pois que aquele, antes de decidida a questão da sua competência, não pode antecipar a solução dada a este.

E isto porque, tal como se decidiu no Ac. deste Tribunal de 4/5/94, Rec. 17.643, “a competência se afere pelo *quid disputatum*, que não pelo *quid decisum*, é indiferente para o efeito determinar a atendibilidade ou o relevo das afirmações factuais no julgamento do recurso”.

Por isso é que a questão da competência é uma questão prévia que terá de ser decidida abstraindo-se da solução que se tomaria se o Tribunal fosse competente.

3. Confrontando os princípios acabados de expor com a realidade saída dos autos, a conclusão que, de imediato, se retira é a de que o recurso questiona matéria de facto e de que, por isso, este Tribunal é hierarquicamente incompetente para dele conhecer.

A Recorrente sustenta a presente impugnação com os seguintes fundamentos:

- A ausência de fundamentação da liquidação impugnada.
- A inexistência dos proventos que foram considerados pela Administração Fiscal em sede de Contribuição Industrial, pelo que, atenta a sua interligação, não só foi ilegal a liquidação que lhe foi feita nesta sede, como também o é a liquidação que aqui se impugna.
- Erro na forma como se procedeu à liquidação impugnada, já que a haver liquidação esta deveria ter sido feita nos termos do disposto no art. 103º do CIC, isto é, dentro do processo de transgressão, o que não aconteceu.

Todavia tais fundamentos não foram atendidos no julgamento efectuado no Tribunal de 1.ª Instância.

E tendo visto soçobrar essas teses a Recorrente dirige-se a este Tribunal pedindo a revogação desse julgamento, renovando a defesa da bondade da sua argumentação fáctica e jurídica.

Ao fazê-lo emite duas importantes afirmações: por um lado, que teria impugnado a liquidação da referida liquidação de Contribuição Industrial e, por outro, que a Administração Fiscal teria considerado ilegal o comportamento assumido pela Recorrente e, nessa medida, ter-lhe-ia instaurado um processo de transgressão. - vd. conclusões acima transcritas.

Ora tais factos não foram considerados na sentença recorrida, sendo certo até que dela parece decorrer que a Administração Fiscal não levantou qualquer processo de transgressão por ter entendido que a Recorrente não praticou factos que o justificassem.

E a serem verdadeiras tais afirmações, isto é, a provar-se que a Recorrente impugnou judicialmente a liquidação da Contribuição Industrial e a Administração Fiscal intentou aquele processo, tal seria, ou poderia ser, de importância capital para a sorte deste recurso.

Na verdade, a proceder a alegada impugnação de Contribuição Industrial e demonstrada a instauração do mencionado processo, a liquidação sindicada poderia estar irremediavelmente comprometida não só do ponto de vista substancial como formal.

Importa, assim, averiguar da veracidade de tais afirmações, o que pressupõe um novo julgamento da matéria de facto.

Por outro lado, e apesar de o Sr. Juiz *a quo* afirmar que a liquidação impugnada está fundamentada - *configura-se como evidenciadamente revelável que da declaração mod. 6, da nota de rendimentos e da adicional liquidação resultam razões de facto e de direito que nortearam a liquidação efectuada e, mesmo, o modo como se processou* - certo é que não levou ao probatório nenhum facto ou documento donde se possa retirar tal conclusão.

É, assim, evidente que, de acordo com o que acima se referiu, o recurso não versa exclusivamente matéria de direito, pois que nele se

questiona o julgamento da matéria de facto e se não limita a divergência com o decidido à mera interpretação ou aplicação da lei.

Tanto basta para que, de harmonia com as disposições atrás citadas, se possa afirmar ser este Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para o conhecimento deste recurso, e se possa declarar que essa competência cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Termos em que acordam os Juizes deste Tribunal em declará-lo incompetente, em razão da hierarquia, para o julgamento do presente recurso, por essa competência pertencer ao Tribunal Central Administrativo.

Custas pelo Recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 15.000\$00 e a procuradoria em 40%.

Lisboa, 19 de Janeiro de 2000. — *Alberto Costa Reis* (Relator) — *Brandão de Pinho* — *Vitor Meira* — *M. P. Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 19 de Janeiro de 2000.

### Assunto:

*Impugnação judicial de contribuições patronais para a Segurança Social. Interesse em agir.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- I — Em casos de "autoliquidação" de contribuições patronais para a Segurança Social, a atinente impugnação judicial não tem, substancialmente, por objecto um acto tributário que se reputa ilegal e cuja anulação se pretende. Nela o juiz declara o direito do contribuinte à restituição do ilegalmente prestado e condena a Administração Fiscal, compelindo-a ao processamento do respectivo título de anulação.*
- II — Como assim, patente é a necessidade de a impugnante lançar mão do procedimento impugnatório, tendo, pois, interesse em agir.*
- III — A impugnação de receitas parafiscais encontra-se disciplinada no artigo 154º do CPT, donde não consta a exigência de prévia reclamação graciosa.*

Recurso n.º 18.955, em que é Recorrente Ministério Público e Recorrida PEDAGO — Sociedade de Empreendimentos Pedagógicos Ldª, e de que foi Relator o Ex.mo Cons.º Dr. Mendes Pimentel.

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

O Ministério Público recorre da sentença do 2º Juízo do TT de 1ª Instância de Lisboa que, julgando a impugnante PEDAGO - Sociedade de Empreendimentos Pedagógicos, Ldª carecida de interesse em agir, absolveu a Fazenda Pública da instância.

Remata a atinente alegação de recurso com as seguintes conclusões:

- 1.ª A impugnante tinha interesse em agir;

2.ª O acto que aceita a autoliquidação e o pagamento das contribuições patronais para a Previdência é um acto administrativo tributário tácito e é recorrível;

3.ª O artigo 151º, 1, do Código de Processo Tributário apenas se aplica aos tributos cobrados pela D.G.C.I., pelo que não se aplica ao caso vertente;

4.ª A sentença recorrida, ao concluir diferentemente, fez errada interpretação e aplicação da lei, enfermando de erro de direito.

\*

Não houve contra-alegação.

\*

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Logo do intróito da petição inicial se vê que PEDAGO “vem, por este meio, impugnar a liquidação e cobrança do imposto designado por “Contribuições Patronais para a Previdência” criadas pelo Decreto-Lei nº 179/90, de 5 de Junho, exigidas e cobradas, indevidamente, pelo Centro Regional de Segurança Social de Lisboa, cuja impugnação é feita de harmonia com o disposto no artº 5º do CPCI, no artigo 5º, 1, do DL nº 348/80, de 3/IX, e arts. 52º, 1, e 268º, 4, da CRP”.

Tal é feito com fundamento no facto “de o imposto em causa não ser devido, em virtude de a norma pretensamente criadora desse imposto ser inconstitucional e ilegal (...)”.

O tribunal “a quo”, depois de notar que se está perante um caso de autoliquidação, afirma que, em tal situação, a lei - artigo 151º do CPT - exige reclamação prévia, expressa ou tacitamente indeferida.

Sucedo (refere o M.mo Juiz) que a impugnante, depois de aplicar, por sua iniciativa, as normas jurídicas que ora vem questionar, e de realizar espontaneamente a prestação a que se considerou adstrita, não reclamou. Como assim, não se perfila para a instância litígio, pretensão insatisfeita, por isso que a impugnante não se encontra (ainda) carecida de tutela jurisdicional, donde a ausência de interesse em agir, com consequente absolvição da Fazenda Pública da instância.

O recorrente dissente, pois entende que “a impugnante tem todo o interesse em agir. Interesse que é directo, é pessoal e é legítimo”.

Vejamos.

O interesse em agir consiste em o direito do demandante estar carecido de tutela judicial. No dizer do Professor Manuel de Andrade, é o interesse em utilizar a arma judiciária, em recorrer ao processo.

Este pressuposto processual autónomo e inominado (Professor Anselmo de Castro, Lições de Processo Civil, 1964, pág. 809), que deve verificar-se *ex parte actoris*, impõe-se por duas ordens de razões, segundo os doutores Jorge Sousa e Simas Santos, in *Recursos Jurisdicionais em Contencioso Fiscal*, pág. 251.

“Por um lado, o tempo e a actividade dos tribunais só devem ser tomados quando os direitos careçam, efectivamente, de tutela, para defesa da própria utilidade dessa mesma actividade.

Por outro lado, é injusto que, sem necessidade, alguém possa solicitar tutela judiciária, com a consequente imposição à parte contrária dos correspondentes incómodos e ónus”.

Pois bem, *in casu*, estamos, repete-se, ante contribuições patronais para a segurança social, exigidas e cobradas pelo CRSS de Lisboa.



Para o Professor Alberto Xavier, Conceito e Natureza do Acto Tributário, págs. 59, 60, 63 e 65, “neste tipo de situações tributárias, o acto tributário não é a impropriamente chamada autoliquidação, mas a determinação eventual da dívida de imposto praticada pela Administração Financeira no exercício dos seus poderes de fiscalização.

Aqui, “o que se nos depara é muito singelamente uma adequação espontânea e pacífica do destinatário do preceito ao comando legal, através do cumprimento da obrigação que esta lhe impõe, sem que se recorte com autonomia um momento juridicamente autónomo anterior a tal cumprimento”.

Trata-se, pois, não de aplicação do direito, mas de “adequação ou conformação ao direito, que resulta do simples ajustamento da conduta do sujeito a um modelo legal predeterminado e em que o eventual processo lógico que a ela conduziu se revela absolutamente irrelevante”.

Como consequência lógica desta construção, “a verdadeira natureza do processo de impugnação nos casos de autoliquidação não é, portanto, a de um recurso de anulação de acto administrativo ilegal, mas de uma acção declarativa de repetição do indevido”.

O processo, neste caso, “não tem substancialmente por objecto um acto tributário que se reputa ilegal e cuja anulação se pretende”; nele o juiz declara “o direito do contribuinte à restituição do ilegalmente prestado e condena a Administração Fiscal, compelindo-a ao processamento do respectivo título de anulação” (citado Autor, Aspectos Fundamentais do Contencioso Tributário, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, nºs 157-158, pág. 118).

Como assim, patente é a necessidade de a impugnante lançar mão do presente procedimento, em vista do pretendido reembolso das contribuições, ilegais, a seu ver, que satisfaz à Segurança Social.

E nem se diga que ela não reclamou, oportunamente, nos termos do artigo 151º do CPT.

E que, como claramente decorre da inserção e do texto do preceito, e bem nota o Recorrente, ele “aplica-se, apenas, às receitas tributárias cobradas pela D.G.C.I., o que não é o caso das contribuições patronais para a Previdência. Ao impugnante não era possível, sequer, reclamar para o Director Distrital de Finanças, dada a incompetência deste para decidir sobre receitas não arrecadas pela D.G.C.I.”.

E a impugnação das receitas parafiscais encontra-se disciplinada no artigo 154º daquele compêndio adjectivo, donde não consta a exigência de prévia reclamação graciosa.

Segue-se do exposto que mal andou a instância ao abster-se de conhecer do mérito da causa com base na falta do pressuposto processual do interesse em agir.

Termos em que se acorda conceder provimento ao recurso, revogando-se a sentença recorrida, devendo o tribunal “a quo” proferir decisão de mérito, se obstáculo processual diverso do sobredito se não perfilar.

Sem custas.

Lisboa, 19 de Janeiro de 2000. — *Luis Filipe Mendes Pimentel* (Relator) — *Domingos Brandão de Pinho* — *José Joaquim Almeida Lopes*.

## Acórdão de 19 de Janeiro de 2000.

Recurso n.º 22.828, em que é Recorrente Caixa Geral de Depósitos, SA, e Recorrida a Fazenda Pública, e de que foi Relator o Ex.mo Cons.º Dr. Alfredo Madureira.

Em conferência, acordam os Juizes desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Face ao requerido a fls. 241 e atento o disposto no artº 154 do CPE-REF, acordam em ordenar a remessa dos presentes autos ao Tribunal do Comércio de Lisboa, assim ficando prejudicado o conhecimento do objecto do recurso.

Sem custas.

Lisboa, 19 de Janeiro de 2000. — *Alfredo Madureira* (Relator) — Tem voto de conformidade do Ex.mo Senhor Conselheiro Costa Reis, só não o assinando por não estar presente. — *Luís Filipe Mendes Pimentel*. — Fui presente: *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 19 de Janeiro de 2000.

Assunto:

*Questão de facto. Incompetência hierárquica.*

Doutrina que dimana da decisão:

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

Recurso: 22.895; Recorrentes: Porgeste SGPS, SA, e Fazenda Pública; Recorridas: as mesmas; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Vitor Meira.

Acordam na 2.ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

“Pargeste, Sociedade Gestora de Participações Sociais, S. A.” impugnou no Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto a liquidação de emolumentos notariais, no montante de 2.256.000\$00, pedindo a sua anulação.

Após vicissitudes várias, veio a impugnação a ser julgada improcedente pelo M.º Juiz daquele Tribunal.

Inconformada com tal decisão dela interpôs a impugnante recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, pedindo a sua revogação e formulando as seguintes conclusões:

1ª - A falta de informações oficiais não é de molde a acarretar a nulidade do Acórdão do STA de 25 de Junho de 1997 in Rec. 21405, por este não ser um acto que daquelas dependa absolutamente;

2ª - A liquidação de emolumentos de que a recorrente foi alvo está ferida de invalidade, devendo, por isso, ser anulada com todas as consequências;

3ª - Com efeito, o art. 5º da Tabela de Emolumentos do Notariado, na redacção que foi dada pelo D.L. 397/83, de 2 de Novembro, enferma do vício de inconstitucionalidade e/ou de contrariedade ao direito comunitário, ofendendo o nº 2 do art. 106º e a al. i) do nº 1 do art. 168º da Constituição e art. 10º da Directiva 69/335/CEE;

4ª - Tal e o que resulta do facto de, por intermédio do art. 5º da "Tabela de Emolumentos do Notariado" se estabelecerem receitas que, muito embora apresentem uma conexão com um serviço público individualizável, estão manifestamente desligadas, quanto ao seu montante, da actividade desenvolvida pela Administração;

5ª - A escritura pública não é formalidade *ad substantiam* das deliberações sociais de alterações estatutárias - o outorgante limita-se a declarar que a deliberação foi tomada e que ele outorga a escritura legalmente obrigatória, não prestando o notário quaisquer informações, esclarecimentos ou conselhos que possam influenciar os termos do acto;

6ª - A obrigatória intervenção do notário é ditada, por conseguinte, principalmente no interesse geral, em vista ao controlo da legalidade da alteração do contrato de sociedade, pelo que o montante do capital social ou do aumento da respectiva cifra não legitimam a cobrança de emolumentos acrescidos (sendo certo, aliás, que por essa via se beneficiam as sociedades com um património vultuoso mas um capital exíguo, e as operações em que as entradas se destinem prevalentemente à realização de prémios de emissão das acções);

7ª - De qualquer forma, a desproporção entre o tributo e o serviço é tal que se pode dizer que aquele se desligou completamente deste último, tomando-se, em boa verdade, uma receita abstracta - um imposto - sendo certo que a mesma foi estabelecida pelo Governo sem estar habilitado por competente autorização legislativa e que o imposto não obedece à estrutura do imposto sobre as entradas de capital consentido pela Directiva 69/335/CEE;

8ª - Pelo que toca a esta Directiva, concretamente, deve entender-se que não podem legitimar-se ao abrigo do respectivo art. 12º, nº 1, al. e), direitos desprovidos de toda a ligação com o custo do serviço particular ou cujo montante seja calculado não em função do custo da operação de que seja contrapartida, mas em função dos custos globais de funcionamento e de investimento do serviço encarregado da dita operação, conforme já foi decidido pelo Tribunal de Justiça da Comunidade;

9ª - Sempre terá de conceder-se, de resto, em que o art. 5º da Tabela de Emolumentos do Notariado - particularmente no caso concreto da recorrente - cria uma receita pública manifestamente desproporcionada com os custos e a natureza do serviço prestado em troca, com o que quedam violados o princípio da proporcionalidade e o princípio da proibição dos excessos (cfr. nº 2 do art. 266º da Constituição);

10ª - A sentença recorrida violou, pois, por errada interpretação e aplicação, o disposto nos arts. 106º, nº 2, 168º, nº 1, al. 1) e 266º, nº 2, da Lei constitucional 1/92 (aos quais, correspondem, actualmente, os arts. 103º, nº 2, 165º, nº 1, al. 1) e 266º, nº 2 e os arts. 4º, 10º e 12º, nº 1, al. e) da Directiva 69/335/CEE.

Pela Fazenda Pública e pela impugnante foram interpostos também recursos para este Supremo Tribunal Administrativo.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu o seu parecer quanto aos recursos interpostos.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida deu como provada a seguinte matéria de facto:

A) Em 12/4/95, no 1º Cartório Notarial do Porto foi celebrada a escritura pública de aumento de capital da sociedade impugnante.

B) Pela realização daquela escritura foi liquidada à impugnante a quantia de esc. 2.256.000\$00, nos termos do artº 5º da Tabela de Emolumentos do Notariado.

Como se constata das alegações de recurso da impugnante cujas conclusões se transcreveram, pretende-se demonstrar que ocorre uma desproporção entre a receita pública dos emolumentos e os custos do serviço prestado. Tal é particularmente evidente na conclusão 9ª em que vem referido que tal desproporção é manifesta no caso concreto da recorrente. Para saber se existe tal desproporção seria necessário conhecer quais os reais custos do serviço prestado, o que, como se vê do probatório transcrito, dele não consta, sendo que tal determinação da realidade se encontra no domínio factual. A alegação de factos não provados de que se pretendem extrair conclusões jurídicas leva desde logo a que se considere que o recurso não versa exclusivamente matéria de direito.

Ouvida a recorrente Pargeste sobre tal questão, limitou-se a juntar fotocópia de um acórdão deste Tribunal em que foi apreciada a questão de fundo.

Nos termos dos artigos 167º do Código de Processo Tributário e 32 nº 1 alínea b) do ETAF este Supremo Tribunal apenas conhece dos recursos dos tribunais tributários de 1ª instância com exclusivo fundamento em matéria de direito. Conforme este Tribunal tem vindo a decidir em inúmeros acórdãos, na esteira do ensinamento do Prof. Manuel de Andrade de que a competência se afere pelo “*quid disputatum*” e não pelo “*quid decisum*”, para a determinação da competência do tribunal não importa saber se a matéria invocada releva ou não para a decisão do recurso por a questão da competência ter de ser previamente resolvida.

Este Supremo Tribunal tem por isso decidido já em vários acórdãos relativos a esta mesma questão e com alegações e conclusões similares que ocorre a incompetência em razão da hierarquia do Tribunal para conhecer do recurso por tal competência estar atribuída ao Tribunal Central Administrativo. Podem ver-se nomeadamente no sentido que referimos os acórdãos de 6/5/1998 (recurso nº 21152), 25/11/1998 (recurso nº 21126) e 6/10/1999 (recurso nº 23676).

Como atrás referimos foi também interposto recurso pela Fazenda Pública. Como é porém jurisprudência pacífica, a competência do Tribunal Central Administrativo para conhecer de um dos recursos arrasta consigo a competência para conhecer do outro, ainda que este só verse matéria de direito.

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

Custas pela recorrente, fixando em 20.000\$00 a taxa de justiça e em 40% a procuradoria.

Lisboa, 19 de Janeiro de 2000. — *Vitor Manuel Marques Meira* (Relator) — *António Pimpão* — *Brandão de Pinho* — *M. P. Madalena Robalo*.

## Acórdão de 19 de Janeiro de 2000.

### Assunto:

*Triplo grau de jurisdição.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Se quando o processo judicial começou a parte tinha direito a um triplo grau de jurisdição, não pode uma lei posterior reduzir esse direito a um duplo grau de jurisdição. É o princípio da confiança, insito no princípio do Estado de Direito, que impõe essa solução.*

Recurso: 23 151; Recorrente: COMPAL — Companhia Produtora de Conservas Alimentares, SA; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmo Cons. Dr. Almeida Lopes.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Nos presentes autos de recurso jurisdicional para esta STA de sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa (4º Juízo), foi proferido o acórdão de fls. 184 e 185 a negar-lhe provimento.

Inconformada, a recorrente COMPAL — Companhia Produtora de Conservas Alimentares, SA, recorreu e alegou para o Pleno da 2ª Secção deste STA.

Por despacho de fls. 119-v, o Relator não admitiu o recurso, pois o mesmo não encontrava fundamento em qualquer das alíneas do artº 30º do ETAF, pois o acórdão não foi proferido em primeiro grau de jurisdição.

Desse despacho a recorrente levou reclamação ao Exº Presidente do STA, o qual, por douto despacho de fls. 207 e 208, não tomou conhecimento da reclamação, pois a recorrente, em vez de reclamar para o Presidente do STA, deveria ter reclamado para a conferência.

A fl. 216 veio a recorrente arguir o despacho do Exº Presidente de nulo.

Por despacho do Relator, de fl. 218, foi essa reclamação de nulidade indeferida liminarmente, pois o que a reclamação estava era a impugnar a legalidade do despacho do Exº Presidente e não a suscitar uma verdadeira nulidade processual.

Agora, com fundamento no pedido de esclarecimentos desse despacho, vem a recorrente dizer que o Exº Presidente não se pronunciou sobre a reclamação para ele feita, que a sua decisão não é um julgado, que não é verdadeira a tese de que dos despachos se recorre e das nulidades se reclama, que não é claro ter sido invocada uma pretensa ilegalidade e que o indeferimento liminar carece de fundamentação.

A Fazenda não respondeu a este pedido de esclarecimento.

O Dº PGA emitiu douto parecer nos termos do qual se deve convocar a reclamação para o Exº Presidente deste STA em reclamação para a conferência, pois não há trânsito em julgado.

Corridos os vistos, cumpre decidir em conferência.

É de seguir a tese do MºPº segundo a qual se pode e deve convocar uma reclamação para o Exº Presidente deste STA em reclamação para a conferência. O princípio da economia processual e o artº 97º da Lei Geral Tributária, impõem essa solução. Com efeito, nos termos desta

disposição, **ORDENAR-SE-Á A CORRECÇÃO DO PROCESSO QUANDO O MEIO USADO NÃO FOR O ADEQUADO SEGUNDO A LEI.**

Corrigindo o procedimento seguido pela recorrente, e dado não haver ainda caso julgado sobre a questão, convola-se a reclamação para o Ex<sup>o</sup> Presidente em reclamação para a conferência.

Cumpra, então, conhecer da reclamação em conferência.

A recorrente recorreu de uma sentença do tribunal de 1<sup>a</sup> Instância, por entender que o recurso só versava matéria de direito.

Esta Secção conheceu do recurso e proferiu o acórdão de fls. 184 e 185.

Ora, a 2<sup>a</sup> Secção deste STA conheceu em segundo grau de jurisdição, pois a recorrente já tinha visto a sua causa ser julgada uma primeira vez pelo Tribunal Tributário de 1<sup>a</sup> Instância de Lisboa.

Garantido que foi o duplo grau de jurisdição, consagrado na lei (art<sup>o</sup> 32<sup>o</sup>, n<sup>o</sup> 1, al. b), do ETAF), a recorrente já não poderia recorrer de novo, agora para o Pleno da 2<sup>a</sup> Secção deste STA. Com efeito, nos termos do art<sup>o</sup> 30<sup>o</sup>, al. a), do ETAF, só cabe recurso para o Pleno de acórdãos proferidos pela Secção em primeiro grau de jurisdição (redacção da Lei n<sup>o</sup> 11/93, de 6 de Abril). Com esta lei deixou de haver recurso para o Pleno dos acórdãos proferidos pela Secção em segundo grau de jurisdição. O caso da recorrente também não cabe nas restantes alíneas do art<sup>o</sup> 30<sup>o</sup> do ETAF.

Mas a recorrente põe a seguinte questão: para efeitos de direito de recorrer deve-se atender à data em que o processo judicial foi iniciado e não à data em que foi notificada a decisão judicial de que se recorre. Ora, a oposição à execução fiscal foi proposta em 17.9.92 e o acórdão desta Secção, de que a recorrente recorre para o Pleno, foi-lhe notificado em 25.2.99.

Ora, a este respeito tem sido jurisprudência do Tribunal Constitucional que a alteração do regime dos recursos só se aplica aos processos começados após a Lei nova. É o princípio da confiança, insito no princípio do Estado de Direito, que o impõe. Não é a data da decisão recorrida que se deve ter em conta, mas a data em que o processo começou — cfr. acórdão do TC n<sup>o</sup> 287/90, publicado na II Série do Diário da República de 20.2.91.

Se quando o processo começou a recorrente tinha direito a três graus de jurisdição, esse direito não pode ser reduzido a dois graus por força de lei posterior.

Dáí que a redacção dada ao art<sup>o</sup> 30<sup>o</sup> do ETAF pela Lei n<sup>o</sup> 11/93 não se aplique ao caso dos autos.

Assim, procede a reclamação para a conferência.

Nestes termos, acordam em conferência ao juízes deste STA em julgar procedente a reclamação de fls. 202 e 203, em revogar o despacho do relator, de fl. 199-v, devendo os autos voltar ao mesmo para admissão do recurso.

Sem custas.

Lisboa, 19 de Janeiro de 2000. — *José Joaquim Almeida Lopes* (Relator) — *Alfredo Madureira* — *Ernâni Figueiredo*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 19 de Janeiro de 2000.

### Assunto:

*Fundamentos da oposição. Taxatividade. Omissão de pronúncia.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- I — Os fundamentos da oposição à execução fiscal são os taxativamente indicados no artº 286º, nº 1, do CPT;*
- II — Tendo-se invocado fundamentos de oposição diferentes do indicado no artº 286º e tendo o tribunal de 1ª instância decidido não conhecer desses fundamentos, não há nulidade de sentença por omissão de pronúncia;*
- III — Se a dívida exequenda provier de acto administrativo e não de acto tributário, mas tratando-se de dívida de direito público, a execução para pagamento de quantia certa rege-se pelo processo de execução fiscal regulado no Código do Processo Tributário, nos termos do artº 155º do Código do Procedimento Administrativo.*

Recurso: 23 394; Recorrente: António Manuel de Sousa Barros;  
 Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmo Cons. Dr. Almeida Lopes.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

#### 1º Relatório

Com fundamento em inexistência da dívida exequenda e do acto administrativo, em nulidade da citação, em nulidade da execução e da penhora, em inexistência do título executivo, em ilegitimidade da liquidação e em falsidade do título executivo, o contribuinte Dr. ANTÓNIO MANUEL DE SOUSA BARROS, residente na Rua de S. Roque da Lameira, nº 179, Porto, deduziu oposição à execução fiscal que contra si foi promovida para cobrança coerciva da quantia de 821.358\$00 relativa a reposições de vencimento dos anos de 1989 a 1992 pelo Estado.

Por sentença de fls. 115 e seguintes, o Mº Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto julgou a oposição improcedente por ter entendido que o único fundamento legal da oposição era o da falsidade do título executivo — não os restantes — e esse fundamento não procedia.

Não se conformando com esta sentença, dela recorreu o oponente para este STA, pedindo a sua revogação com base nas seguintes e resumidas conclusões:

- a) Houve omissão de pronúncia sobre a inexistência da dívida, a qual não é de natureza fiscal;
- b) Houve omissão de pronúncia sobre a inexistência de acto administrativo subjacente à alegada certidão de dívida;
- c) Houve um acto administrativo do qual foi interposto recurso contencioso para o TAC do Porto;

d) A dívida não se enquadra no âmbito da execução fiscal, nos termos do artº 233º do CPT;

e) Há uma questão prejudicial ocasionada pelo recurso contencioso interposto no TAC do Porto, pelo que devia ser suspensa a instância;

f) Há falsidade do título executivo.

A Fazenda Pública contra-alegou, sustentando a sentença recorrida.

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

Corridos os vistos cumpre decidir a questão de saber se a decisão recorrida deve ser confirmada ou reformada, sendo certo que vêm dados como provados os seguintes factos:

A execução fiscal contra o recorrente foi instaurada com base na certidão de relaxe emitida em 1995 e proveniente de reposições não abatidas nos pagamentos referentes ao processamento indevido de vencimento e subsídios de férias e de Natal de Outubro de 1989 a Junho de 1992, inclusive, no total de 821.358\$00.

#### 2º Fundamentos

Como resulta da matéria de facto dada como provada, a dívida exequenda resulta de reposições que o recorrente tem a fazer ao Estado. Estas reposições são respeitantes às suas remunerações e não têm a natureza fiscal.

Na oposição, o oponente invocou muitos fundamentos para pedir a extinção da execução fiscal.

O Mº Juiz a quo decidiu que a oposição só pode ter algum dos fundamentos indicados no artº 286º do CPT. Ora, como o único dos fundamentos aí indicados que foi invocado pelo oponente foi o da falsidade do título executivo, o Mº Juiz a quo decidiu não conhecer dos fundamentos não indicados no artº 286º do CPT e só conheceu da falsidade do título. Logo, o Mº Juiz a quo decidiu tudo o que tinha a decidir, pois a apreciação dos fundamentos não enunciados no artº 286º do CPT ficou prejudicada precisamente pelo facto de não terem base legal.

Logo, não existe qualquer omissão de pronúncia, e a sentença não é nula a esse título, precisamente pelo facto de o juiz dever decidir todas as questões submetidas à sua apreciação, salvo aquelas cuja decisão esteja prejudicada pela solução dada a outras (artº 66º, nº 2, do CPC). Como o Mº Juiz a quo decidiu não conhecer dos fundamentos que não constam do artº 286º do CPT, esta decisão prejudicou o conhecimento dessas questões. Em rigor, há uma decisão e não a omissão de decisão, pois o Juiz decidiu não conhecer, o que é coisa diferente de não decidir.

Não se discute que a dívida exequenda não tem a natureza de dívida fiscal. Trata-se de uma reposição de remunerações indevidamente recebidas. Mas, por trás da reposição está um acto administrativo do qual o recorrente recorreu contenciosamente para o TAC.

Acontece que as reposições não fiscais são cobradas mediante o processo de execução fiscal, nos termos do artº 233º, nº 1, al. b), do CPT. O processo de execução fiscal serve para cobrar coercivamente dívidas fiscais e dívidas não fiscais. Dito de uma forma mais simples, o processo de execução fiscal serve para cobrar dívidas de direito público, para cobrar coercivamente as receitas do Estado e outras de direito público no âmbito das relações administrativas e fiscais. Nos termos do artº 3, nº 1, do Decreto-Lei nº 241/93, de 8 de Julho, O PROCESSO DE EXECUÇÃO FISCAL PASSA A APLICAR-SE EXCLUSIVAMENTE À COBRANÇA COERCIVA DAS DÍVIDAS AO ESTADO E A OUTRAS PESSOAS DE DIREITO PÚBLICO.



Ora, a dívida exequenda é uma destas dívidas que são cobradas num processo de execução fiscal, pelo que caem pela base todas as considerações feitas pelo recorrente nas suas alegações, quanto a este particular.

Também, nos termos do artº 155º do Código de Procedimento Administrativo, a execução de acto administrativo para pagamento de quantia certa segue o processo regulado no CPT. Foi o que se fez *in casu*.

Se o recorrente interpôs recurso contencioso do acto administrativo por força do qual devem ser pagas as reposições, tem ele ao seu dispor o meio suspensivo da execução fiscal, nos termos do artº 255º do CPT. O que não pode é servir-se da do processo de oposição à execução fiscal para obter esse efeito, pois o processo de oposição é para se pedir a extinção e não a suspensão da execução fiscal.

A única questão que foi decidida expressamente foi a da falsidade do título executivo. E foi bem decidida, pois uma coisa é a falsidade do título e outra, completamente diferente, é a da legalidade da dívida titulada. Não basta ter-se alegado que a certidão atesta como tendo sido praticado pela entidade responsável... acto que na realidade o não foi, pois isso não é alegar factos mas reproduzir as palavras da lei. O que o recorrente fez foi citar as palavras do artº 272º, nº 2, do Código Civil. Nada tem a ver com a alegação de factos materiais e concretos integrantes do conceito de falsidade do título executivo.

Deste modo, não procede qualquer das conclusões do recurso.

### 3º Decisão

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

Custas pelo recorrente, com 50% de procuradoria.

Lisboa, 19 de Janeiro de 2000. — *José Joaquim Almeida Lopes* (Relator) — *Alfredo Madureira* — *Ernani Figueiredo*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 19 de Janeiro de 2000.

### Assunto:

*IRS. Subsídio de compensação a magistrados judiciais.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*O subsídio de compensação atribuído a magistrados judiciais, que não disponham de casa de habitação mobilada, proporcionada pelo Ministério da Justiça, não está sujeita a tributação em sede de IRS.*

Recurso n.º 23.557; Recorrente: Fazenda Pública; Recorridos: Carlos Manuel Maia Rodrigues e mulher; Relator: Juiz Conselheiro Benjamim Silva Rodrigues.

Acordam os juízes desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

A - O relatório.

1. A FAZENDA PÚBLICA recorre da sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra, de 14/6/98, que julgou proce-

dente a impugnação judicial deduzida pelo senhor Juiz Desembargador CARLOS MANUEL MAIA RODRIGUES e mulher, ISABEL MARIA DE CARVALHO CRISTÓVÃO MAIA RODRIGUES, melhor identificados nos autos, contra a liquidação do IRS, do ano de 1996, na parte em que na determinação da sua matéria colectável se incluiu a quantia de 540 000\$00 proveniente do subsídio de compensação que lhe foi abonado nos termos do art.º 29º n.º 2 da Lei n.º 21/85, de 30/7, sob fundamento de que, em síntese, tal abono não era remuneração, benefício ou regalia auferidos pela prestação ou razão do trabalho de magistrado judicial e de que, como tal, não cabia na norma de incidência da al. c) do n.º 3 do art.º 2º do Código de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS).

2. Nas suas alegações de recurso, a recorrente defende, não obstante toda a jurisprudência em sentido contrário deste STA, hoje de forma unânime, que o dito subsídio é «percebido em função do exercício da respectiva função», reveste a natureza remuneratória e que o facto de possibilitar o exercício da respectiva função não lhe retira o carácter de remuneração auferida pela prestação ou em razão da prestação do trabalho, pelo que, conseqüentemente, o mesmo cai dentro da norma de incidência da al. c) do n.º 3 do art.º 2º do CIRS, na formulação dada pela Lei n.º 39-B/94, de 27/12 e a sentença sofre de erro de julgamento ao ter entendido e decidido em sentido contrário.

3. Os recorridos não contra-alegaram.

4. A Ex.ma Procuradora-Geral Adjunta emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, de acordo com a orientação deste Supremo sobre a matéria.

B - A fundamentação.

5. Com os vistos dos senhores juízes adjuntos cumpre decidir.

A questão sob recurso tem sido reiteradamente trazida ao conhecimento deste Supremo Tribunal não obstante a mesma ter tido sempre a solução no sentido em que decidiu a sentença recorrida.

Disso são exemplos, entre muitos, os acórdãos de 13/1/99 e 19/5/99 proferidos, respectivamente, nos processos n.ºs 22 683 e 19 513.

Não existem quaisquer razões para inverter o sentido da interpretação da lei que vem aqui sendo seguido.

C - A decisão.

Por isso, fazendo uso dos poderes conferidos no art.º 705º do C. P. Civil, e pelas razões explanadas no primeiro daqueles acórdãos, do qual se juntará fotocópia certificada a esta decisão, acordam os juízes deste tribunal em negar provimento ao recurso.

Sem custas por delas estar isenta a recorrente.

Lisboa, 19 de Janeiro de 2000. — *Benjamim Rodrigues* (Relator) — *Vitor Meira* — *Costa Reis*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 19 de Janeiro de 2000.

### Assunto:

*Impugnação judicial de liquidação. Pagamento. Prescrição. Inutilidade superveniente da lide.*

### **Doutrina que dimana da decisão:**

*Achando-se paga a quantia liquidada, não cabe falar-se de prescrição da correspondente dívida, pelo que não pode, invocando a prescrição, julgar-se extinta a instância na impugnação judicial daquela liquidação, por inutilidade superveniente da lide.*

Recurso n.º 23.730; Recorrente: António Pereira Leitão; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Baeta de Queiroz.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1.1. ANTÓNIO PEREIRA LEITÃO, residente na Figueira da Foz, recorre do acórdão do Tribunal Central Administrativo que confirmou a sentença do Mm.º Juiz do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Coimbra que julgara improcedente a impugnação da liquidação de imposto profissional.

Formula um prolixo quadro conclusivo (cinquenta e duas conclusões que se alongam além de onze páginas) que encerra com esta síntese:

“(…) por serem inconstitucionais as normas do art.º 1.º do Dec. Lei n.º 98/98, de 22 de Março e o art.º 28.º n.º 1, alínea a) da Lei n.º 2/88, de 26 de Janeiro, que deram nova redacção à alínea a) do § 2.º do art.º 1.º do Código do Imposto Profissional, com base na qual foi feita a liquidação em causa, por violarem os princípios constitucionais da tipicidade e legalidade consagrados nos n.ºs 2 e 3 do art.º 106.º, da igualdade prevista no Art.º 13.º e da justiça do sistema consagrado no art.º 2.º, todos da Constituição da República Portuguesa, bem como por incompetência do autor do acto praticado, violação de lei, preterição de formalidades legais, vício de forma e desvio de poder, como tudo foi aqui demonstrado, é ilegal a liquidação posta em causa e, nessa conformidade, a douda sentença que julgou improcedente a nossa impugnação violou as disposições legais já referidas, pelo que, com estes fundamentos, deve ser alterada, julgando-se procedente tal impugnação, até porque, com a entrada em vigor da Lei Geral Tributária, aprovada pelo Decreto-Lei n.º 398/98, de 17 de Dezembro, o prazo de prescrição das dívidas tributárias passou a ser de oito anos, (cfr. n.º 1 do art.º 48.º da L.G.T.), sendo certo que aos impostos aqui em causa, já abolidos, se aplica o novo prazo de prescrição, conforme o n.º 2 do art.º 5.º do referido Dec. Lei n.º 398/98, pelo que já se encontram prescritos, por terem mais de 8 anos, o que deve acarretar a extinção da instância, que deve ser decretada, por inutilidade superveniente da lide (cfr. alínea e) do art.º 287.º do C.P.C.”.

Termina pedindo se dê provimento ao recurso, “(…) com todas as consequências legais, nomeadamente que a douda sentença em recurso seja revogada (…)”.

1.2. A Fazenda Pública não contra-alegou.

1.3. A solicitação do relator, na sequência de promoção do Exm.º Procurador-Geral-Adjunto, a repartição de finanças competente informou que a dívida emergente da liquidação aqui em causa foi paga em 1990.

1.4. O Exm.º Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal entende que o recurso não merece provimento, “nos termos da reiterada jurisprudência da Secção”, acrescentando que nas conclusões B’, C’, D’,

E', F', Q' e T' se suscitam questões novas que, não sendo de conhecimento oficioso, o Tribunal não deve apreciar.

1.5. Os Exm<sup>os</sup>. Adjuntos tiveram vista dos autos.

2.1. Dá-se aqui por reproduzida a matéria de facto estabelecida no acórdão recorrido (capítulo "II - FUNDAMENTAÇÃO").

3.1. Pretende o recorrente que se decrete a extinção da instância, por inutilidade superveniente da lide, já que, "com a entrada em vigor da Lei Geral Tributária, aprovada pelo Decreto-Lei nº 398/98, de 17 de Dezembro, o prazo de prescrição das dívidas tributárias passou a ser de oito anos (cfr. nº 1 do artº 48º da L.G.T.), sendo certo que aos impostos aqui em causa, já abolidos, se aplica o novo prazo de prescrição, conforme o nº 2 do artº 5º do referido Dec. Lei nº 398/98, pelo que já se encontram prescritos, por terem mais de 8 anos".

Porém, como se fez constar do ponto 1.3. supra, a solicitação do relator, a repartição de finanças competente informou que a dívida emergente da liquidação aqui em causa foi paga em 22 de Fevereiro de 1990.

Ora, quando se paga a dívida correspondente à liquidação impugnada, a obrigação tributária emergente da liquidação extinguiu-se pelo pagamento. E, consistindo o efeito da prescrição na faculdade concedida ao devedor de recusar o cumprimento da prestação (vd. o artigo 304º nº 1 do Código Civil), não pode, aqui, falar-se em prescrição, posto que já houve cumprimento. Não havendo que falar-se em prescrição, a lide continua a ter utilidade para o recorrente, uma vez que, visando a impugnação a anulação do acto tributário de liquidação, só essa anulação possibilitará que lhe seja devolvido o que pagou, cumprindo a obrigação tributária que, afinal, a proceder a impugnação, não existe.

Daí que não haja motivo de extinção da lide, que, assim, deve prosseguir seus termos.

3.2. Diferentemente do que afirma o Exmo. Procurador-Geral Adjunto, para quem o recorrente suscita, no presente recurso, questões novas, não levantadas perante o Tribunal recorrido, as conclusões das alegações do recurso interposto para este Tribunal, ressalvado o acrescento relativo à questão de que acabamos de nos ocupar, consistem na mera e integral repetição, alínea por alínea, palavra por palavra, das que foram formuladas perante o Tribunal Central Administrativo, no recurso ali apresentado da decisão do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Coimbra.

O pedido formulado a final, quer perante aquele Tribunal, quer perante este, é, também, coincidente: que seja revogada a sentença recorrida e anulado o acto tributário impugnado.

Todas as conclusões expressam a discordância do recorrente com o acto de liquidação. Só as conclusões A''), B''), C'') e D'') se referem à actividade jurisdicional, mas sem que envolva qualquer crítica ao acórdão recorrido, antes atingindo "a sentença" que, como se sabe, é o nome dado às decisões finais dos tribunais de 1ª instância.

Quer dizer, o recorrente ignora o acórdão do Tribunal Central Administrativo, procedendo como se ele não tivesse sido prolatado, reeditando os fundamentos expandidos perante aquele Tribunal e por ele apreciados, sem argumentar em contrário da sua decisão.

Pelo exposto, não se impõe que este Tribunal acrescente o que quer que seja ao decidido pelo Tribunal Central Administrativo, com que se concorda.

4. Termos em que, visto o disposto nos artigos 713º n.º 5 e 726º do Código de Processo Civil, se nega provimento ao recurso, pelos fundamentos do acórdão recorrido.

Custas a cargo do recorrente, fixando-se a procuradoria em 40%.

Lisboa, 19 de Janeiro de 2000. — *Baeta Queiroz* (Relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 19 de Janeiro de 2000.

### Assunto:

*Processo judicial de contra-ordenação. Decisões do Tribunal Central Administrativo. Não cabimento de recurso para o STA.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Das decisões do Tribunal Central Administrativo (2ª Secção), proferidas sobre recurso dos tribunais tributários de 1ª instância, em matéria das decisões de aplicação de coimas, não cabe recurso para este tribunal.*

Recurso n.º 23.856; Recorrente: Fazenda Pública; Recorrida: Elo-Publicidade e Artes Gráficas, Ld.º; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Ernâni Figueiredo.

Acordam na 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformado com o acórdão do TCA que considerou contrário à lei o pedido de redução do montante aplicado da coima para o seu mínimo legal com o fundamento de que nesse caso não havia necessidade de fundamentação e negou provimento ao recurso interposto da sentença da 1.ª instância pela Fª Pª, veio estar recorrer, concluindo a sustentar que:

- “as referências feitas na decisão que aplicou e fixou a coima não são meramente conclusivas”, “foram devidamente ponderadas a gravidade objectiva e subjectiva da infracção”, “não existem, na decisão que fixou e aplicou a coima, quaisquer omissões que possam considerar-se abrangidas pelo disposto no art. 195º, al. d) do CPT”;
- pelo que se fez errada avaliação e interpretação dos factos e errada interpretação e aplicação da lei - arts. 190º e 195º do CPT e arts 18º e 29º do RJFNA.

Não houve contra-alegação.

O Exm.º Magistrado do M.º P.º é de parecer que o recurso não merece provimento, conforme jurisprudência.

O acórdão recorrido entendeu que o montante máximo das coimas aplicáveis ou resulta directamente das normas contra-ordenacionais fiscais ou dos arts. 18º e 19º do RJFNA, sendo o art. 190º do CPT definidor dos parâmetros da sua graduação. Na decisão em recurso, a mesma não fez referência aos elementos que contribuíram para a fixação do seu montante, e as referências feitas quanto à culpa e gravida-

de da infracção não se encontravam fundamentadas sendo meramente conclusivas.

A Rte. F.<sup>a</sup> P.<sup>a</sup>, entendia que na falta de fundamentação se devia apenas reduzir o montante da coima aplicado para o mínimo legalmente aplicável, não carecendo por isso, de fundamentação. Não foi todavia este o entendimento do acórdão ora em recurso, pelo que a fundamentação da condenação bem como a motivação do porquê daquele montante teria necessariamente de se aferir de acordo com os critérios legalmente prescritos, o que não sucedeu. O despacho que aplicou a coima não indicou as razões por que entendeu ser a contravenção negligente nem os motivos por que optou por aquele montante.

Uma questão prévia, todavia, se a propósito, a qual é a do esgotamento dos dois graus de jurisdição admitidos pelo art. 223º/1 do CPT no processo judicial de contra-ordenação em que a lide se movimentava sempre na vigência deste diploma.

Na causa houve recurso da decisão administrativa de aplicação da coima para o tribunal tributário de 1.<sup>a</sup> instância e deste para o Tribunal Central Administrativo (2.<sup>a</sup> Secção), que proferiu decisão.

Nesta situação, o referido preceito prescreve não caber recurso das decisões do Tribunal Tributário de 2.<sup>a</sup> Instância, devendo entender-se esta referência como dirigida ao TCA (Secção do Contencioso Tributário), nos termos do art. 109º/2 do ETAF.

Assim, da decisão recorrida não cabe recurso, sendo que a decisão de admissão de recurso não vincula este tribunal (art. 687º/3 e 4 do CPC por força do art. 2º/f) do CPT).

Termos em que se decide não tomar conhecimento do recurso.

Sem custas, por não serem devidas.

Lisboa, 19 de Janeiro de 2000. — *Ernâni Figueiredo* (Relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Alfredo Madureira*. — Fui presente, *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 19 de Janeiro de 2000.

### Assunto:

*Questão de facto. Incompetência hierárquica.*

### Doutrina que dimana da decisão:

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

Recurso n.º 23.916; Recorrente: F. F.C. Indústrias Hoteleiras, Lda.;  
Recorrida: Fazenda Publica; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Vítor Meira.

Acordam na 2.ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

“F.F.C. - Indústrias Hoteleiras Lda.” impugnou no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Coimbra a liquidação de IRC do ano de 1991, pedindo a sua anulação.

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

Inconformada com tal decisão recorreu a impugnante para este Supremo Tribunal Administrativo, formulando as seguintes conclusões:

A - Vem o presente recurso interposto da dita sentença proferida pelo M.º Juiz de Direito do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Coimbra que julgou improcedente a impugnação apresentada pelo ora recorrente.

B - Fundamentou o M.º Juiz do Tribunal *a quo* a sua decisão no facto de a recorrente não ter apresentado reclamação da matéria coleçável nos termos do art.º 84 e ss. do CPT em conformidade com o art.º 136 do mesmo diploma legal.

C - Salvo o devido respeito, tal decisão, e atento o facto de o recorrente ter apresentado reclamação em sede de IVA exactamente com os mesmos fundamentos e que lhe foi parcialmente atendida, é violadora dos art.ºs. 78 da LGT (anteriores 93 e ss. do C.P.T.), 55 e, em consequência, ser atendida a pretensão formulada pela recorrente em sede impugnativa.

A Fazenda Pública contra-alegou defendendo a improcedência do recurso.

O Exmo. Magistrado do Ministério Público emitiu parecer no sentido da incompetência em razão da hierarquia do Tribunal por o recurso não versar exclusivamente matéria de direito.

Ouvida a recorrente sobre tal questão prévia, veio dizer que entendia que o recurso versava exclusivamente matéria de direito por apenas pretender que se apreciasse se “é ou não admissível a impugnação do art.º 136 do CPT sem que haja prévia reclamação nos termos do art.º 84 do CPT”.

Colhidos os vistos legais cumpre decidir.

A sentença recorrida deu como assentes os seguintes factos:

1. A impugnante encontra-se tributada em IRC pela respectiva e indicada Repartição de Finanças, pelo exercício da actividade de “Restaurante Snack” - CAE. 631 100;

2. Na sequência de visita à impugnante efectuada pela Divisão de Prevenção e Inspecção Tributária da Direcção Distrital de Finanças de Coimbra, foi elaborado o mapa de apuramento mod. DC - 22 em 08.11.93, relativo ao exercício do ano de 1991, com vista à liquidação adicional a efectuar nos termos do art.º 77.º do Código do IRC;

3. Com base naquele documento, foi emitida em 15.11.94, pelo Serviço de Administração do Imposto sobre o Rendimento a competente nota de apuramento do rendimento colectável e cálculo do imposto (Liquidação n.º 831.001.9451) da qual consta como data limite de pagamento o dia 16 de Novembro de 1994.

4. Como o pagamento não foi efectuado do imposto até àquela data, foi remetido à respectiva Repartição a competente certidão de Relaxa extraída pela D. S. de Cobrança do IR da DCCI, com base na qual foi instaurado o Processo de Execução Fiscal com o n.º 3824-95/100.319.4, em 19 de Maio de 1995;

5. Circunstancialmente, estando em causa a quantificação efectuada, a impugnante não deduziu reclamação quanto à matéria tributável fixada.

6. Dos autos não resulta que a impugnante haja determinado “lucro” alternativo,

7. Ou que ele seja diferente do apurado.

Logra prioridade de apreciação a questão prévia suscitada.

Nos termos dos artigos 167º do Código de Processo Tributário e 32 nº 1 alínea b) do ETAF este Supremo Tribunal apenas conhece dos recursos dos tribunais tributários de 1.ª instância com exclusivo fundamento em matéria de direito. Conforme este Tribunal tem vindo a decidir em inúmeros acórdãos, na esteira do ensinamento do Prof. Manuel de Andrade, de que a competência se afere pelo “*quid disputatum*” e não pelo “*quid decisum*”, para a determinação da competência do tribunal não importa saber se a matéria invocada releva ou não para a decisão do recurso por a questão da competência ter de ser previamente resolvida.

Nas alegações da recorrente e respectivas conclusões que se transcreveram refere a recorrente, como bem diz o Ministério Público, que apresentou reclamação em sede de IVA com os mesmos fundamentos e que ela lhe foi parcialmente deferida. Ora dos factos dados como provados e que se transcreveram não consta qualquer referência a tal reclamação. Questiona-se pois matéria de facto, sendo, como dissemos, irrelevante nesta fase saber se a mesma tem ou não interesse para a questão jurídica a decidir. Não versando pois o recurso exclusivamente matéria de direito tal determina a incompetência em razão da hierarquia do Tribunal para dele conhecer.

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

Custas pela recorrente, fixando em 20.000\$00 a taxa de justiça e em 40% a procuradoria.

Lisboa, 19 de Janeiro de 2000. — *Vitor Meira* (Relator) — *António Pimpão* — *Brandão de Pinho* — *M. P. Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 19 de Janeiro de 2000.

### Assunto:

*Lei interpretativa. Princípio de confiança. Derrama.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- I — *O artº 28º, nº 7, da Lei nº 10-B/96, de 23 de Março, que considerou interpretativa a lei que não considerou a derrama como um custo fiscal, é verdadeiramente interpretativo;*
- II — *Esse preceito não viola o princípio da confiança insito no princípio do Estado de Direito;*
- III — *O artº 103º, nº 3, da Constituição, que, na revisão constitucional de 1997, veio proibir impostos retroactivos, só se aplica para o futuro e não veio criar inconstitucionalidades supervenientes das leis ordinárias anteriores.*



Recurso n.º 23.946; recorrente: Companhia Portuguesa Rádio Marconi, S. A.; recorrido: Fazenda Pública; relator: Exmo.º Cons.º Dr. Almeida Lopes.

Acordam na Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1.º Relatório

Em 6.9.95 a contribuinte COMPANHIA PORTUGUESA RÁDIO MARCONI, S. A., com sede na Av. Álvaro de Pais, n.º 2, 169, Lisboa, deduziu impugnação judicial contra o acto de indeferimento tácito de uma reclamação graciosa dirigida ao Director Distrital de Finanças de Lisboa, na qual se impugnava o acto de autoliquidação de IRC respeitante ao ano de 1992. Nessa reclamação sustentava-se que a derrama tinha a natureza de custo fiscal, pois não estava incluída no art.º 41.º, n.º 1, al. a), do CIRC, sobre encargos não dedutíveis para efeitos fiscais, e era de considerar custo ou perda nos termos do art.º 23.º n.º 1, al. e), do mesmo diploma.

Por sentença de fls. 54 a 58, de 25.1.99, o M.º Juiz do 2.º Juízo do Tribunal Tributário da 1.ª Instância de Lisboa julgou a oposição improcedente, fundamentalmente pelo facto de o art.º 41.º, n.º 1, al. a), do CIRC, ter sido alterado com efeitos retroactivos pela Lei n.º 10-B/96, de 23 de Março, tendo passado a ter uma redacção que incluía nos encargos não dedutíveis não só o IRC mas quaisquer outros impostos que directa ou indirectamente incidam sobre os lucros. De acordo com o art.º 28, n.º 7, dessa Lei, a nova redacção tinha natureza interpretativa.

Não se conformando com esta sentença, dela recorreu a contribuinte para este STA, pedindo a sua revogação com base nas seguintes conclusões das suas alegações:

1ª) A redacção da alínea a) do n.º 1 do art. 41º do CIRC que vigorava no exercício de 1992 (ao qual se refere a liquidação *sub judice*), preceituava simplesmente que não era custo fiscal o IRC, mas não se fazia qualquer referência à derrama, e esta não cabe no conceito de IRC, nem é um adicional a este imposto.

2ª) E a derrama não é confundível com qualquer dos impostos mencionados nas alíneas a) (antiga redacção), b) e c) do n.º 1 do art. 41º do CIRC, as quais consignam excepções ao preceituado no art. 23º, n.º 1, al. f), do mesmo Código, pelo que são insusceptíveis de aplicação analógica (art. 11º do Código Civil).

3ª) A alteração introduzida no art. 5º da Lei das Finanças Locais (Lei n.º 1/87, de 6.1) pelo Decreto-Lei n.º 470-B/88, de 10.12, consistiu apenas na eliminação dos seus n.ºs 3 e 4, e não teve o significado de a derrama passar a ser configurada como um imposto acessório do IRC, que não é;

4ª) A nova redacção dada à al. a) do n.º 1 do art. 41º do CIRC, pelo n.º 1 do art. 28º da Lei n.º 10-B/96, inova claramente face à sua anterior redacção, ao passar a referir como encargos não dedutíveis para efeitos fiscais, além do IRC, «quaisquer outros impostos que directa ou indirectamente incidam sobre os lucros»;

5ª) A declaração formal do n.º 7 do art. 28º da Lei n.º 10-B/96, de que a nova redacção daquela al. a) do n.º 1 do art. 41º do CIRC tem carácter interpretativo, é contrariada em absoluto pelo significado substancialmente inovador do comando normativo e pela falta de um mínimo de correspondência verbal, ainda que imperfeitamente expresso, do pensamento supostamente interpretado na anterior redacção daquela mesma alínea a);

6ª) O que o legislador veio fazer, com o nº 7 do art. 28º da Lei nº 10-B/96, foi tentar aplicar retroactivamente a norma inovadora da nova redacção da al. a) do nº 1 do art. 41º do CIRC, por forma a que os contribuintes de IRC não pudessem evitar pagar este imposto por valor superior ao que antes podiam, já que lhes era lícito deduzir como custo as derramas, e agora deixaram de o poder fazer;

7ª) Decorre do princípio de irretroactividade das leis, consagrado no art. 12º do Código Civil, que a alteração da al. a) do nº 1 do art. 41º do CIRC, dada pelo nº 1 do art. 28º da Lei nº 10-B/96, não pode ter eficácia retroactiva, devendo ficar ressalvados os efeitos da autoliquidação efectuada na vigência da lei anterior, daí resultando que, no tocante à colecta do IRC do exercício de 1992, a derrama paga pela ora Impugnante deve ser havia como custo fiscal;

8ª) o princípio de não retroactividade das leis fiscais tem hoje consagração absolutamente clara e inequívoca, na sua versão mais irrestrita, no nº 3 do art. 103º da Constituição, na redacção dada pela Lei Constitucional nº 1/97, de 20 de Setembro, abrangendo inclusivamente as leis ditas interpretativas;

9ª) Esta nova redacção do preceito constitucional ora constante do nº 3 do art. 103º tem claro escopo interpretativo e, portanto, efeito retroactivo, ao abrigo do art. 13º, nº 1, do Cód. Civil, o que tem a consequência de colocar sob a sua alçada o nº 7 do art. 28º da Lei nº 10-B/96, a qual é, por conseguinte, inconstitucional;

10ª) Assim, a alteração da al. a) do nº 1 do art. 41º do CIRC, dada pelo nº 1 do art. 28º da Lei nº 10-B/96, ao contrariar o bloco de constitucionalidade posterior (o art. 103º nº 3, na redacção introduzida pela Lei Constitucional nº 1/97), padece de inconstitucionalidade (superveniente) e, por essa razão, deve ser desaplicada dos autos *sub indício* — art. 204.º da C.R.P.

11ª) Tendo a douda Sentença ora recorrida sido proferida em 25.01.1999, portanto em data *posterior* à entrada em vigor da Lei Constitucional nº 1/97, de 25 de Setembro, e da redacção do novo nº 3 do art. 103º da Constituição por esta aprovada, ela deu ao citado preceito do nº 1 do art. 28º da Lei nº 10-B/96 a aplicação de norma inconstitucional;

12ª) Mesmo em face da redacção anterior da CRP seria de sustentar a inconstitucionalidade do nº 7 do art. 28º da Lei nº 10-B/96, porque este preceito, ao desencadear uma efectiva aplicação retroactiva da nova redacção da al. a) do nº 1 do art. 41º do CIRC, dada pelo nº 1 do Art. 28º da Lei nº 10-B/96, viola o *princípio da confiança* insito no *princípio do Estado de Direito democrático*, consagrado no art. 2º da CRP, por conduzir a uma intolerável retroactividade da lei fiscal;

13ª) Além disso, a norma do citado nº 7 do artº 28º da Lei nº 10-B/96 é, ainda, violadora do *princípio de igualdade* (art. 13º, nº 1, da CRP), na medida em que, visando tornar retroactivamente aplicável a nova redacção da al. a) do nº 1 do art. 41.º do CRC, dada pelo nº 1 do mesmo art. 28º, cria necessariamente a possibilidade de ser aplicado um tratamento diferente aos contribuintes, consoante as vicissitudes dos respectivos processos administrativos de liquidação do IRC, muito embora as respectivas situações tributárias se enquadrem no domínio da mesma legislação;

14ª) A douda Sentença recorrida violou os artigos 23º, nº 1, al. f), e 41º nº 1, al. a) (na redacção anterior), ambos do CIRC; e, bem assim, incorreu na violação do vigente nº 3 do art. 103º da Constituição, no vício de aplicação de norma inconstitucional, e na violação dos artigos 2º e 13º, nº 1, da Constituição;

15º) Pelo que deve a dita Sentença ser revogada e concedido provimento à impugnação, pelos fundamentos apontados.

A Fazenda Pública contra-alegou, sustentando a sentença recorrida.

Neste STA, o Dº PGA emitiu douto parecer nos termos do qual se deve negar provimento ao recurso, pois a norma interpretativa não é constitucional.

Corridos os vistos cumpre decidir a questão de saber se a decisão recorrida deve ser confirmada ou reformada, sendo certo que vêm dados como provados os seguintes factos:

1. A impugnante é tributada, em sede de I.R.C., pelos lucros resultantes da actividade de comunicações, tendo, em 28.5.1993, apresentado a declaração de rendimentos modelo 22 de I.R.C., relativa ao exercício de 1992, resultando da autoliquidação efectuada um reembolso no valor de 398.657.198\$00.

2. A declaração aludida em 1. indicou como IRC liquidado o montante de 1.442.220.066\$00 e de derrama 149.767.213\$00, estando na sua base o lucro tributável de 4.160.200.348\$00.

3. Em 24.5.1995, a impugnante deduziu reclamação graciosa contra a autoliquidação em apreço, com fundamento em erro na determinação do lucro tributável, por não haver considerado como custo a derrama supra-identificada.

Esta reclamação não mereceu despacho final e decisório até 6.9.1995, data em que a impugnante apresentou na RF do 8º BF de Lisboa a p.i. que está na base desta impugnação judicial.

## 2º Fundamentos

Estamos a tratar de uma tributação em IRC referente ao exercício de 1992. O problema de direito que vem posto é o de saber se a derrama teria o mesmo tratamento fiscal que o IRC, nos termos do artº 41º, nº 1, al. a), do CIRC, isto é, se em 1992 seria um encargo não dedutível para efeitos fiscais.

Nesse ano de 1992, o artº 41º, nº 1, al. a), do CIRC tinha a seguinte redacção: NÃO SÃO DEDUTÍVEIS PARA EFEITOS DE DETERMINAÇÃO DO LUCRO TRIBUTÁVEL OS SEGUINTE ENCARGOS, MESMO QUANDO CONTABILIZADOS COMO CUSTOS OU PERDAS DE EXERCÍCIO: O IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS SINGULARES (IRC), INCLUINDO AS IMPORTÂNCIAS PAGAS POR RETENÇÃO NA FONTE OU PERDAS DE EXERCÍCIO.

Esta norma deu origem a dúvidas, pois havia quem, com base na letra da lei, dissesse que ela dizia respeito exclusivamente ao IRC, e havia quem dissesse, com base no espírito da lei, que ela se estendia à derrama, como imposto acessório ou dependente (cfr. acórdão de 25.6.98, Procº nº 21844) do IRC. Assim, o acórdão de 1.2.95, Procº nº 16975, deste STA, entendeu-se que a derrama era um custo fiscal, mas no acórdão de 23.9.92, Procº nº 14380 entendeu-se o contrário. O Fisco entendeu sempre que não se tratava de um custo fiscal, como se pode ver pela Circular nº 14/95, de 21 de Abril.

Ora, foi para acabar com estas dúvidas que a Lei nº 10-B/96, de 23 de Março, veio dar nova redacção ao artº 41º, nº 1, cuja al. a) passou a ter a seguinte redacção: NÃO SÃO DEDUTÍVEIS (...) O IRC E QUAISQUER OUTROS IMPOSTOS QUE DIRECTA OU INDIRECTAMENTE INCIDAM SOBRE OS LUCROS.

Com esta nova redacção fica claro que a derrama é um encargo não dedutível. Mas o legislador foi mais longe, pois o artº 28º, nº 7 dessa Lei, prescreveu que A REDACÇÃO DADA NOS TERMOS DO Nº 1

À ALÍNEA A) DO N.º 1 DO ARTIGO 41.º DO CÓDIGO DO IRC TEM NATUREZA INTERPRETATIVA.

Ora, se a nova redacção tem natureza interpretativa, ela integra-se na lei interpretada, nos termos do art.º 13.º, n.º I, do Código Civil.

A recorrente diz que a Lei nova é inovadora e não interpretativa. Mas se ela for interpretativa, então é inconstitucional por violação do art.º 103.º, n.º 3, da Constituição, na redacção dada pela revisão constitucional de 1997.

Vejamos se a lei é de facto verdadeiramente interpretativa ou se só formalmente é interpretativa.

Vem-se entendendo que uma lei é verdadeiramente interpretativa quando a solução do direito anterior é controvertida ou pelo menos incerta e quando a solução definida pela Lei nova se situe dentro dos quadros da controvérsia e seja tal que o julgador ou o intérprete a ela pudessem chegar sem ultrapassar os limites impostos à interpretação ou aplicação das leis (cfr. Prof. BAPTISTA MACHADO, Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador, pág. 247).

Ora, tendo este STA chegado, antes da Lei nova, à mesma solução que veio a ser consagrada nela, temos de concluir que a Lei nova é mesmo interpretativa, independentemente de o legislador dizer que ela tem essa natureza.

Passemos ao segundo problema, o da inconstitucionalidade.

Até à revisão constitucional de 1997, o art.º 103.º, n.º 3, da Constituição não proibia a retroactividade das leis fiscais, como se pode ver pelo acórdão do Tribunal Constitucional n.º 275/98, publicado no BMJ n.º 475-174. Mas se essa retroactividade fosse irrazoável ou intolerável, então havia violação do princípio da confiança legítima insito no princípio do Estado de Direito (ac. do TC n.º 11/83), publicado na I Série do DR de 20.10.83). Após a revisão constitucional de 1997, o art.º 103.º, n.º 3, da CR passou a proibir a retroactividade das leis fiscais, mas esta nova redacção é inovadora e não interpretativa. Daí que não haja inconstitucionalidade superveniente das normas fiscais retroactivas anteriores (ac. n.º 275/98 do TC). Logo, a nova redacção do art.º 41.º, n.º 1, al. a) do CIRC rege-se, para estes efeitos, pela redacção anterior do art.º 103.º da CR (tempus regit actum).

Questão diferente é da lei interpretativa e sua conformação com o princípio (tempus regit actum). Se a lei for verdadeiramente interpretativa, não se pergunta se ela é retroactiva, pois tudo se passa como se a lei interpretada já dissesse o que veio dizer a lei interpretativa (ac. deste STA de 19.11.98, AD 450/745).

Ora, o art.º 28.º, n.º 7, da Lei n.º 10-B/96, não sofre de inconstitucionalidade, como se decidiu no ac. n.º 275/98, do TC, publicado na II Série do DR de 24.11.98, aí se tendo decidido que a retroactividade da lei tributária não choca a consciência jurídica nem frustra as expectativas fundadas dos contribuintes se o encargo se não mostrar desproporcionado para o contribuinte e se tal encargo aparecia aos olhos do contribuinte como verosímil ou mesmo como provável. Mais se decidiu que a retroactividade de uma lei interpretativa não viola de forma intolerável ou chocante as expectativas do contribuinte.

Por todas estas razões, a sentença recorrida está conforme ao direito.

### 3.ª Decisão

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

Custas pela recorrente, com 50% da procuradoria.

Lisboa, 19 de Janeiro de 2000. — Almeida Lopes (Relator) — Alfredo Madureira — Ernani Figueiredo. — Fui presente, António Mota Salgado.

## Acórdão de 19 de Janeiro de 2000.

### Assunto:

*Recurso per saltum. Matéria de facto. Incompetência, em razão da hierarquia, do S.T.A. Competência do T.C.A.*

### Doutrina que dimana da decisão:

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

Recurso n.º 24.105, em que é Recorrente Clube Oriental de Lisboa e Recorrida a Fazenda Pública, e de que foi Relator o Ex.º Cons.º Dr. Fonseca Limão.

O Clube Oriental de Lisboa, não se conformando com a sentença do M.º Juiz do T.T. de 1.ª Instância de Lisboa, que lhe negou provimento ao recurso que havia interposto de decisão aplicativa de coima, proferida pelo Director Distrital de Finanças de Lisboa, daquela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação de um quadro conclusivo onde, para além do mais, afirma:

"O recorrente atravessa uma situação económica precária, não tirando qualquer benefício económico do pagamento tardio, pelo que deverão ser consideradas todas as atenuantes aplicáveis na determinação da medida da coima, corrigindo-se o montante da coima aplicado" (conclusão 4ª).

A propósito desta conclusão, o Ex.º Magistrado do M.º P.º, junto deste S.T.A., foi de parecer que nela se afirmam factos, de que se pretende extrair consequências jurídicas, não estabelecidos na decisão recorrida, vindo a concluir, assim, pela incompetência deste S.T.A. para conhecer do recurso.

Notificadas as partes para se pronunciarem sobre esta questão, nada disseram.

\*

Corridos os vistos, cumpre decidir, começando por apreciar a questão da competência deste S.T.A. pois que logra prioridade de conhecimento.

Confrontada a conclusão atrás referida com a peça recorrida, desde logo resulta que nesta nada se estabeleceu quanto à precária situação económica do recorrente.

Ora, a questão de saber se tal situação económica era ou não precária logra enquadramento no domínio factual, pois que se trata de captar uma ocorrência da vida real que em nada se prende com a interpretação e aplicação da Lei.

Significa isto que o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito, o que, face ao disposto nos art.ºs 223º n.º 2 do C.P. Tributário, 21º n.º 4 e 32º n.º 1 al. b) do E.T.A.F. determina a incompetência deste S.T.A. para dele conhecer.

Por outro lado e uma vez que o recurso tem por fundamento matéria de facto e de direito é competente para o apreciar, nos termos dos

art's 223º nº 1 do C.P.T., 39º e 41º nº 1 al. a) do E.T.A.F., o Tribunal Central Administrativo.

Termos em que se acorda em declarar este S.T.A. incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso e competente, para tanto, o Tribunal Central Administrativo, pela Secção do Contencioso Tributário.

Custas pelo recorrente, fixando-se o imposto de justiça em 15.000\$00 (quinze mil escudos) e a procuradoria em 40%.

Lisboa, 19 de Janeiro de 2000. — *João Plácido da Fonseca Limão* (Relator) — *Luís Filipe Mendes Pimentel* — *Jorge Manuel Lopes de Sousa*. — Fui presente: *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 19 de Janeiro de 2000.

### Assunto:

*IRC. Custo fiscal. Derrama. Aplicação do art. 41º/1/a) do CIRC, na redacção da Lei 10-B/96, de 23.3. Lei interpretativa. Retroactividade. Não inconstitucionalidade.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A derrama, imposto acessório do imposto principal IRC, não é de considerar custo fiscal, dedutível na matéria colectável do IRC do ano de 1993.*
- 2 — *O art. 28º/7 da Lei 10-B/96 ao corresponder ao escopo das leis interpretativas, visando resolver uma questão que se prende com a certeza e igualdade na aplicação da lei, não viola os princípios da confiança, insito no princípio do Estado de Direito democrático, consagrado no art. 2º da CR, e o da igualdade do art. 13º/1 da mesma lei fundamental.*

Recurso n.º 24.122; Recorrente: Companhia Portuguesa Rádio Marconi, SA; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exm.º Cons.º Dr. Ernâni Figueiredo.

Acordam na 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformada com a sentença do TT 1ª Instância de Lisboa que julgou improcedente a impugnação deduzida contra a autoliquidação do IRC, referente ao exercício de 1993, veio a impugnante Companhia Portuguesa Rádio Marconi, SA, recorrer, concluindo a sustentar entre outros considerandos que:

- “a redacção do art. 41º/1 al. a) do CIRC que vigorava no exercício de 1993, preceituava simplesmente que não era custo fiscal o IRC, mas não fazia qualquer referência à derrama, e esta não cabe no conceito de IRC, nem é adicional a este imposto”;

- a derrama não é confundível com qualquer imposto mencionado nas alíneas do referido art. 41º e a alteração introduzida no art. 5º da Lei nº 1/87, de 06/01 dada pelo DL nº 470-B/88, de 10.12, não teve o significado de a derrama passar a ser configurada como um imposto acessório do IRC, que não é;

- a nova redacção do art. 41º/1 al. a) do CIRC, dada pelo art. 28º da Lei 10-B/96, é inovadora e não tem carácter interpretativo, o que o legislador veio fazer, no nº 7 deste artigo, foi tentar aplicar retroactivamente a norma inovadora;

- o princípio da não retroactividade das leis fiscais tem hoje consagração no art. 103º/3 da CRP - redacção dada pela Lei Constitucional nº 1/97, de 20.09 - preceito interpretativo e com efeito retroactivo, o qual abrange o referido art. 28º/7, o qual padece de inconstitucionalidade, devendo ser desapplicado dos autos *sub judicio* - art. 204ºCRP;

- a aplicação retroactiva da nova redacção do art. 41º/1 al. a) do CIRC, desencadeada pelo art. 28º/7, viola o princípio da confiança - consagrado no art. 2ºCRP - e é violadora do princípio da igualdade - art. 13º/1 CRP - cria a possibilidade de ser aplicado um tratamento diferente aos contribuintes;

- a sentença recorrida violou os arts. 23º/1, al. f) e 41º/1, al. a) CIRC (na redacção anterior), art. 103º/3 CRP, incorreu no vício de aplicação de norma inconstitucional e na violação dos arts. 2º e 13º/1 da CRP.

Contra-alegou a FªPª a sustentar que constitui jurisprudência "a natureza interpretativa atribuída à alteração do art. 41º/1 al. a) do CIRC, implica que a derrama entra na proibição da dedutibilidade estabelecida na mesma alínea a)".

Quanto à alegada inconstitucionalidade, o TConstitucional já se pronunciou no sentido da não inconstitucionalidade.

O ExmºMagistrado do MªPª é de parecer que o recurso não merece provimento, conforme jurisprudência.

Cumpre apreciar.

Face à não impugnação e a não haver lugar à alteração da matéria de facto no tribunal recorrido, dá-se a mesma como assente por efeito da remissão imposta nos arts. 713º/6, 726º, 749º e 762º/1 do CPC.

Vem controvertido se a quantia paga a título de derrama no ano de 1993 é de deduzir como custo ou perda da matéria colectável daquele período de tributação em IRC.

O lucro tributável deste imposto consiste na soma algébrica do resultado líquido do exercício e das variações patrimoniais realizadas e que não se reflectam naquele resultado, considerando-se custos ou perdas para o efeito, entre outros, os encargos fiscais e parafiscais, dos quais se excluem o "imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, a colecta da contribuição autárquica dedutível e os impostos e quaisquer outros encargos que incidam sobre terceiros que a empresa não esteja legalmente autorizada a suportar", (arts. 17º, 23º/f, 74º e redacção inicial do 41º do CIRC).

Do exame literal deste elenco de impostos indedutíveis resulta que nele se não inclui a derrama, que é um tipo de imposto demarcável do IRC, quer no aspecto estritamente jurídico, quer no económico-financeiro.

O IRC é um imposto estadual, em que o sujeito activo é o Estado, enquanto a derrama é um imposto local cujo sujeito activo é a autarquia local, cobrado na área do respectivo município, que só pode "ser lançado para acorrer ao financiamento de investimentos ou de contratos de reequilíbrio financeiro (nº 2 do art. 5º da Lei das Finanças Locais- Lei 1/87, de 6.1, com a redacção dada pelo art. 1º do DL 470-B/88, de 19.12). Certo que entre os dois, na medida em que a derrama é calculada sobre a colecta do IRC (nº 1 do referido art. 5º da Lei das Finanças Locais) e só é devida quando seja devido em concreto aquele imposto, se verifica uma relação de acessoriedade do imposto que

acresce, a derrama, ao imposto que é acrescido, o IRC (1), mas daí não se segue que o tipo legal tributário não se diferencie pelas suas características de modo a receber da lei que os nomeia a designação técnico-jurídica que a cada um corresponde.

A lei apenas nomeou na redacção inicial o IRC, que não a derrama, nas na redacção dada pela Lei 10-B/96, de 23.3. veio acrescentar ao elenco dos impostos indedutíveis “quaisquer outros impostos que directa ou indirectamente incidam sobre os lucros”, entre os quais caberá a derrama, que tem a “natureza de imposto sobre rendimento” (2).

Essa dita lei (art. 28º/7) veio prescrever que a “redacção dada nos termos do nº 1 do art. 41º do CIRC tem natureza interpretativa, o que configura uma auto-interpretação autêntica (3), que corresponde à lei interpretativa por natureza ou matéria (4) na medida em que a lei interpretada foi objecto de interpretações plúrimas deste STA :- uma no sentido de que a derrama não é custo fiscal (5), outra no sentido contrário (6).

Sendo a interpretação legal a que atendeu à melhor caracterização do fenómeno económico-financeiro que se traduziria na indedutibilidade de imposto que, tal como o IRC, não intervém causalmente na realização dos proveitos ou na manutenção da fonte produtora antes se comportando como a extracção de uma fatia ao próprio rendimento.

Assim, aquela lei interpretativa “integra-se na lei interpretanda” - art. 13º do CCivil-, com ressalva do caso julgado, retroagindo os seus efeitos à data da entrada em vigor do IRC, tudo se passando como a nova redacção de 96 já vigorasse ao tempo (1993) relativamente ao qual se procedeu à autoliquidação impugnada, que não sofre do vício que a Rte lhe imputa por a derrama *in casu* não ser dedutível como custo à matéria colectável em IRC.

Como vai considerado, o referido art. 28º/7, ao visar sanar o diferendo jurisprudencial, que não inovar na matéria, corresponde ao escopo das leis interpretativas, pelo que não assume o carácter inovatório que a Rte lhe aponta quando o diz visar tornar retroactivamente aplicável a nova redacção da al. a) do nº 1 do art. 41º do CIRC e violar com isso os princípios da confiança, insito no princípio do Estado de Direito democrático, consagrado no art. 2º da CR, e o da igualdade do art. 13º/1 do mesma lei fundamental.

Quando assim é, quando o legislador visa resolver com uma lei interpretativa uma questão que se prende com a **certeza e a igualdade** na aplicação da lei, que alicerças outrossim, aqueles ditos princípios, logra liberdade de conformação com a Constituição desde que se não afaste do escopo interpretativo e se limite a fixar um dos sentidos da lei que vinha sendo jurisprudencialmente sustentado como ocorreu *in casu* (7).

Não sendo, por isso, inconstitucional o referido preceito.

Não enfermando dos vícios apontados a autoliquidação impugnada. Termos em que se nega provimento ao recurso.

Custas pela recorrente, com procuradoria em 50%.

Lisboa, 19 de Janeiro de 2000. — *Ernâni Figueiredo* (Relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Alfredo Madureira*. — Fui presente, *António Moita Salgado*.

(1) Cf. Sá Gomes, *Manual de Direito Fiscal*, I, p. 135 e 305.

(2) Cf. Rogério Ferreira, em “A derrama é ou não custo fiscal?” em CTF 378/12.

(3) Cf. Baptista Machado, *Sobre a Aplicação no Tempo do Novo código Civil*, 1968, p. 285.

(4) Cf. Sá Gomes, *ob. cit.* II, p. 334.

(5) Ac. de 23.9.92, rec. 14 380.

(6) Acs. de 1.2.95, em CTF/308 e de 4.12.96, rec. 20 773.

(7) Neste sentido, cf. Ac do TConstitucional n.º 275/99, em DR II, de 24.11.98, p. 16.684 e deste tribunal, de 25.6.97, rec. 21268.



## Acórdão de 19 de Janeiro de 2000.

### Assunto:

*Dívidas à CGD. Prescrição.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*A eventual prescrição de dívidas à CGD resultantes de contrato de mútuo celebrado entre esta e o executado não é de conhecimento oficioso nos termos do art.º 303º do C.Civil.*

Recurso n.º 24.129; Recorrente: José Abreu de Oliveira; Recorrida: Caixa Geral de Depósitos, SA; Relator: Exm.º Cons.º Dr. António Pimpão.

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

1. José Abreu de Oliveira recorre do acórdão que, no Tribunal Central Administrativo, negando provimento ao recurso, confirmou a sentença recorrida.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1- Se a execução fiscal não tiver sido precedida de acto de liquidação com lugar à reclamação graciosa e ao processo judicial tributário, admite então como fundamentos da oposição não só os previstos no art. 286º n.º 1 do CPT como ainda quaisquer outros que seria lícito deduzir como defesa no processo de declaração.

2- E na ausência da norma reguladora da autuação e processamento das diversas questões a deduzir que o meio próprio seja o da oposição, uma vez que segundo o art. 273º n.º 1 do CPT, ao devedor citado apenas assiste, além do pagamento em prestações ou da dação em pagamento, a dedução de oposição.

3- O acórdão recorrido ao decidir não conhecer das questões fundamento da oposição por esta ser meio (e instância) impróprios não especificou dos fundamentos de direito que justificam a decisão, violando o disposto no art. 668º n.º 1 al. b) do CPC, violando também o disposto nos arts. 815º n.º 1. do CPC *ex vi*. do art. 2º al. f) do CPT e ainda o disposto nos art. 49º (a execução foi introduzida directamente no Tribunal Tributário) e art. 273º n.º 1 do CPT, e à cautela os arts. 12º n.º 3 e 103º da Lei Geral Tributária.

4- A nota de débito dada à execução como título executivo não é o documento previsto no contrato de empréstimo e por outro lado não contém a menção da entidade competente para extrair o título executivo, nem a rubrica (assinatura) nele aposta se encontra devidamente autenticada.

5- E assim que o título se encontre ferido de nulidade insuprível atento o disposto no art. 249º n.º 1. al. a), e art. 251º n.º 1. al. b) do CPT.

6- A execução dos presentes autos foi solicitada ao M. P. ; porém o mesmo não introduziu o feito em juízo, tendo-se iniciado o processo por despacho/iniciativa do juiz.

7- Assim, que o douto acórdão recorrido ao considerar que não existiu usurpação da acção penal, tenha violado o disposto no art. 3º do Decreto 16899 de 27 de Maio de 1929 *ex vi* do art. 18º n.º 1 do D. L. 630/70 de 31 de Dezembro:

8- A execução dos presentes autos diz respeito a mútuo já assente nos autos como uma questão de direito privado, e foi introduzida perante os Tribunais Fiscais por força do disposto nos arts. 61º nº 1 do D. L. 48953 de 5 de Abril de 1969 e art. 159º do Dec. 694/70 de 31 de Dezembro.

9- Pedindo vénia para transcrever excerto do Voto de Vencido de fls. 58 dos autos, também o recorrente conclui que: "Assim, na parte em que abrange créditos de natureza civil ou comercial, o nº 1 do mencionado art. 61º deixou de vigorar por incompatível com aquele outro do art. 214º 3 do CRP (cfr. art. 7º nº 1 e 2 do CCivil e 207º da CRP).

10- Toda a execução tem subjacente o pressuposto dum processo declarativo para o qual o tribunal (também) é competente.

11- Mais ocorrendo que o processo de execução fiscal tem natureza judicial conforme art. 12º nº 3 e 103º da Lei Geral Tributária.

12- O duto acórdão recorrido declarando a conformidade dos art. 61º nº 1 do D. L. 48953 e do art. 159º do D. L. 694/70 com a CRP violou o disposto nos arts. 207º, 214º nº 3 e 290º da mesma CRP.

13- A dívida exequenda já se encontra prescrita.

14- Deve o acórdão recorrido ser revogado, declarando-se a inconstitucionalidade dos arts. 61º nº 1 do D. L. 48953 de 5 de Abril de 1969 e do art. 159º do Dec. 694/70 de 31 de Dezembro; bem como a procedência da posição em tudo o mais, e em consequência declarada extinta a execução.

A CGD recorrida apresentou contra-alegações que concluiu da forma seguinte:

1ª. Porque as acções executivas se destinam a reparar ou efectivar um direito violado, estão afastadas da previsão legal do art. 214º, nº 3 da C.R.P., porquanto aqui se contemplam as acções que dirimam conditos, o que não é o caso de uma acção executiva, seja comum, seja fiscal;

2ª. Múltiplos arestos dos Tribunais Superiores já se pronunciaram sobre a questão da inconstitucionalidade do art. 61º do DL 48953 e do art. 159º do Regulamento da CGD tendo, de modo uniforme, defendido a sua conformidade face à Lei Fundamental,

3ª. A invocada questão de usurpação de poder por banda do Senhor Juiz do TCI, para além de não fazer parte dos fundamentos aduzidos em sede de Oposição e, por isso, não poder ser agora apreciada, carece de qualquer razão, uma vez que a estrutura do M. P. das Contribuições e Impostos era diversa da actual e já nem sequer existia ao tempo do início da instância executiva;

4ª. A oposição deduzida pelo recorrente nem sequer, devia ter sido recebida porquanto, tendo o mesmo sido citado em 30.10.89 e sendo de 10 dias, ao tempo, o prazo para apresentar Oposição, só veio a apresentá-la em 18.12.89;

5ª. A alegada nulidade do título executivo não é fundamento da Oposição à execução fiscal. Mas ainda que o fosse não estaria ferido de qualquer nulidade porquanto o contrato de empréstimo dos autos constitui título executivo válido, quer à luz da legislação vigente ao tempo da instauração da execução, quer à luz da actual, uma vez que titula um acto que prevê uma obrigação de que a CGD é credora e esta assinado pelo devedor;

6ª. Não se verifica qualquer prescrição da dívida exequenda, questão igualmente não incluída no catálogo de fundamentos invocados em sede de Oposição e questão que sempre implicaria a apreciação de matéria de facto não alegada e, portanto, não passível de apreciação nesta sede de recurso;

7ª. O prazo de prescrição interrompe-se com a citação e não começa a correr enquanto não passar em julgado a decisão que ponha termo ao processo;

8ª. A decisão recorrida deve ser mantida por ter respeitado, avisada e rigorosamente, o direito aplicável, nenhuma disposição tendo sido violada, designadamente as invocadas pelo recorrente.

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

No que respeita às conclusões 1ª, 2ª e 6ª pelos fundamentos constantes da decisão recorrida.

No que respeita à falta de requisitos do título executivo esta não se verifica conforme decorre dos factos dados como provados nas alíneas b, c, c1, c2 e c3 do acórdão recorrido.

2. O acórdão recorrido fixou o seguinte quadro factual:

a) A execução n.º 422/89, então a correr termos neste Juízo, contra os ora oponentes, destina-se à cobrança da dívida de 3.696.582\$00 à Caixa Geral de Depósitos, relativa a capital, juros vencidos e despesas, a que devem acrescer juros vincendos, referentes ao empréstimo para investimento n.º 9043/238061/900, que lhes foi concedido por aquela instituição, mediante contrato celebrado em 4 de Junho de 1985 - doc. de fls. 3 a 9 do processo executivo apenso;

b) A Caixa Geral de Depósitos deu à execução o contrato de empréstimo, com as cláusulas complementares em que pode ler-se «o extracto da conta será o único documento necessário para a exigência ou reclamação de créditos que dela resultar em qualquer processo. Tal extracto será considerado parte integrante do contrato para todos os efeitos legais» - docs. de fls. 6 e segs. do processo executivo apenso;

c) A Caixa deu ainda à execução uma «nota de débito» em que são mencionadas as seguintes importâncias em dívida - doc. de fls. 7 do processo executivo apenso:

c1) «Capital de fls. - 3.196.759\$00»;

c2) «Juros de 20.8.87 a 16.6.88 - 499.748\$00»;

c3) «Portes -75\$00»;

d) Para o oponente deve ser ordenada «a devolução à CGD da documentação apresentada por carência de força executiva»; com fundamento em que «fica-se sem saber qual deles reveste a qualidade ou natureza de título executivo», sendo ainda certo que a «Nota de Débito», «não contém a “menção da entidade competente para extrair o título executivo” nem a rubrica (assinatura) aposta nessa Nota se encontra devidamente autenticada» - art.ºs 8.º e 9.º da petição inicial;

e) Notificada para o efeito, a Caixa Geral de Depósitos não apresentou contestação - fls. 12 e segs. dos presentes autos.

f) Na presente oposição havia sido proferida sentença final em que foi julgada procedente a mesma, por incompetência do Tribunal para a cobrança coerciva da dívida exequenda, por (a) ter subjacente um contrato de direito privado - doc. de fls. 12 v. e segs.;

g) Esta decisão veio a ser revogada, pelo acórdão do STA de 26.4.1983 (transitado), por não se verificar a incompetência absoluta do Tribunal na vertente apreciada, tendo os autos sido remetidos à 1.ª Instância para apreciação dos restantes fundamentos articulados - doc. de fls. 51 e segs.;

h) O documento a certificar a dívida exequenda deu entrada no Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Lisboa em 12.5.1989 - cfr. menção aposta a fls. 2 de execução fiscal;

i) A petição da oposição deu entrada na Repartição de Finanças da Covilhã em 18.12.1989 - cfr. carimbo apostado na mesma a fls. 2.

3. Importa, para uma melhor compreensão e delimitação do objecto do presente recurso, fazer um pequeno enunciado da tramitação destes autos.

Com efeito instaurada a presente opposição questionou-se, na petição inicial, a constitucionalidade dos preceitos que permitiam a execução das dívidas da CGD pelos tribunais tributários, a incompetência do tribunal tributário, o título executivo e o valor dos juros vencidos.

Pela sentença de fls. 45 e segs. foi declarada, pelo Tribunal Tributário de 1.<sup>a</sup> Instância, extinta a execução por incompetência absoluta do mesmo tribunal.

O Ac. deste Tribunal de fls. 51 e segs. revogou aquela sentença e ordenou que fosse proferida nova decisão que conheça dos demais fundamentos da opposição.

Nova sentença foi proferida pelo Tribunal Tributário de 1.<sup>a</sup> Instância (fls. 74 e segs.) que se pronunciou pela constitucionalidade do art.<sup>o</sup> 61.<sup>o</sup> do DL 48.953, de 5-4-69, e 159.<sup>o</sup> do Regulamento da CGD, entendendo que não devia ser devolvida a documentação apresentada à CGD por não carecer a mesma de força executiva e que os juros vencidos referentes ao período de 20/9 a 16/6 de 1988 deviam ser reduzidos ao valor de apenas 24.944\$55.

Desta sentença foi interposto recurso pelo oponente no qual continua a questionar a inconstitucionalidade daqueles preceitos, a incompetência do tribunal tributário de 1.<sup>a</sup> instância, a legalidade da intervenção do MP como parte principal em todos os processos da competência dos tribunais tributários, a usurpação do direito de acção penal e a nulidade ou falta de força do título executivo que nos termos da mesma sentença não se reconduziriam a qualquer dos fundamentos previstos no art.<sup>o</sup> 176.<sup>o</sup> do CPCI e 286.<sup>o</sup> do CPT.

Importa, por isso, apreciar as questões suscitadas pelo recorrente nas conclusões das alegações do recurso dirigido a este tribunal.

Pronunciando-se sobre estas questões, o acórdão recorrido negou provimento ao recurso e confirmou a sentença recorrida.

Entendeu o acórdão recorrido que existe trânsito em julgado sobre a questão da competência em razão da matéria por força do acórdão, de fls. 51 e segs., deste STA.

Acompanha-se este entendimento pelo que não pode tal questão ser reapreciada neste recurso.

Tendo aquele Ac. deste Tribunal entendido ser o Tribunal Tributário competente para a execução que tem por fundamento um contrato de mútuo, ainda que de direito privado, não se encontrando tal matéria excluída da jurisdição administrativa e fiscal, por força do disposto no art.<sup>o</sup> 4.<sup>o</sup>n.<sup>o</sup> 1 f) do ETAF, resta acatar o assim decidido com trânsito em julgado.

Com efeito naquele acórdão depois de se escrever que estando em apreciação a "competência em razão da matéria, do Tribunal Tributário de 1.<sup>a</sup> Instância de Lisboa, para a execução duma dívida à Caixa Geral de Depósitos, proveniente de mútuo celebrado entre aquela e o executado José Abreu Oliveira, oponente e ora recorrido, e outros" concluiu concedendo provimento ao recurso e revogando a sentença recorrida, voltando os autos à instância para que nova decisão seja proferida, em que se conheça dos demais fundamentos da deduzida opposição.

Transitado em julgado o assim decidido resta concluir que é o Tribunal Tributário de 1.<sup>a</sup> Instância competente, em razão da matéria,

para proceder à cobrança coerciva da dívida exequenda pelo processo de execução fiscal apenso:

Entendeu-se necessário reafirmar tal competência nos termos referidos pois que o recorrente continua nas conclusões 8ª 9ª e 10ª a afirmar a revogação do artº 61º do DL 48.953, de 5-4-69, e 159º do Regulamento da CGD pelo artº 214º 3 da CRP.

Sustenta o recorrente, na conclusão 13ª, que a dívida exequenda já se encontra prescrita. Estamos perante matéria nova só suscitada nas alegações do presente recurso para este STA e que, por não ser de conhecimento oficioso, não pode ser apreciada neste recurso.

É jurisprudência corrente que é da essência dos recursos modificar as decisões recorridas e não criar decisões sobre matéria novas não sendo, por isso, permitido invocar nas alegações fundamentos que não tenham sido abordados na decisão corrida (STA 20-1-88, BMJ 373º, 419, STJ 12-6-90, BMJ 398º 481).

Na mesma perspectiva de que o tribunal superior não conhece de questões novas, salvo as de conhecimento oficioso, pronunciou-se este Tribunal em 21-12-94, Rec. 18.145, Ap. DR., p. 2970 e o Pleno da Secção em 6-12-95, Ap. DR, p. 170.

Os recursos têm por objecto as decisões judiciais com as quais não se concorda (art.º 676º do CPCivil e 167º do CPT) devendo das alegações e respectivas conclusões constar os fundamentos porque pede a alteração ou anulação da decisão (nº 1 do já citado artº 690º) pois a alegação de recurso visa questionar a decisão recorrida, pondo em destaque a divergência relativamente ao decidido, sendo essa divergência o fundamento do recurso.

Pretende-se, por isso, com os recursos modificar as decisões recorridas e não criar decisões sobre matéria nova, daí que se entenda que não pode constituir matéria de recurso questão não apreciada no tribunal recorrido, excepto se se tratar de questão de conhecimento oficioso.

É certo que nos termos do artº 259º do CPT “a prescrição será conhecida oficiosamente pelo juiz se o chefe da repartição de finanças não o tiver feito”.

A prescrição era já de conhecimento oficioso nos termos do § 2º e 3º do artº 27º do CPCI.

Contudo este artº 27º do CPCI regulava a “prescrição das contribuições e impostos em dívida ao Estado” reportando-se o artº 34º do CPT à “prescrição da obrigação tributária”.

Na vigência do mencionado artº 27º do CPT havia quem entendesse que este preceito apenas se applicava “às liquidações efectuadas pela Administração Fiscal, regendo, quanto às restantes e na falta de preceito expresso” o C.Civil (cfr. nota 12, p. 148, CPCI, 2ª edição, 1986, Alfredo José de Sousa...).

Conforme escrevem estes mesmos autores CPT, 1991, nota 8, p. 90, em anotação ao artº 34º, este regime de prescrição só é aplicável às “obrigações tributárias” pois que “às obrigações não tributárias susceptíveis de serem cobradas coercivamente em processo de execução fiscal (artº 233º 1b) e nº 2) aplica-se a prescrição do Código Civil (artº 309º e seguintes), salvo disposição de lei especial” pelo que nos parece poderemos acrescentar que no regime da prescrição se deve incluir não só o prazo, o seu início interrupção como ainda o conhecimento oficioso ou não da mesma prescrição.

Com efeito na celebração ou execução de um contrato de empréstimo bancário a CGD não actua revestida de poder ou autoridade, mas nas vestes de empresa bancária, na situação dos - e até em concorrência com os - demais bancos (STA 15-1-97, Rec. 18.785) pelo que não

podemos deixar de concluir que à situação dos autos é aplicável o artº 303º do C. Civil não podendo o tribunal conhecer oficiosamente da prescrição.

Neste sentido parece pronunciar-se este Tribunal quando afirma que no regime processual das execuções fiscais por dívidas à CGD não cabe o esquema prestacional previsto no art. 279º I do CPT (STA 7-2-96, Rec. 19.920).

Tendo o DL 48953, de 5-4-69, instituído a CGD como “uma pessoa colectiva de direito público, dotada de autonomia administrativa e financeira, com património próprio, competindo-lhe o exercício das funções de instituto de crédito do Estado” (artº 1º e 2º daquele DL, entretanto revogado pelo DL 287/93, de 20-8, que a transformou em sociedade anónima de capitais exclusivamente públicos), foi-lhe concedida a faculdade de cobrar coercivamente todas as dívidas de que fosse credora, independentemente da sua origem, natureza ou título, pelo processo executivo fiscal (artº 61º do citado DL, com a redacção que lhe foi dada pelo DL 693/70, de 31-12).

Passaram, por isso, a ser cobradas pela execução fiscal todas as dívidas da CGD ainda que resultantes de relações jurídico-privadas e nomeadamente as inerentes aos contratos de mútuo referentemente aos quais não são aplicáveis as normas de direito material público.

Com efeito não são aplicáveis às dívidas da CGD os preceitos constantes do CPCI e CPT relativos às dívidas tributárias que sejam incompatíveis com a natureza privada das dívidas em execução nos tribunais tributários. Estas dívidas regidas pelo direito civil não perdem a sua natureza de dívidas resultantes de contratos de mútuo pelo facto de serem cobradas pelos tribunais tributários.

Continua o recorrente a questionar a constitucionalidade dos mencionados preceitos normativos a qual foi afirmada pelo acórdão em apreciação louvando-se para o efeito em vasta jurisprudência do Tribunal Constitucional e ainda deste STA.

Entende-se acompanhar tão sedimentada corrente jurisprudencial pois não encontramos argumentação para dela divergir.

Na verdade tais normas não contrariam o disposto no 214º nº 3 da CRP já que as acções executivas não se encontram incluídas nas denominadas “acções e recursos contenciosos que tenham por objecto dirimir os litígios emergentes das relações jurídicas, administrativas e fiscais” pois que na execução em geral e fiscal em particular não se dirime um qualquer conflito pretendendo-se efectivar a reparação do direito violado (cfr. 4º nº 3 do CPC).

Na acção executiva o direito é já certo tornando-se necessário torná-lo efectivo.

Como refere o acórdão recorrido, citando Castro Mendes, as execuções têm por objecto um litígio de pretensão insatisfeita, que não um litígio de pretensão contestada, como acontece nas acções declarativas.

Sendo vasta e corrente, neste sentido, a jurisprudência do Tribunal Constitucional, basta remeter para os numerosos acórdãos citados no aresto aqui em apreciação.

Igualmente se concorda com o decidido no acórdão em apreciação quanto à não inconstitucionalidade orgânica ou formal de tais normas já que tratando-se de direito anterior à Constituição vigente a sua conformidade constitucional deve ser aferida nos termos do artº 299º nº 2 da CRP.

- Estabelece este preceito constitucional que “o direito ordinário anterior à entrada em vigor da Constituição mantém-se, desde que não seja contrário à Constituição ou aos princípios nela consignados”.

Não sendo aquelas normas materialmente inconstitucionais, porque não incompatíveis com a CRP, e porque vigentes na data da entrada em vigor da CRP isto sem necessidade de apurar da sua conformidade ou desconformidade, orgânica ou formal com a ordem constitucional vigente na data da sua criação (Cfr. neste sentido Vital Moreira e Gomes Canotilho, CRP Anotada, 3ª edição, p. 1072).

Todas as restantes questões suscitadas nas conclusões das alegações prendem-se como título executivo já que o recorrente deixou de se referir aos juros não tendo levado esta questão às conclusões das suas alegações sabendo-se que só da matéria levada às conclusões das alegações pode este Tribunal conhecer.

Mesmo a referência à intervenção do MP relaciona-se, ainda, com o envio do título ao mesmo magistrado, a sua introdução em juízo e a sua intervenção processual.

Sobre esta temática o recorrente apenas alegou no artº 8º da petição que dos doc. apresentados pela CGD fica-se sem saber qual deles reveste a qualidade ou natureza de título executivo. Não certamente o ofício 21241, de 12-6-88 de fls. 3, no artº 9º que a nota de débito de fls. 4 não contém a “menção da entidade competente para extrair o título executivo nem a rubrica (assinatura) aposta nessa nota de débito se encontra devidamente autenticada, não contendo igualmente o domicílio do devedor, conforme é exigido no art.º 156º e respectivas als. a) e c) do CPCI”, e no artº 10º que “a falta de tais requisitos determina que o título careça de força executiva”.

Contrariamente ao sustentado pela recorrente da simples leitura de fls. 3 e 4 do processo apenas resulta, sem margem para dúvidas, que a CGD (o ofício de fls. 3 emitido pela Direcção de Assuntos Jurídicos DAJ e a nota de débito de fls. 4 emitido pela Direcção de Crédito à Agricultura e Pescas - SCA - 2, qualquer deles rubricado e autenticados como respectivo selo branco) enviou aquele ofício ao Agente do Ministério Público, nos termos dos preceitos legais invocados, e os documentos para que este promovesse a execução contra o oponente cuja morada expressamente consta de fls. 3.

Com efeito estabelece o mencionado artº 59º que a CGD é representada em juízo pelos agentes do Ministério Público e o artº 61º que a cobrança coerciva de todas as dívidas de que seja credora a Caixa é da competência dos tribunais tributários “servindo de títulos executivos as escrituras, títulos particulares, ... ou qualquer outro documento apresentado pela instituição exequente, incluindo as certidões ou fotocópias autenticadas extraídas dos livros da sua escrita”.

Resta, por isso, concluir que o título executivo é o conjunto dos documentos que acompanham o ofício de fls. 3 e que foram remetidos ao Agente do Ministério Público competente para que, em representação da CGD, instaurasse a correspondente execução que, como tal, foi instaurada.

Acresce que, nos termos do artº 153º do CPCI, aplicável à situação dos autos e não o CPT ou a Lei Geral Tributária, já que o processo executivo, conforme consta de fls. 3, foi distribuído em 15-9-88, sendo de aferir da força executiva do título pela lei que vigorar na data da sua emissão, a execução fiscal terá por base um título que certifique a existência de dívida certa, líquida e exigível.

Este título é aquele a que se refere o mencionado artº 61º e não sofrendo de qualquer vício podia servir de fundamento, como serviu, à execução apensa.

Inexistem, nos termos expostos, motivos para afirmar, tal como a recorrente defende na petição inicial, que o título careça de força executiva.

Acresce que o título executivo, que a CGD remeteu ao Ex.mo Agente do Ministério Público pelo ofício de fls. 3, bem como este foram remetidos a juízo tendo o carimbo da distribuição sido exarado neste ofício.

Bastaria que o título executivo fosse remetido a juízo pelo que o facto de vir acompanhado pelo ofício dirigido ao Ex.mo Agente do Ministério Público não permite concluir, como parece defender o recorrente, que a execução foi solicitada ao M. P. e que o mesmo não introduziu o feito em juízo, tendo-se iniciado o processo por despacho/iniciativa do juiz.

Do exposto resulta que improcedem todas as conclusões do presente recurso.

4. Termos em que se acorda em negar provimento ao presente recurso, confirmando, ainda que por fundamentos não totalmente coincidentes, o acórdão recorrido.

Custas pelo recorrente.

Lisboa, 19 de Janeiro de 2000. — António Pimpão (relator) — Baeta de Queiroz — Lúcio Barbosa. — Fui presente, António Moia Salgado.

## Acórdão de 19 de Janeiro de 2000.

### Assunto:

*Oposição a execução fiscal. Declaração de falência da executada. Sustação. Remessa ao tribunal falimentar.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- I — *A declaração de falência da executada obsta ao prosseguimento da execução fiscal e, bem assim, da oposição que lhe foi deduzida e dela é incidente.*
- II — *Em consequência, deve o STA sustar oposição pendente de recurso e ordenar a sua apensação ao processo executivo e ulterior remessa de ambos ao tribunal falimentar.*

Recurso n.º 24.137, em que é Recorrente SOLIMPA — Sociedade de Limpezas e Encerramentos, Ld.ª e Recorrida a Fazenda Pública, e de que foi Relator o Ex.mo Cons.º Dr. Mendes Pimentel.

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

SOLIMPA - Sociedade de Limpezas e Enceramentos, Ld.ª recorre do acórdão de fls. 70-74 que confirmou sentença do 1º Juízo do TT de 1ª Instância do Porto que julgou improcedente esta oposição pela ora



Ret. deduzida contra a execução fiscal nº 3387-96/101773.0 da RF do 7º Bairro Fiscal do Porto.

A atinente alegação do recurso consta de fls. 81-87.

Contra-alegou a Fazenda Pública, concluindo pela improcedência do recurso.

O EMMP, ante a declaração de falência da executada SOLIMPA, por sentença de 01.VI.1999, transitada (ut officio de fls. 95, do Tribunal de Comércio de Vila Nova de Gaia - 1º Juízo), é de parecer se suste o presente processo de oposição, sendo remetido para apensação ao processo executivo, a sustar nos termos do artigo 264º do CPT.

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Vem assente que contra a oponente foi instaurada a execução fiscal atrás identificada, para cobrança de contribuições em dívida ao CRSS dos anos de 1995 e 1996, no valor global de esc. 39.257.886\$00.

E do documento autêntico de fls. 95 se vê que, por sentença do 1º Juízo do Tribunal de Comércio de Vila Nova de Gaia de um de Junho último, transitada em julgado, SOLIMPA - Sociedade de Limpezas e Enceramentos, Ld.ª viu declarada a sua falência.

Segundo o artigo 264º, 1, do CPT, redacção introduzida pelo DL nº 132/93, de 23/IV, "... declarada a falência, serão sustados os processos de execução fiscal que se encontrem pendentes...".

E nos termos dos nºs 2 e 3 de tal preceito adjectivo, tais processos serão remetidos ao tribunal judicial e apensados ao de falência, onde o Ministério Público reclamará o pagamento dos respectivos créditos pelos meios aí previstos.

Por outro lado, no nº 3 do artigo 154º do Código dos Processos Especiais de Recuperação da Empresa e de Falência se estabelece que "a declaração de falência obsta à instauração ou ao prosseguimento de qualquer acção executiva contra o falido (...)".

Como assim e sendo os presentes autos incidente da execução fiscal, terão, necessariamente, de seguir o destino processual desta - *secundarium principale sequitur*.

Neste sentido, vide o acórdão desta formação de 2 de Junho último, rec. nº 22527.

Termos em que se acorda sustar a presente oposição e ordenar a sua apensação à respectiva execução fiscal e ulterior remessa de ambos os processos ao Tribunal da Falência.

Sem custas.

Lisboa, 19 de Janeiro de 2000. — *Luis Filipe Mendes Pimentel* (Relator) — *José Joaquim Almeida Lopes* — *Jorge Manuel Lopes de Sousa*. — Fui presente: *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 19 de Janeiro de 2000.

### Assunto:

*Emolumentos notariais. Imposição na acção da Directiva 69/335/CEE. Proibição do artº 10º, c), desta Directiva.*

### Doutrina que dimana da decisão:

I — *Os emolumentos notariais cobrados pela celebração de escritura pública de contrato de abertura de crédito e prestação de garantias, a coberto do artº 5º da Tabela de Emolumentos de Notariado, na redacção do DL nº 397/83, de 2/XI, constituem imposição na acção da Directiva 69/335/CEE, do Conselho, de 17/VII/1969, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303/CE, do Conselho, de 10/X/1985.*

II — *Tal é vedado pelo artº 10º, c), da mesma Directiva.*

Recurso n.º: 24 159; Recorrentes: Empreendimentos Imobiliários Colombo, SA, e o Ministério Público; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Exmº Cons. Dr. Mendes Pimentel.

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

EMPREENDIMENTOS IMOBILIÁRIOS COLOMBO, S A, deduziu a presente impugnação judicial contra liquidação de emolumentos notariais no montante de 199 617 770\$00, alegando, em síntese, que ela está ferida de ilegalidade, por enfermar de vício de inconstitucionalidade o artigo 5º da Tabela de Emolumentos do Notariado, na redacção que lhe foi dada pelo DL n.º 397/83, de 2/XI, pois que estabelece um verdadeiro imposto sobre a transacção de imóveis, sem prévia autorização parlamentar e, ainda, cria uma receita pública manifestamente desproporcionada com os custos e a natureza do serviço prestado.

O Mmo Juiz do 2º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa julgou tal impugnação improcedente.

Inconformada, vem até nós a impugnante, culminando a sua alegação de recurso com as seguintes

### CONCLUSÕES

1ª — A liquidação de emolumentos, no montante de 199.617.770\$00, de que a COLOMBO foi alvo está ferida de invalidez, devendo, por isso, ser anulada com todas as consequências.

2ª — Com efeito, ao art. 5º da Tabela de Emolumentos do Notariado, na redacção que lhe foi dada pelo DL n.º 397/83, de 2 de Novembro, enferma do vício de inconstitucionalidade, ofendendo o nº 2 do art. 106º e a al. i) do nº 1 do art. 168º da Constituição;

3ª — Tal é o que resulta do facto de, por intermédio do art. 5º da «Tabela de Emolumentos do Notariado» se estabelecerem receitas que, muito embora apresentem uma conexão com um serviço público individualizável, estão manifestamente desligadas, quanto ao seu montante, da actividade desenvolvida pela Administração;

4ª — A desproporção entre o tributo e o serviço é tal que se pode dizer que aquele se desligou completamente deste último, tornando-se, em boa verdade, uma *receita abstracta*. — um imposto —, sendo certo que a mesma foi estabelecida pelo Governo sem estar habilitado por competente autorização legislativa;

5ª — Quando assim se não entenda, sempre terá de conceder-se que a mesma disposição cria uma receita pública manifestamente desproporcionada com os custos e a natureza do serviço prestado em troca, com o que quedam violados o princípio da proporcionalidade e o princípio da proibição dos excessos (cfr. nº 2 do artº 266º da Constituição).

6ª — Pouco importa que a contrapartida do acto seja proporcional ao «seu valor económico», à «vantagem económica que a prática do acto tem para o utente» (no que se não concede), pois embora se possa de facto atender, na determinação do montante da taxa, ao valor da actividade da Administração, nunca poderá desembocar-se num quantitativo substancialmente superior ao custo da actividade administrativa: «as taxas não devem proporcionar à administração pública quaisquer receitas adicionais».

7ª — O próprio veio a reconhecer o exagero, visto que a nova Tabela de Emolumentos do Notariado, aprovada pela Portaria n.º 996/98, de 25 de Novembro, estipula, no seu art. 22º, n.º 1, que «os emolumentos a cobrar por cada acto não podem exceder a quantia de 15.000.000\$00»: comparece-se esse limite (em todo o caso ainda excessivo), com os 200 mil contos cobrados à COLOMBO).

8ª — A douta sentença recorrida violou, pois, por errada interpretação e aplicação do n.º 2 do art. 106º e da al. i) do n.º 1 do art. 168º da Lei Constitucional 1/92 [aos quais, correspondem, actualmente, os arts. 103º, n.º 2 e 165º, n.º 1 al. l)] e o art. 266º, n.º 2, da CRep.

Também o Ministério Público interpôs para este STA recurso da aludida decisão, sintetizando a atinente alegação nas seguintes

### CONCLUSÕES

1ª) Está em causa no presente processo uma questão de interpretação dos artigos 10º e 12º, n.º 1, da Directiva 69/355/CEE do Conselho, de 17/7/1969;

2ª) O artº 177º do Tratado de Roma impõe aos supremos tribunais dos Estados membros que recorram ao Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias sempre que se levante uma questão de interpretação ou de apreciação ainda não apreciada naquela instância e que implique aplicação do direito comunitário (reenvio prejudicial);

3ª) A instância deve ser suspensa até que o T.J.C.E. se pronuncie sobre as seguintes questões prejudiciais:

I) Se o artº 10º da Directiva 69/355/CEE do Conselho é intocável por um particular nas relações com o Estado, ainda que este a não transpusesse ainda para o ordenamento jurídico interno;

II) Se as operações referidas pelo artº 4º, n.º 3, da mesma Directiva devem considerar-se abrangidas pela proibição consagrada no seu artº 10º, em termos tais que resulte proibida a cobrança, a seu propósito, não só do imposto sobre as entradas de capitais, quando ainda de qualquer outra imposição, qualquer que seja a sua forma;

III) Se os arts 10º e 12º, n.º 1, al. e), da Directiva em causa devem interpretar-se no sentido de que obsta a que os emolumentos devidos ao notário pela consignação em escritura pública (legalmente obrigatória) de deliberações de aumentos de capital ou de alterações estatutárias sejam variáveis em função, respectivamente, do montante do aumento e da cifra do capital, e não em função do custo do serviço prestado;

IV) Se, em caso afirmativo, será admissível, ante o disposto nos arts 10º e 12º, n.º 1, al. e), da aludida Directiva, que o montante dos ditos emolumentos exceda manifesta e desrazoavelmente o custo efectivo do serviço específico prestado.

Por determinação do relator, mostra-se junta aos autos — fls. 254-359 — fotocópia autenticada do acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE) em 29 de Setembro último, sobre questões idênticas às colocadas no presente

recurso da impugnante, equacionadas no reenvio prejudicial operado no processo desta secção nº 21 127.

Notificada tal junção às partes, nada disseram.

Com os vistos legais, cumpre decidir, tendo presente a factualidade fixada pela instância, para que se remete, nos termos do artigo 713º, 6, «*ex vi*» artº 726º, ambos do CPC.

A questão decidida no sobredito recurso é a de saber se a Tabela de Emolumentos a coberto da qual foi efectuada a impugnada liquidação se compagina com a legislação comunitária, *maxime*, com a Directiva 69/355/CEE.

A respeito, entendeu o TJCE que

1) A Directiva 69/355/CEE do Conselho, de 17 de Julho de 1998, relativa aos impostos indirectos que incidem sobre as reuniões de capitais, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303/CEE do Conselho, de 10 de Junho de 1985, deve ser interpretada no sentido de que os emolumentos cobrados para celebração de uma escritura pública de uma operação abrangida pela directiva, no quadro de um sistema que se caracteriza pelo facto de os notários serem funcionários públicos e de os emolumentos serem, em parte, entregues ao Estado para financiamento das missões deste, constituem uma imposição na aceção desta directiva.

2) Os emolumentos devidos pela celebração de uma escritura pública de aumento de capital social e de alteração de denominação social e da sede de uma sociedade de capitais são, quando constituem uma imposição na aceção da Directiva 69/335, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303, em princípio, proibidos por força do artigo 10.º, alínea c), da mesma directiva.

3) Não reveste carácter remuneratório, para efeitos do disposto no artigo 112.º, n.º 1, alínea e), da Directiva 69/335, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303, uma imposição cobrada pela celebração de uma escritura pública de aumento de capital social e de alteração da denominação social e da sede de uma sociedade de capitais, como é o caso dos emolumentos em causa no processo principal, cujo montante aumenta directamente e sem limites na proporção do capital social subscrito.

4) O artigo 10.º da Directiva 69/335, na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303, cria direitos que os particulares podem invocar perante os órgãos jurisdicionais nacionais.

Decorre, pois, desta decisão que é ilegal que por um acto de celebração de escritura se cobrem emolumentos que, em parte, se destinam ao financiamento das missões do Estado, constituindo imposição na aceção da falada Directiva (na redacção que lhe foi dada pela Directiva 85/303/CEE, do Conselho, de 10/X/1985), o que é vedado pelo artigo 10º, alínea c), da mesma Directiva, preceito que cria direitos que os particulares podem invocar perante os órgãos jurisdicionais.

Como assim, mostra-se, clara e definitivamente, esclarecida a questão de fundo discutida na presente impugnação judicial, por isso que a liquidação em foco enferma, efectivamente, das ilegalidades que a impugnante lhe aponta desde a petição inicial.

Destarte, perfilando-se o triunfo da tese da recorrente, a sentença recorrida não pode manter-se na ordem jurídica,

Quanto ao recurso do Ministério Público, a mencionada pronúncia do TJCE prejudica, obviamente, o seu conhecimento.

Por tudo o exposto, acordam:

a) Conceder provimento ao recurso interposto por Empreendimentos Imobiliários Colombo, S A., por isso que, revogando a sentença

recorrida, julgam procedente a presente impugnação judicial, em consequência do que anulam a liquidação impugnada;

b) Não tomar conhecimento do recurso do Ministério Público, porque prejudicado com a junção aos autos de fotocópia autenticada de acórdão do TJCE sobre as questões prejudiciais em referência naquele.

Sem custas.

Lisboa, 19 de Janeiro de 2000. — *Luis Filipe Mendes Pimentel* —  
(Relator) *Almeida Lopes* — *Jorge de Sousa*.

## Acórdão de 19 de Janeiro de 2000.

### Assunto:

*Prescrição de dívida fiscal. Sucessão de prazos prescricionais. Contagem do prazo.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Decorrendo já o prazo prescricional de dívida de impostos, então, de vinte anos, quando entrou em vigor o novo prazo, de dez anos, há que aplicar o n.º 1 do artigo 297.º do Código Civil, contando-se o novo prazo, se for ele o aplicável, só a partir da entrada em vigor da lei que o aprovou, e não a partir do termo inicial do prazo antigo.*

Recurso n.º 24 210 em que é Recorrente Mário Remiro Gonçalves Trigo e Recorrida a Fazenda Publica e de que foi Relator o Exm.º Cons.º Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. MÁRIO RAMIRO GONÇALVES TRIGO, residente no Olival, Vila Nova de Gaia, recorre da sentença da Mm.ª Juíza do 2.º Juízo, 1.ª Secção, do Tribunal Tributário de 1.ª Instância do Porto, que julgou parcialmente improcedente a oposição à execução fiscal, que, inicialmente instaurada contra Tecnogalva, Lda., para cobrança de dívidas de IVA e contribuição industrial, contra si reverteu, como responsável subsidiário.

Formula as seguintes conclusões:

“1.ª

A obrigação tributária prescreve no prazo de 10 anos - n.º 1 do art.º 34.º do C.P.T.

2.ª

Sendo as dívidas exequendas do período de Julho a Dezembro de 1986 e não tendo sido invocada nenhuma causa de interrupção, as dívidas estão prescritas, por desde o início do ano seguinte aos factos tributários (1987) ter decorrido até ao momento mais de 10 anos

3.ª

A prescrição é de conhecimento officioso - art.º 259.º do C.P.T.

4ª

Tendo em conta a prescrição da dívida exequenda, a oposição é de julgar procedente e, em consequência, ordenar-se a extinção da execução, quanto ao imposto de I.V.A. em causa - artº 286ºnº 1 al. d) do C.P.T.

5ª

A decisão proferida violou o disposto no artº 34ºnº 1, 259ºe 268ºnº 1 al. d), todos do C.P.T.”.

1.2. A Fazenda Pública não contra-alegou.

1.3. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal emitiu parecer no sentido do provimento do recurso, por a dívida exequenda estar prescrita.

1.4. Foram colhidos os vistos legais.

2. A sentença recorrida deu como assentes os factos seguintes:

“a)

Foi instaurada execução, em 1/10/87, e até 8/1/96 não foi praticado qualquer acto no processo, por dívida do IVA de Julho a Dezembro de 1986 e 1987, Contribuição Industrial de 1982 no montante global de esc. 3.000.602\$00, contra a “Tecnogalva, Lda.”;

b)

Por auto de diligências verificou-se não ter a executada quaisquer bens penhoráveis e ordenou-se a reversão contra os gerentes;

c)

O oponente na sequência de tal despacho foi citado para execução como responsável subsidiário em 10 de Setembro de 1996;

d)

O oponente era gerente nomeado no período a que respeita a dívida sendo ele responsável pela gestão da sociedade;

e)

Em Dezembro de 1986 o oponente declarou a cessação da actividade da sociedade;

f)

A partir de 1981 começaram a surgir problemas económico-financeiros na empresa que se agravaram nos anos posteriores a 1983;

g)

O oponente era uma pessoa dedicada à actividade da sociedade e empenhada;

h)

Os clientes assumidamente não pagavam, na medida em que o pagamento era feito essencialmente através de letras que os clientes no seu vencimento não amortizavam;

i)

Em Dezembro de 1986 encerrou a sociedade;

j)

O IVA de 1987 foi oficiosamente anulado”.

3.1. Opôs-se o agora recorrente à execução fiscal para cobrança de dívida de contribuição industrial respeitante ao exercício do ano de 1982 e imposto sobre o valor acrescentado (IVA) dos anos de 1986 e 1987.

A oposição teve êxito quanto à dívida de contribuição industrial, que a sentença recorrida julgou extinta pela prescrição; e, no tocante ao IVA de 1987, foi ele oficiosamente anulado (cfr. a alínea j) da matéria de facto fixada).

Está, pois, em causa, apenas a dívida de IVA de 1986, que a sentença julgou não estar prescrita. Ponderou, para tanto, que o prazo prescricional se conta a partir de 1 de Janeiro de 1987, tendo sido interrompido pela instauração da execução, em 1 de Outubro do mesmo ano. E que, apesar de a execução ter estado parada até 8 de Janeiro de 1996 “por causa não imputável ao oponente, mais de um ano o certo é que (...) a prescrição ainda não decorreu”.

O recorrente, ao invés, acompanhado, aliás, pelo Exm<sup>o</sup>. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal, entende que se esgotou o prazo prescricional.

Esta é a única questão a decidir no presente recurso.

3.2. Nos termos do artigo 34<sup>o</sup>.n.ºs 1 e 2 do Código de Processo Tributário (CPT) a obrigação tributária prescreve no prazo de dez anos, que se contam desde o início do ano seguinte àquele em que tiver ocorrido o facto tributário.

No caso, tratando-se de IVA de 1986 (o de 1987, recorde-se, não está em causa), o termo inicial do prazo seria o dia 1 de Janeiro de 1987.

Mas o CPT só em 1 de Julho de 1991 entrou em vigor, por força do artigo 2<sup>o</sup>.n.º 1 do Decreto-Lei n.º 14/91, de 23 de Abril. Antes, vigorava o Código de Processo das Contribuições e Impostos (CPCI), cujo artigo 27<sup>o</sup> estabelecia o prazo de prescrição de vinte anos.

Como o nosso prazo, respeitando a dívida de 1986, já decorria aquando da entrada em vigor do CPT, há que fazer apelo à disposição do artigo 297<sup>o</sup>.n.º 1 do Código Civil (CC). Segundo ela, é aplicável o novo prazo de dez anos, por ser mais curto, mas só se conta a partir da entrada em vigor do CPT, ou seja, de 1 de Julho de 1991, “a não ser que, segundo a lei antiga, falte menos tempo para o prazo se completar”.

Ora, segundo o CPCI, o prazo expirava em vinte anos, dos quais já estavam decorridos, desde 1 de Janeiro de 1987 até 1 de Julho de 1991, quatro anos e seis meses. Faltavam, pois, quinze anos e seis meses. Impõe-se, deste modo, a aplicação do novo prazo que, sendo de dez anos, é menor que o que faltava correr do prazo antigo.

Porém, e diferentemente do que quer o recorrente, o prazo prescricional adoptado pela lei vigente a partir de 1 de Julho de 1991, não começa a correr em 1 de Janeiro de 1987, mas só naquela data - o que significa que ainda se não esgotou.

A Lei nova, ao estabelecer um prazo prescricional menor, aproveitou ao devedor, na exacta medida em que a aplicação do prazo novo o favoreça, isto é, no caso de o que falta correr do prazo antigo seja mais do que a totalidade do novo prazo. Mas não estabelece o artigo 297<sup>o</sup> do

CC mais do que isso, ou seja, não dispõe que se computa no prazo novo o tempo já decorrido desde o termo inicial do prazo antigo.

De outro modo, o credor que se mantivesse inerte, contando com o prazo de prescrição fixado na lei, seria surpreendido com o encurtamento do prazo, porventura já decorrido, da nova lei.

Nem se argumente, como fazem o recorrente e o Exm<sup>o</sup>. Procurador-Geral Adjunto, com a doutrina do acórdão deste Tribunal de 24 de Abril de 1996, tirado no recurso n<sup>o</sup> 20246. Tal doutrina em nada contraria o que acaba de se afirmar.

É certo que esse acórdão, num caso de dívida respeitante ao ano de 1982, contou o prazo de prescrição de dez anos a partir de 1 de Janeiro de 1983. Mas tratava-se de dívida a um Centro Regional de Segurança Social, cujo prazo de prescrição era de dez anos, ao menos, desde o Decreto-Lei n<sup>o</sup> 103/80, de 9 de Maio. Quer dizer, o acórdão, ao contrário do que aqui sucede; não se confrontou com a questão da sucessão de diversos prazos de prescrição. A lei que estabelecia o prazo de prescrição vigente à data em que ocorreu o termo inicial não sofrera alteração (ainda que, entretanto, tivesse entrado em vigor o Decreto-Lei n<sup>o</sup> 28/84, de 14 de Agosto, que, todavia, mantivera o prazo de dez anos).

Deste modo, no caso que nos ocupa, o prazo de dez anos só começou a correr em 1 de Julho de 1991. Tal prazo não se esgotara à data em que foi proferida a sentença recorrida, como ainda hoje se não esgotou, sem necessidade, sequer, de considerar as interrupções ou suspensões porventura ocorridas.

Improcedem, pois, todas as conclusões das alegações de recurso.

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

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

Lisboa, 19 de Janeiro de 2000. — *Baeta de Queiroz* (Relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonsaca Limão* — M<sup>o</sup>P<sup>o</sup> *Antonio Mota Salgado*.

## Acórdão de 19 de Janeiro de 2000.

### Assunto:

*Recurso jurisdicional. Conclusões das alegações. Crítica da decisão recorrida*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Interposto para o Supremo Tribunal Administrativo (STA) recurso de decisão do Tribunal Central Administrativo (TCA) que negou provimento ao para ali interposto de decisão de tribunal tributário de 1<sup>a</sup> instância, por o recorrente não atacar essa decisão, se o recorrente se limita a criticar a decisão da 1<sup>a</sup> instância, sem contrariar as razões por que o TCA desatendeu a sua pretensão, também o recurso para o STA não merece provimento, ainda desta vez por não virem invocados fundamentos adequados para atacar a decisão recorrida.*



Recurso: 24 231 em que foi recorrente Rogério António de Lima e recorrida Fazenda Pública e de que foi relator o Exm.º Cons.º Dr. Baeta de Queiroz

1.1. ROGÉRIO ANTÓNIO DE LIMA, residente em S. Mamede de Infesta, Matosinhos, recorre do acórdão do Tribunal Central Administrativo que negou provimento ao recurso interposto da sentença do Mm.º Juiz da 2ª Secção do 2º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância do Porto que julgou improcedente a oposição à execução fiscal instaurada para cobrança de taxa liquidada pela Radiodifusão Portuguesa - E. P..

Formula as seguintes conclusões:

“1º

A norma que se contém no nº 1 da Portaria nº 234/93 de 27/II, ao fixar a taxa de radiodifusão, que se configura, de um ponto de vista jurídico-constitucional, como um imposto, é inconstitucional por violação da alínea i) do nº 1 do artigo 168º, conjugado com o nº 2 do artigo 106º da CRP, na versão de 1989.

2º

Termos em que deverá considerar-se a inconstitucionalidade da decisão constante do douto acórdão do TCA”.

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, na falta de “antítese discursiva entre o acórdão recorrido e a conclusão das alegações”.

1.4. Os Exm.ºs. Adjuntos apuseram os seus vistos.

2. Vem fixada a seguinte factualidade:

“a)

Na 2ª Repartição de Finanças de Matosinhos corre termos a execução fiscal nº 3514-93/103283.6 contra o aqui recorrente, por dívida à Radiodifusão Portuguesa EP, proveniente de “taxa de radiodifusão” estabelecida no artº 2º do DL nº 389/76 de 24-05, relativa ao ano de 1993, no montante global de 6.593\$00 (sendo, 2.930\$00 de taxa e 2.930\$00 de multa e 733\$00 de adicionais), que não foi satisfeita no prazo de pagamento voluntário (cf. doc. fls. 7)

b)

O recorrente foi citado para a execução em 22-04-97 (cf. doc. fls. 8)”.

3. O acórdão recorrido, proferido pelo Tribunal Central Administrativo (TCA) por via de recurso de sentença do tribunal tributário de 1ª instância, não deu provimento ao recurso por entender que “o recorrente não ataca os fundamentos em que a decisão recorrida assentou a improcedência da oposição” “nas conclusões das alegações do recurso”, nem “arguiu qualquer nulidade da decisão recorrida, designadamente omissão de pronúncia”.

Ora, reagindo contra esta decisão do TCA, o recorrente alega e conclui que a chamada “taxa de radiodifusão” tem a natureza de imposto, e que é inconstitucional o nº 1 da Portaria nº 234/93, de 27 de Fevereiro, razão por que deve este Tribunal considerar “a inconstitucionalidade da decisão constante do o douto acórdão do TCA”.

Acompanhamos o Exm<sup>o</sup>. Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal quando, face ao relatado, afirma que “não ocorre antítese discursiva entre o acórdão recorrido e a conclusão das alegações”.

É assim porque o TCA manteve a decisão da 1<sup>a</sup> instância por entender que ela não era atacada nas conclusões das alegações do recorrente, que lhe não apontava nulidade nem erro de julgamento.

Deste modo, para obter a alteração do julgado pelo TCA, importava que o recorrente convencesse, no respectivo recurso, de que, ao alegar para aquele Tribunal, criticara a sentença recorrida, invocando razões fundamentadoras da sua alteração ou anulação. Só procedendo deste modo estabeleceria a “antítese discursiva” de que fala o Exm<sup>o</sup>. Procurador-Geral Adjunto, contrapondo os seus argumentos aos do acórdão, de modo a permitir a este Tribunal, no recurso, fazer um balanço crítico entre as razões do recorrente e as do aresto.

Porém, em vez disso, o recorrente limita-se a defender a inconstitucionalidade da Portaria n<sup>o</sup> 234/93, a que o acórdão referido não aludiu, para concluir pela inconstitucionalidade desse acórdão. Mas é sabido que a inconstitucionalidade não é um vício próprio das decisões judiciais, mas das leis, sendo o reflexo possível, na decisão judicial, o erro de julgamento, ou por aplicação de norma que, por inconstitucional, haveria que ser desaplicada, ou por não aplicação de norma cuidada inconstitucional, sendo ela conforme à Constituição.

Assim, se o recorrente, ao manifestar a sua discordância com a sentença que julgou a oposição em primeiro grau, o fez de modo a justificar que o TCA lhe retorquisse que não atacava os fundamentos dessa sentença, também agora, ao chamar a intervir este STA, o faz de jeito a não atingir com crítica pertinente o acórdão do TCA, não esboçando, sequer, razões adversas às que o levaram a considerar que não afrontava a sentença que apreciou.

Improcedem, deste modo, as conclusões das alegações do recurso.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juizes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, confirmando o acórdão recorrido.

Custas a cargo do recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 40%.

Lisboa, 19 Janeiro de 2000. — *Baeta Queiroz* (Relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*. — Fui presente: *António Mota Salgado*.

## **Acórdão de 19 de Janeiro de 2000.**

Recurso n.º 24 315, em que é recorrente Presidente do Conselho Directivo da Faculdade de Ciências da Universidade de Lisboa e recorrida Maria Leonor Portela Correia dos Santos e de que foi relator Exm.º Cons.º Dr. Vítor Meira.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Maria Leonor Portela Correia dos Santos requereu que lhe fossem notificadas as alegações de recurso jurisdicional interposto pela entidade recorrida para exercer o seu direito de resposta invocando que quando mandara buscar as alegações do recorrente em 7 de Outubro de 1999 lhe fora dada informação de que os autos já haviam sido remetidos ao STA.

Por despacho do relator foi tal requerimento indeferido pelo que vem agora a requerente solicitar, nos termos do artigo 700 n.º 3 do CPC, que sobre a matéria desse despacho recaia acórdão.

O Exm.º Magistrado do Ministério Público, no parecer que emitiu anteriormente, pronunciou-se pelo não deferimento do requerido por estar esgotado o prazo de contra-alegações.

Com interesse para a decisão da reclamação retira-se dos autos que:

- a requerente foi notificada do despacho que admitiu o recurso em 22 de Junho de 1999;
- o recurso foi mandado subir em 14 de Julho de 1999, sendo efectivamente remetido a este Supremo Tribunal em 16 de Setembro de 1999;
- a requerente apresentou na 1ª instância o requerimento a solicitar a sua notificação para contra-alegar em 11 de Outubro de 1999, requerimento que foi remetido ao STA;
- nesse requerimento referia a requerente que mandara buscar as alegações no dia 7 de Outubro e lhe fora dada informação de que os autos já haviam sido remetidos ao STA.

Vejamos então, face a estes factos, se lhe assistiria razão.

Prescreve o artigo 106º da LPTA:

“É de 20 dias o prazo para a apresentação das alegações, a contar, para o recorrente, da notificação do despacho de admissão do recurso e, para o recorrido, do termo do prazo do recorrente, salvo o disposto para os recursos urgentes.”

Tal prazo de 20 dias foi alterado para 30 dias nos termos do artigo 6º alínea e) do DL 329-A/95.

Resulta do normativo transcrito que o prazo para contra-alegar se conta a partir do termo do prazo de alegações, sem dependência de qualquer notificação para o efeito para além da relativa à admissão do recurso.

Terminando em férias judiciais o prazo para o recorrente alegar transfere-se o respectivo termo para o primeiro dia depois delas, começando a partir de então o prazo para contra-alegar. Está por isso e desde há muito esgotado o prazo em causa já que as contra-alegações nunca foram apresentadas. Mas ainda que se considerasse, como refere o Ministério Público, que só em 7 de Outubro a recorrida teve conhecimento de que o processo se encontrava no STA, muito mais de 30 dias se passaram desde essa data sem que as alegações fossem apresentadas pelo que já não poderão sê-lo, porquanto a pretensão da requerente de uma específica notificação para contra-alegar não está legalmente contemplada.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em indeferir a reclamação.

Custas pela requerente, fixando em 20.000\$00 a taxa de justiça.

Lisboa, 29 de Janeiro de 2000. — *Vitor Manuel Marques Meira* (relator) — *António Pimpão* — *Brandão de Pinho*. — Fui presente: *Madalena Robalo*.

## Acórdão de 19 de Janeiro de 2000.

### Assunto:

*Execução; dívida aduaneira; garantia e competência para a exigir; efeito suspensivo da execução de decisão contestada e competência para o atribuir.*

**Doutrina que dimana da decisão:**

*Em execução, por dívida aduaneira, ao Chefe da Repartição de Finanças é vedado exigir o reforço de garantia já prestada, para os efeitos do artº 255º nº 1 do C.P.T.*

*Em matéria aduaneira só as autoridades aduaneiras podem erigir a constituição de uma garantia, a prestação de garantia complementar ou a substituição da garantia inicial por uma nova garantia (artº 189º e 198º do C.A.C.): A atribuição de efeito suspensivo da execução de decisão contestada cabe às autoridades aduaneiras, não sendo susceptível de satisfação por via jurisdiccional.*

Recurso n.º 24.316, em que é Recorrente Gordon e Bakaite, Ldª e Recorrida a Fazenda Pública, e de que foi Relator o Ex.mo Cons.º Dr. Fonseca Limão.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

Gordon e Bakaite, Ldª, não se conformando com a sentença do Mº Juiz do T.T. de 1ª Instância de Lisboa, que manteve uma decisão do Chefe da Repartição de Finanças, daquela interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

I. A douda sentença recorrida violou o artº 8º nº 3 da C.R.P., desatendendo a aplicação imediata do direito comunitário, em derrogação das disposições internas com aquele incompatíveis;

II. Defendendo a legalidade do acto recorrido, o doudo aresto em apreço atingiu ainda os artºs 189º e 192º do CAC, segundo os quais só pode ser exigida uma garantia para cada dívida aduaneira e no montante exacto desta;

III. Por fim, a douda sentença recorrida não aplicou o preceituado no artº 244º CAC, que prescreve a fixação de efeito suspensivo dos recursos judiciais quando acompanhados da prestação de garantia.

\*

O Ex.mo Magistrado do MºPº, junto deste S.T.A., foi de parecer que o recurso não merece provimento.

\*

Corridos os vistos, cumpre decidir.

A sentença recorrida regista a seguinte matéria de facto:

“1 - A presente execução fiscal respeita a um processo de cobrança com o nº 658/94, da Direcção das Alfândegas de Lisboa, sendo a quantia exequenda de 4.417.446\$00, acrescida de juros de mora a partir de 27/7/95.

2 - A executada impugnou judicialmente o acto de registo de liquidação efectuado no processo de cobrança nº 658/94 e prestou garantia no montante de 4.417.446\$00, mediante garantia bancária.

3 - Por despacho de 27/11/96 o Sr. Chefe da Repartição de Finanças, a fls. 9, fixou o montante da garantia a prestar pela executada, para os efeitos previstos no artº 282º do C.P.T., em quantia equivalente à diferença entre a garantia já prestada e o montante que resulta do disposto no artº 282º do C.P.T.

4 - Em 22/4/1997 a executada é notificada para prestar a garantia no montante de 3.452.334\$00, conforme fls. 38 e 53.

5 - Em 30/4/97 a executada apresentou a petição do presente recurso.

6 - Em 22/4/1996 a executada Gordon e Bakaité Ld<sup>a</sup> deduziu oposição à execução, a qual corre termos com o n.º 29/97, neste Tribunal Tributário de 1.ª Instância - 2.ª Secção.

\*

O recurso do despacho referido em 3. foi julgado improcedente pela sentença ora recorrida pelas seguintes razões:

- Não constando do processo executivo que tivesse sido proferida decisão a conferir efeito suspensivo ao acto de liquidação, nada mais restava ao Chefe da R.F. do que, em obediência aos art.ºs 282º e 255º n.º 1 do C.P.T. e sendo-lhe vedado aplicar os art.ºs 189º, 192º e 244º do C.A.C., exigir a prestação da garantia em ordem à suspensão da execução.

- No processo de execução não pode conhecer-se da questão relativa à atribuição de efeito suspensivo do acto de liquidação.

Posto isto, apreciemos as conclusões do recurso.

Afirmando, desde já, a prevalência das normas do Direito Comunitário sobre as de direito ordinário interno, como se prescreve no art.º 8º n.º 3 da C.R.P. e este S.T.A. já afirmou (v. Ac. de 28/1/98, rec. 22401), passemos à análise das conclusões do recurso onde se suscitam as questões de saber se era lícito, na predita situação, exigir o reforço da garantia já prestada e se o Tribunal "a quo" devia aplicar o art.º 244º do C.A.C..

Como resulta do art.º 189º n.º 2 do C.A.C. as autoridades aduaneiras apenas podem exigir a constituição de uma única garantia para cada dívida aduaneira.

Foi, de resto, o que aconteceu, no caso vertente.

Na verdade, a título de dívida aduaneira foi apenas prestada garantia bancária de igual montante.

Em consonância, de resto, com o disposto no art.º 192º do C.A.C., donde decorre que o montante da garantia deve coincidir com o nível da dívida.

E, muito embora possa ser exigida a prestação de uma garantia complementar ou a substituição da garantia inicial por uma nova garantia, o certo é que tal exigência apenas pode ser feita pelas autoridades aduaneiras, em determinadas circunstâncias, como flui do art.º 198º do C.A.C.

Donde se conclui que a R.F. não podia exigir o reforço a que alude o art.º 282º n.º 3 do C.P.T., por forma a abranger, para além da dívida exequenda, os juros de mora e custas, a que acresce 25% da soma daqueles valores.

Merece, pois, censura, nesta parte, o decidido pelo Chefe da Repartição de Finanças e pela sentença recorrida.

Vejam, agora, se a sentença recorrida devia ou não aplicar o art.º 244º do C.A.C. que, no segmento que ora interessa, admite a suspensão da decisão contestada quando tenha sido prestada garantia.

Registe-se, antes de mais, que a recorrente não requereu, aquando do recurso interposto do despacho do Chefe da R.F., ao Tribunal Tributário de 1.ª Instância a atribuição de qualquer efeito suspensivo; daí que essa questão, não sendo de conhecimento oficioso, não demandasse pronúncia por banda do tribunal recorrido.

Por outro lado, a atribuição do efeito suspensivo da execução de decisão contestada, como resulta, com meridiana clareza, do art.º 244º

do C.A.C., só às autoridades aduaneiras cabe, não sendo susceptível de satisfação por via jurisdicional (v. Acs. S.T.A. de 28/11/98, rec. 22401, 1/4/98, rec. 22647, 21/1/98, rec. 22315 e 1/4/98, rec. 21443).

Significa isto que a interposição de um recurso, em matéria aduaneira, prestada ou não garantia, só terá efeito suspensivo se este lhe foi atribuído pelas autoridades aduaneiras, sem embargo de, das decisões destas autoridades, numa segunda fase, caber recurso para os tribunais, nos termos do artº 243º nº 2 al. b) do C.A.C.

Nesta parte, não merece, pois, censura a decisão recorrida.

Termos em que, concedendo parcial provimento ao recurso, se acorda em revogar a sentença recorrida, porém, apenas na parte em que se pronunciou sobre o reforço da garantia, bem como o despacho do Chefe da R. Finanças, referido no nº 3 do probatório.

Sem custas.

Lisboa, 19 de Janeiro de 2000. — *João Plácido da Fonseca Limão* (Relator) — *Luis Filipe Mendes Pimentel* — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* [votou a decisão, embora entenda que o direito constitucional à tutela judicial efectiva, reconhecida no nº 4 do artº 268º da CRP, prevalece sobre as normas da CAC, pelo que não será de recusar a apreciação jurisdicional e a adopção de medidas cautelares (incluindo a suspensão de eficácia) nos casos em que não há um acto administrativo das autoridades aduaneiras sobre esta matéria; no entanto, o meio adequado para obter tal efeito suspensivo, será a acção por reconhecimento de direito, que não foi usada no caso]. — Fui presente: *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 19 de Janeiro de 2000.

### Assunto:

*Matéria de facto e incompetência do STA.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Versa matéria de facto o recurso em cujas conclusões das alegações se discutem factos que a sentença em apreciação não fixou pelo que a competência para do mesmo conhecer cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo e não a este Supremo Tribunal Administrativo.*

Recurso n.º 24.324 em que é Recorrente Augusto Nazaré Cardoso da Silva e recorrida Fazenda Pública e de que foi Relator o Exmº Cons.º Dr. António Pimpão.

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

1. Augusto Nazaré Cardoso da Silva, recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, 2º Juízo, 2ª Secção, em processo de embargos de terceiro, rejeitou estes liminarmente.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

- 1.º O Recorrente tem a posse do prédio destes autos.
- 2.º O Recorrente pagou integralmente o preço da compra que ajustou com o Executado Humberto Cordeiro.

3.<sup>a</sup> O Recorrente é, relativamente ao processo executivo, Terceiro.

4.<sup>a</sup> O prédio destes autos foi penhorado pela Fazenda Nacional, por dívida do promitente-vendedor.

5.<sup>a</sup> O Recorrente nada deve à Fazenda Nacional.

6.<sup>a</sup> O Recorrente foi notificado pela Direcção Geral das Contribuições e Impostos para pagar a SISA devida pela posse referida em 1.<sup>a</sup>

7.<sup>a</sup> Os embargos de terceiro são um meio de tutela judicial da posse.

8.<sup>a</sup> O Recorrente deve ser admitido a defender a sua posse mediante embargos de terceiro.

9.<sup>a</sup> A prescrição é do conhecimento officioso.

10.<sup>a</sup> Alegada pelo Recorrente a prescrição da quantia exequenda, o Meritíssimo Senhor Juiz recorrido deveria dela conhecer;

11.<sup>a</sup> Os presentes embargos deveriam ter sido recebidos.

12.<sup>a</sup> Decidindo de maneira diversa, a douta sentença recorrida violou designadamente as normas seguintes:

a) Artigo 319.<sup>o</sup>, do C.P.T.;

b) Artigo 259.<sup>o</sup>, do C.P.T..

O EMMP pronuncia-se pela incompetência deste Tribunal em razão da hierarquia pois que a recorrente questiona nas conclusões 1.<sup>a</sup>, 5.<sup>a</sup> e 6.<sup>a</sup> matéria de facto não dada como provada na sentença recorrida.

Notificado o recorrente para se pronunciar sobre a questão suscitada pelo EMMP sustenta a fls. 161 e 162 que o recurso não versa matéria de facto pois que se verifica, da leitura da douta sentença recorrida, ser líquido que o ora recorrente tem a posse do prédio destes autos e que, por outro lado, é notório que, em sede do imposto concreto que está em discussão nestes autos, o recorrente, sendo, como é terceiro, nada deve à Fazenda Nacional,

Acrescenta que resulta do documento junto pelo recorrente aos autos ter sido este notificado para pagar a SISA devida pela posse do prédio destes autos, sisa esta que não tem a ver, porém, com a que se discute neste processo e que o recorrente não pede a alteração da matéria de facto dada por assente na sentença recorrida.

A invocação da referida matéria de facto referida pelo EMMP não obsta a que este Supremo Tribunal Administrativo conheça de mérito no presente recurso, conhecimento este naturalmente centrado apenas na *matéria de direito*.

Conclui que, se assim se não entender, que sejam eliminadas das suas alegações as conclusões 5.<sup>a</sup> e 6.<sup>a</sup>, pois, na verdade, estas não resultam da douta sentença recorrida, por um lado, e, por outro lado, não pretende o ora Recorrente alterar a matéria de facto fixada na douta sentença recorrida.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

1. No processo de execução fiscal inicialmente identificado em que é executado Humberto Cordeiro, residente na Av. Infante D. Henrique, 375 - Cascais, para cobrança de Imposto Municipal de Sisa, do ano de 1983, no valor global de 633.900\$00, foi, em 26.8.1998, penhorada metade indivisa de um lote de terreno destinado à construção urbana, com a área de 1.130m<sup>2</sup> e do prédio urbano, sito na Abrunheira, inscritos, respectivamente, na matriz predial urbana da freguesia de S. Pedro de Penaferrim - Sintra, sob os art.<sup>os</sup> 4.470 e 5.183, tendo-se procedido ao registo desta penhora, a favor da FP, na Conserv. do Reg.. Predial competente, pela ap. 86/080998

2. Por escritura pública, outorgada em 13.9.1993, o executado Humberto Cordeiro adquiriu, por compra, aos anteproprietários, em tal documento identificados, a metade indivisa dos prédios identifica-

dos em 1. E penhorada nos aludidos autos executivos, metade essa que se achava registada definitivamente a favor dos vendedores, sendo que do preço dito pago seis milhões de escudos respeitaram à parte urbana.

3. Em 14.2.1994, o executado Humberto Cordeiro prometeu vender ao embargante nestes autos a metade indivisa dos prédios identificados em 1 pelo preço global de 25.000.000\$00, tendo o executado declarado que "o embargante lhe entregou, como "sinal e princípio de pagamento do terreno e vivenda que lhe vendeu", a quantia de 5.000.000\$00, de que deu quitação.

No mesmo documento escrito ficou declarado que a escritura seria celebrada até ao dia 20.2.1994.

4. No aludido dia 14.2.1994, o executado Humberto Cordeiro entregou ao embargante todas as chaves da parte urbana (vivenda) e permitiu-lhe utilizar a parte rústica respectiva, do prédio em apreço.

5. Por documento escrito datado de 21.2.1994, o identificado Humberto Cordeiro declarou que o preço de 25.000.000\$00 do prédio que prometeu vender ao embargante já se encontrava totalmente liquidado.

6. Até ao presente momento não foi outorgada a escritura de compra e venda do imóvel identificado em 1., sendo propósito do aqui embargante instaurar acção de execução específica da promessa de venda do mesmo, efectuada pelo executado.

7. O embargante não interveio de qualquer modo no processo de execução fiscal subjacente à penhora do imóvel em apreço, não sendo executado, nem tendo sido citado para os termos do mesmo.

3.1. O EMMP pronuncia-se pela incompetência deste Tribunal em razão da hierarquia pois que a recorrente questiona matéria de facto não fixada na decisão recorrida.

Notificado o recorrente para se pronunciar sobre a questão suscitada pelo EMMP entende que o recurso não versa matéria de facto pois que se verifica, da leitura da sentença recorrida, ser liquidado que o ora recorrente tem a posse do prédio destes autos e que é notório que o recorrente, como terceiro, nada deve à Fazenda Nacional.

Refere, ainda, que resulta do documento junto aos autos ter sido este notificado para pagar a sisa devida pela posse do prédio destes autos, sisa esta que não tem a ver, porém, com a que se discute neste processo e que o recorrente não pede a alteração da matéria de facto dada por assente na sentença recorrida.

Concluiu, se assim se não entender, que sejam eliminadas das suas alegações as conclusões 5.ª e 6.ª pois, na verdade, estas não resultam da sentença recorrida, por um lado, e, por outro lado, não pretende o recorrente alterar a matéria de facto fixada na dita sentença recorrida.

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

Estabelece o art.º 21º 4 do ETAF que "A Secção de Contencioso Tributário (do STA) apenas conhece de matéria de direito nos processos inicialmente julgados pelos tribunais tributários de 1ª instância".

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

Completando esta linha de pensamento conclui o artº 41º 1 a) do mesmo conjunto normativo que "compete à Secção de Contencioso Tributário (do Tribunal Central Administrativo) conhecer dos recursos



de decisões dos tribunais tributários de 1ª instância, salvo o disposto na al. b) do nº 1 do artº 32º”.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Sustenta o recorrente nas conclusões 1ª, 5ª e 6ª que tem a posse do prédio destes autos, que nada deve à Fazenda Nacional e que foi notificado pela Direcção Geral das Contribuições e Impostos para pagar a sisa devida pela posse referida na conclusão 1ª.

Saber se o recorrente tem ou não a posse do prédio, se deve ou não à Fazenda Nacional e se foi ou não notificado pela Direcção Geral das

Contribuições e Impostos para pagar a sisa é matéria de facto que a sentença em apreciação não fixou.

A apreciação destas questões implica julgamento de matéria de facto.

Do exposto resulta que o recurso interposto não versa exclusivamente matéria de direito pelo que podemos, por isso, concluir que o mesmo tem por fundamento, também, matéria de facto.

A competência para do mesmo conhecer cabe à Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo e não a este Supremo Tribunal Administrativo.

3.2. O recorrente, notificado para se pronunciar sobre a questão prévia suscitada pelo EMMP, requereu que sejam eliminadas das suas alegações as conclusões 5.ª e 6.ª, pois, na verdade, estas não resultam da sentença recorrida, por um lado, e, por outro lado, não pretende o recorrente alterar a matéria de facto fixada na dita sentença recorrida.

Pretenderia o recorrente, se bem interpretamos o seu pensamento, desistir da apreciação das questões de facto, e que apenas fossem apreciadas as questões de direito constantes das conclusões do recurso.

Conforme se escreveu no Ac. deste Tribunal de 2-3-95, Rec. 16.172, Ap. DR p. 119, que passaremos a acompanhar, por força do princípio da estabilidade da instância, ela só poderá ser modificada, uma vez interposto o recurso, quando a lei autorizar essa modificação, nos termos dos art.ºs, 267º e 268º do CPC.

Assim após a apresentação das alegações (art.ºs 67º do R.S.T.A. e 690º do C.P.Civil) fica estabilizada a discordância do recurso quanto ao decidido.

Podia o recorrente, dentro do princípio do dispositivo, deixar cair nas alegações e respectivas conclusões a sua discordância quanto a toda a decisão ou apenas quanto a parte, não o podendo fazer, contudo, posteriormente.

O conhecimento da matéria da competência em razão da hierarquia precede o conhecimento das restantes questões pelo que antes do conhecimento da mencionada desistência sempre haveria que se conhecer da questionada competência pois que só o tribunal que se declarou competente poderá conhecer da mencionada desistência.

4. Nos termos expostos acorda-se em declarar este tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para julgar o presente recurso sendo competente para do mesmo conhecer a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

Custas pela recorrente, fixando-se em 20.000\$00 a taxa de justiça e em 40% a procuradoria.

Lisboa, 19 de Janeiro de 2000. — António Pimpão (Relator) —  
Baeta de Queiroz — Lúcio Barbosa — Fui presente: António Mota Salgado.

## Acórdão de 19 de Janeiro de 2000.

### Assunto:

*Oposição à Execução Fiscal - Responsabilidade Subsidiária - Natureza - Art.º 16º do CPCI - Dec-Lei*

*68/87- Aplicação no tempo - Recursos jurisdicionais - Questões novas.*

**Doutrina que dimana da decisão:**

- 1 — *O art.º 16 do CPCI consagra uma responsabilidade ex lege, alicerçada num critério de culpa funcional, dispensando, pois a imputação respectiva a um comportamento individual do gerente ou administrador antes se ligando ao mero exercício do cargo ou função respectiva, estando aquele colocado como que na posição de "fiador legal".*
- 2 — *O Dec-Lei 68/87 não tem carácter interpretativo nem vocação retroactiva.*
- 3 — *Os pressupostos da responsabilidade dos gestores têm natureza substantiva, sendo definidos pela lei vigente ao tempo da respectiva ocorrência.*
- 4 — *Os recursos jurisdicionais, predeterminados ao reexame da decisão recorrida, não apreciam questões novas, salvo sempre o dever de conhecimento oficioso.*

Recurso n.º 24 345 em que foi recorrente Ana Paula de Castro da Silva Oliveira e Brochado Teixeira e recorrida a Fazenda Pública e de que foi relator o Exm.º Cons.º Dr. Brandão de Pinho.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do STA:

Vem o presente recurso jurisdicional interposto por ANA PAULA DE CASTRO DA SILVA OLIVEIRA BROCHADO TEIXEIRA, do acórdão do TCA, proferido em 13/04/99, que negou provimento ao recurso que a mesma interpusera da sentença, que, por sua vez, julgou improcedente a oposição que deduzira contra a execução fiscal originariamente instaurada à sociedade MACO-MERCANTIL – INVESTIMENTOS, GESTÃO E PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS ADMINISTRATIVOS LDA, por dívida de IVA de 1986, no montante de 3 527 713\$00 e que contra si revertera.

Fundamentou-se a decisão, em que, respeitando a dívida a 1986, é aplicável o art.º 16º do CPCI, nos termos do qual, “a responsabilidade subsidiária abrangia tanto os gerentes que exerciam funções no momento da constituição da dívida como os que as exerciam no momento da sua cobrança”, tratando-se então “de mera responsabilidade *ex lege*, pelo pagamento da dívida exequenda, assente num critério de culpa funcional”, sendo a oponente gerente de facto e de direito à data da cobrança da mesma.

A recorrente formulou as seguintes conclusões:

“Os gerentes só respondem perante os credores das sociedades que administram quando, pela inobservância culposa das disposições legais ou contratuais destinadas à protecção destes, o património social se torne insuficiente para a satisfação dos respectivos créditos.

Só podendo os gerentes ser responsabilizados pelo pagamento das dívidas se tiverem violado culposamente os seus deveres legais ou contratuais e dessa violação resultar a insuficiência do património social para a satisfação daqueles créditos.

O ónus de alegar e provar a culpa do gerente cabe à Fazenda Pública como vem sendo o entendimento maioritário da Jurisprudência e da doutrina.

A Fazenda Pública não provou a culpa da recorrente.

Impõe-se a procedência da oposição e a revogação do duto acórdão.

Ao não decidir assim, violou o douto acórdão o disposto nos art.ºs 13º do D.L. 103/80 de 09/05; artº 16º do C.P.C.I.; D.L. 68/86 de 09/02 e 78º do C.S.C..

#### SEM PRESCINDIR

Não está demonstrado que no ano de 1986 a oponente estava consignada como gerente da executada.

O Imposto em causa diz respeito a 1986 ainda que com limite de pagamento em Dezembro de 1987.

Durante o ano de 1986 a recorrente não era gerente de facto nem de direito da executada.

Todos os factos referem a gerência de direito a partir de Janeiro de 1987.

Impõe-se também por aqui a procedência da oposição e a revogação do douto acórdão.

Violou o douto acórdão o disposto nos artigos 13º do D.L.103/80 e 16º do C.P.C.I.

Termos em que deve o presente recurso merecer provimento e, em consequência, revogar-se o douto acórdão e a douta sentença de 1ª Instância, julgando-se a oposição integralmente procedente”.

A Fazenda Pública não contra-alegou.

O Exmº Magistrado do MP emitiu parecer no sentido do não provimento do recurso, já que tendo em conta que ao caso “sub iudicibus” se aplica o regime do art.º 16º do CPCI - nos termos do qual a responsabilidade dos gerentes era uma responsabilidade «*ex lege*» - e que as instâncias deram como provadas a gerência de direito e de facto, não podem proceder as conclusões 1ª a 6ª; por outro lado, considerando que a responsabilidade do gerente abrange também o período da cobrança do imposto e que a data limite de pagamento do IVA em falta era 28.12.87, também não podem proceder as conclusões 7ª a 11ª”, restando “referir, finalmente, que no acórdão recorrido se não violou o artº 13º do D.L.103/80, pois tal norma não foi aplicada, nem o podia ser”.

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

Em sede factual, vem apurado que:

“ A) Contra MACO - MERCANTIL, Investimentos, Gestão e Prestação de Serviços Administrativos, Lda, foi instaurada a execução fiscal supra-identificada para cobrança de IVA de 1986, cuja data limite de pagamento ocorreu em 28/12/87, no montante de esc: 3.527.713\$00.

B) Por inexistência de bens penhoráveis da primitiva executada foi ordenada a reversão contra a oponente.

C) Relativamente à sociedade executada esteve inscrito na Conservatória do Registo Comercial até 09/09/92 que a gerência compete a José da Silva Oliveira.

D) Em 09/09/92 foi inscrito naquela Conservatória e relativamente à mesma sociedade que eram sócios Manuel da Silva Freitas, Ângela Maria de Castro da Silva Oliveira e Ana Paula de Castro da Silva Oliveira e que a gerência pertence a todos os sócios.

E) Em 22/03/93 foi inscrito na mesma Conservatória e relativamente à sociedade executada a cessação de funções de gerentes das pessoas indicadas em D).

F) Por escritura pública de 05/01/87 os sócios referidos em D) unificaram as suas quotas e alteraram a redacção do artigo quatro do pacto social sendo a gerência atribuída a todos os sócios, obrigando-se a sociedade com duas assinaturas sendo que uma delas seria de

uma das sócias Ana Paula de Castro da Silva Oliveira ou Ângela Maria de Castro da Silva Oliveira.

G) No quadro 19 da declaração de contribuição industrial de 1987 da sociedade executada, destinado à indicação dos gerentes, é indicado que a oponente auferiu esc. 630 000\$00 como sócia.

H) A oponente trabalhava na sociedade executada como chefe de escritório.

I) Em 12/7/88 a oponente assinou um requerimento da sociedade executada na qualidade de gerente daquela.

J) Quem na sociedade executada contactava clientes, dava ordens, e era conhecido como sendo o patrão era José da Silva Oliveira.

Vejamos, pois:

Constitui jurisprudência constante que o artº 16º do CPCI consagra uma responsabilidade *ex lege*, alicerçada num critério de culpa funcional, dispensando, pois, a imputação respectiva a um comportamento individual do gerente ou administrador, antes se ligando ao mero exercício do cargo ou função respectiva.

Cfr., por todos, os Acds. deste tribunal, de 18/01/89 in Acds. Doutr. 332/3-1070, de 24/10/90 Rec. 12.685, de 24/01/90 Rec. 12.007 e abundante bibliografia aqui citada e de 24/04/90 in cit. 355-859.

Tal regime foi, todavia, profundamente alterado, pelo Dec-Lei 68/87 que contudo não é aplicável à data do facto tributário em 1986, ao contrário do que pretende a recorrente - o diploma é de Fev. 87 e não de Fev. 86.

Desde logo, não tem natureza interpretativa nem carácter retroactivo, como é igualmente numerosa jurisprudência deste Tribunal.

Cfr., por todos, os Acds de 03/12/97 Rec.20.295, 08/Out/97 Rec. 21.628, 25/06/97 Rec. 21.606, 19/06/97 Rec. 19.104, 07/05/97 Rec. 20.055, 09/Out/96 Rec. 20.913, 02/10/96 Rec. 20.201, 26/06/96 Rec. 20.411, 22/05/96 Rec. 20.412 e 13/03/96 Rec. 20.335.

E, por outro lado, a matéria da responsabilidade dos gerentes pelas dívidas sociais, nomeadamente a dos respectivos pressupostos, é obviamente de natureza substantiva e não processual. Desta última natureza é sim o modo da sua efectivação ou realização. Mas este nem sequer foi alterado, do CPCI para o CPT: artº 146º e 211º, e 239º nº 2 e 318º, respectivamente.

Tal como acontece com as normas que definem os elementos essenciais dos impostos (incidência real e pessoal, isenções, taxa, benefícios fiscais em geral) é o momento em que ocorre o pressuposto de facto ou facto tributário que determina a norma aplicável que só pode ser a vigente em tal altura.

Cfr. Alfredo de Sousa e J. Paixão, CPT Anotado, 2ª edição, pág. 29, nota 2.

O que, aliás, está em pleno acordo com o disposto no art 12º do C. Civil.

Na verdade, aí se preceitua que a lei só dispõe para futuro, presumindo-se ressaltados, quando retroactiva, os efeitos já produzidos pelos factos que ela se destina a regular - nº 1.

O que se reitera na primeira parte do seu nº 2: em relação aos factos novos, é que a Lei nova atinge os princípios legais relativos às respectivas condições de validade substancial ou formal ou referentes aos seus efeitos.

Ora, é justamente o caso: do que se trata é, como se disse, de definir os pressupostos da responsabilidade dos gestores.

Nem se compreenderia que tal responsabilidade fosse fixada por pressupostos que na altura da prática do facto, o devedor não podia prever.

E se as legítimas expectativas dos contribuintes devem ser defendidas das agressões arbitrárias do Fisco - princípio da segurança jurídica - não é menos certo que aquelas devem igualmente ser consideradas em relação ao credor tributário pois, bem assim, podem sair frustradas pela aplicação retroactiva de uma lei fiscal mais favorável ao contribuinte - tendo-se todavia sempre de remissa a lei sancionatória, penal ou contra-ordenacional, nos termos do art.º 29 n.º 4 da Constituição.

Mas não é o caso, tratando-se, antes de mera responsabilidade civil.

No regime do art.º 16.º do CPCI, aqueles responsáveis subsidiários estavam colocados como que na posição de "fiadores legais" - Cfr. Cardoso da Costa, Curso de Direito Fiscal, 1972, pág. 301 -, estando em causa "uma garantia acessória" - Cfr. Rodrigues Pardal e outro, CPCI Anotado, 2ª edição, pág. 134.

Nem sequer a responsabilidade, pelas "multas", ali prevista, tinha aquela natureza sancionatória pois que o era apenas pelo respectivo pagamento, em paridade com as dívidas por impostos, "só se efectuando em via executiva, pressupondo assim a prévia aplicação da multa à entidade colectiva infractora, ao contrário do que dispunham, por exemplo, os art.ºs 63.º do CIP, 80.º do CIC, 147.º do CCI, 50.º do CIMU e 109.º do CIT, em que havia "uma atribuição de responsabilidade penal, directa e própria, porque fazer incorrer solidariamente numa multa é o mesmo que colocar os responsáveis na posição de autores da infracção" - cfr. Rodrigues Pardal, cit, pág. 135.

Refira-se, ainda, que o art.º 13.º do Dec-Lei 103/80, de 9 Maio nada tem a ver com o caso dos autos, em que está em causa uma dívida proveniente de IVA e não "créditos por contribuições ao regime geral de previdência".

Por outro lado, constitui igualmente doutrina e jurisprudência constantes que, nos termos do art.º 16.º do CPCI, no regime anterior ao Dec-Lei 68/87, a predita responsabilidade se demarca não só pelo período em que se verificou o facto tributário, como pelo da sua cobrança voluntária em que os impostos ou contribuições devem ser pagos.

Isto porque, em síntese, e por um lado, são os gerentes ou administradores que agem em nome da sociedade, como seus órgãos, estando assim organicamente ligados à prática, dos actos de que deriva a obrigação do tributo e à apresentação das respectivas declarações e outros elementos, através dos quais, por via de regra, a Administração toma conhecimento dos elementos necessários à liquidação, e, por outro, e na mesma qualidade, devem providenciar no sentido de os impostos serem pagos atempadamente, isto é, no período da sua cobrança voluntária, sem o que a fica constituída em mora.

Aliás, a causa real do não pagamento das obrigações fiscais tanto pode estar numa omissão deliberada no momento do pagamento voluntário, como numa má condução da actividade da sociedade no período em que ocorreu a actividade geradora da dívida que tenha criado as condições para que, no ulterior momento do pagamento voluntário, não existissem meios financeiros bastantes para assegurar o pagamento.

Cfr., por todos, os Acds deste STA, de 11/03/98 Rec. 21.818, 17/12/97 Rec. 21.899, de 8/Out/97 Rec. 21.628, de 01/10/97 Rec. 17.372, de 24.Set.97 Rec. 21.845, de 16/04/97 Rec. 21.505, 19/Fev/97

Rec. 21.317 e 21.275 e de 24/01/90 Rec. 12.007 e abundante bibliografia aqui citada.

Todavia, como resulta do probatório, a recorrente apenas foi gerente de facto e de direito, a partir de 05/01/87 ou seja, apenas no período de cobrança voluntária do imposto, que decorreu até 28/12/87.

Pelo que, por tal período temporal se demarcando a sua responsabilidade e aplicando a doutrina acima exposta, aquela haveria de equacionar-se pelo regime do dito Dec-Lei 68/87.

Só que os respectivos pressupostos ou factos concretizadores só agora foram trazidos à colação pela recorrente - cfr. ditas conclusões I a 4.

Na verdade, tanto na 1ª Instância como no recurso para o TCA, ela apenas pôs em causa a dita gerência pelo que só esta ali foi apreciada.

Mas, assim sendo, o vertido nas preditas conclusões constitui, para este STA, questões novas que ele não pode sindicar.

Na verdade, como é jurisprudência constante, os recursos jurisdicionais têm por finalidade o reexame da decisão recorrida, pelo que não podem pronunciar-se sobre questões novas, não apreciadas pelo tribunal *a quo*, salvo sempre o dever de conhecimento officioso, o que não é o caso.

Cfr. os Acds de 03/03/99 Rec. 20.592, 17/Fev/99 Rec.20.623, 03/Fev/99 Rec. 22.478, 16/12/98 Rec. 21.275, 09/12/98 Rec. 21.452, 04/11/98 Rec 22.901 e 21/Out/98 Rec. 22.664.

Improcedem, assim, todas as conclusões do recurso.

Termos em que se acorda negar-lhe provimento, confirmando-se o aresto recorrido.

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

Lisboa, 19 Janeiro de 2000. — *Brandão de Pinho* (Relator) — *Lúcio Barbosa* — *António Pimpão*. — Fui presente: *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 19 de Janeiro de 2000.

### Assunto:

*Contribuições para a segurança social. Reversão.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*A responsabilidade subsidiária dos administradores e gerentes das sociedades de responsabilidade limitada relativamente a estas, após a entrada em vigor do CPT, é regulada pelo art.º 13º deste diploma legal que tacitamente revogou o Dec. Lei 103/80, de 9-5 e 68/87, de 9.2.*

Recurso n.º 24 448, em que é recorrente António Rocha Oliveira e Outros e recorrida Fazenda Pública e de que foi relator Exm.º Cons.º Dr. António Pimpão.

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

I. António Rocha Oliveira, José Manuel dos Santos Faria, João de Castro, António Margarido Sousa Rocha Silva Ribeiro, António

Tavares Stockler e Alberto Araújo Torres Lima, recorrem do acórdão que, no Tribunal Central Administrativo, concedendo provimento ao recurso, revogou a sentença que havia julgado procedente a oposição.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1) O regime a aplicar às dívidas exequendas é o que resulta do disposto no art.º 13º do DL 103/80 de 9/5 e art.º 78º do C.S.C. “*ex vi*” artigo único do DL 68/87.

2) É à Fazenda Pública que compete provar a culpa dos gerentes na insuficiência patrimonial, o que não fez.

3) Deverá ser dado provimento ao presente recurso e em consequência revogar-se o Acórdão do Tribunal Central Administrativo mantendo a decisão do Tribunal de 1ª Instância.

A EMMF entende que o recurso não merece provimento pois que:

Os DL 103/80, de 9-5 e 68/87, de 9-2, foram tacitamente revogados pelo DL 154/91, de 23-4, que aprovou o CPT.

As contribuições das entidades patronais para a Segurança Social constituem, a partir da revisão constitucional de 1982, verdadeiros impostos regendo-se a efectivação da responsabilidade subsidiária pela dívidas relativas a 1993, pelo art.º 13º do CPT.

2. O acórdão recorrido fixou o seguinte quadro factual:

1º Contra Cooperval Cooperativa de Consumo de Valbom, CRL, foi instaurada execução fiscal para o pagamento da quantia de 4.353.515\$00 referente a dívidas de contribuições ao CRSSS e relativas a Abril a Dezembro de 1993.

2º Por inexistência de bens penhoráveis da primitiva executada foi ordenada reversão contra os oponentes.

3º Na competente Conservatória de Registo Comercial foi inscrito relativamente à cooperativa executada:

«Nomeação da direcção para o biénio de 1992/1993. Nomeados:

Presidente: José Manuel Santos Faria.

Vice - presidente: João Castro

Tesoureiro: António da Rocha Oliveira

Secretário administrativo: António Tavares Stockler.

Secretário Comercial: Edgar Magalhães Carvalho.

1º Vogal: António Margarido Sousa Rocha Silva Ribeiro

2º Vogal: Alberto Araújo Torres Lima

Suplentes: 1º vogal Fernando Sousa Martins

2º Vogal: Armando Teixeira Pimenta.

3º Relativamente à cooperativa executada foi inscrito que esta se obrigava com a assinatura de três membros da direcção sendo uma delas a do presidente, ou com duas assinaturas dos membros da direcção sendo uma delas do tesoureiro para levantamento de fundos.”

4º Em assembleia geral de 22.06.1979 da Cooperativa executada o senhor José Nogueira Pereira foi nomeado como gerente da loja.

5º A pessoa indicada em 4º pedia aos membros da direcção aqui oponentes através de um memorando para assinarem cheques.

6º Era o sujeito referido em 4º quem coordenava todo o sector comercial da cooperativa dando ordens, efectuando pagamentos e recebimentos.

7º Os membros da direcção ocupavam-se apenas da mobilização dos sócios e acções de carácter cultural.

8º Os membros da direcção não auferiam qualquer remuneração.

9º Em 28.07.1983 foi dada aos estatutos da cooperativa a redacção constante de folhas 75 a 78 publicada no DR III Série de 04.10.1984 a qual se dá aqui por reproduzida para todos os efeitos legais.



3. A sentença proferida no tribunal tributário de 1ª instância entendeu ser de aplicar às dívidas à segurança social o regime do Dec. Lei 103/80 e art.º 78 do Dec. Lei 68/87 pois que não lhes seria aplicável o artigo 13º do CPT porque o legislador sempre considerou estas contribuições receitas para-fiscais apesar de tecnicamente as mesmas podem ser consideradas impostos.

Este entendimento resultaria do facto de o legislador sempre que se refere aos impostos ter sempre tido o cuidado, até à entrada em vigor do CPT, de regular simultaneamente o regime legal daquelas contribuições aplicando-lhes o mesmo regime do artigo 16º do CPI bem como a sua complementarização decorrente do art.º único do Dec. Lei 68/87 conforme resultaria do art.º 4º do Dec. Lei 512/76 e art.º único do Dec. Lei 68/87 de 09/02/1987.

O acórdão recorrido revogou aquela sentença no entendimento de que aquelas dívidas não constituem receitas para-fiscais pois que às prestações das entidades empregadoras, como verdadeiros impostos, é aplicável o art.º 13º do CPT que revogou a legislação anterior.

Acrescenta que as prestações devidas pelos trabalhadores embora fossem de classificar como prémios de seguro social de direito público o certo é que o legislador tornou-lhe extensível o regime de responsabilização próprio dos impostos.

Por isso o diploma legal que aprovou o CPT teria revogado a legislação anterior sendo aplicável à situação dos autos o art.º 13º do CPT.

Importa, por isso, como questão controvertida, nos presentes autos, determinar qual a natureza das dívidas à segurança social e ainda se à responsabilidade subsidiária dos administradores ou gerentes por dívidas de contribuições à Segurança Social referentes ao ano de 1993 é aplicável o regime previsto no art.º 13.º do Código de Processo Tributário, como entendeu o acórdão recorrido com a concordância do ERFPP ou o previsto no art.º 78.º do Código das Sociedades Comerciais, por força do art.º 13.º do Decreto-Lei n.º 103/80, de 9 de Maio e no artigo único do Decreto-Lei n.º 68/87, de 9 de Fevereiro, conforme defendem os recorrentes.

Em situações em tudo semelhantes à dos presentes autos pronunciou-se já este Tribunal e nomeadamente no Ac. de 16-6-99, Rec. 23.889, que, de perto, passaremos a acompanhar.

A doutrina tem entendido as contribuições para a Segurança Social, na parte devida pelas entidades patronais, como taxas, como prémios de seguro de direito público a favor de terceiro, como tributos para-fiscais com carácter de contribuições especiais, ou como impostos sujeitos a um regime jurídico especial.

A jurisprudência do STA abandonou já a tese que sustentava que as mesmas tinham a natureza de prémios de seguro de direito público a favor de terceiro passando a qualificá-las como impostos.

Foi decisivo para este entendimento a alteração da natureza das contribuições para a Segurança Social ocorrida após a CRP de 1976 que passou a equipará-las aos impostos nomeadamente tendo em conta a atribuição de competência aos tribunais tributários para os processos executivos (art.ºs 8º, 9º e 10º do Decreto-Lei n.º 511/76, de 3 de Julho) e a atribuição de garantias em tudo semelhantes às dos impostos (art.ºs 1º a 3º do Decreto-Lei n.º 512/76, de 3 de Julho, e, depois, art.ºs 10º a 13º do Decreto-Lei n.º 103/80, de 9 de Maio).

Continuava, contudo a inexistir, contrariamente aos impostos, inscrição orçamental das contribuições para a segurança social, como condição da sua cobrança, exigência esta que apenas existia para as receitas e despesas da Administração Central do Estado e receitas de

despesas dos fundos autónomos (art.º 3º da Lei 64/77, de 26 de Agosto).

Por força deste preceito normativo era inexigível a inscrição orçamental das receitas e despesas da Segurança Social.

Era igualmente este o sentido constitucional quando estabelecia no n.º 1, alínea b), do art.º 108º da C.R.P., na redacção de 1976, a exigência de inscrição das linhas fundamentais do orçamento da Segurança Social sem que exigisse a inscrição das correspondentes despesas e receitas.

Esta falta de inscrição das despesas e receitas no orçamento levava à não qualificação de tais contribuições como impostos e a incluí-las nas receitas para-fiscais já que a não inscrição orçamental seria o traço diferenciador destas denominadas receitas para-fiscais.

Contudo com a revisão constitucional de 1982 foi alterada aquela alínea b) do n.º 1 do art.º 108º e o Orçamento do Estado passou a incluir também o orçamento da Segurança Social.

Posteriormente a esta alteração constitucional, a Lei 40/83, de 13 de Dezembro que revogou a Lei 64/77 passou a estabelecer no n.º 1 do seu art.º 3º que "o Orçamento do Estado é unitário e compreende todas as receitas e despesas da administração central, incluindo as receitas e despesas de todos os serviços, institutos e fundos autónomos, bem como as receitas e despesas da segurança social».

Com este mesmo sentido, na parte que aqui nos importa considerar, veio a ser publicada a Lei 6/91, de 20-2 (cfr. o seu art.º 3º n.º 1).

Por força destas alterações legislativas desapareceram os fundamentos que impediam que as contribuições para a segurança social, devidas pelas entidades patronais, fossem qualificadas como impostos já que passaram a integrar prestações pecuniárias previstas no Orçamento do Estado, impostas coactivamente, sem carácter de sanção, exigidas por um ente público, com vista à realização de fins públicos, inexistindo o denominado vínculo sinalagmático entre tais contribuições e qualquer contraprestação.

Nesta perspectiva as contribuições para a Segurança Social devidas pelas entidades patronais foram equiparadas aos impostos, em 1987, por força do Decreto-Lei n.º 68/87, de 9 de Fevereiro, que estabeleceu igual regime quer para as contribuições quer para os impostos ao mandar aplicar-lhes o regime do art.º 78º do Código das Sociedades Comerciais.

A referência no Decreto-Lei n.º 68/87, ao art.º 16º do C.P.C.I., relativo à responsabilidade subsidiária dos administradores ou gerentes de sociedades de responsabilidade limitada por contribuições, impostos, multas e quaisquer dívidas ao Estado, e ao Decreto-Lei n.º 103/80, que regulava a mesma responsabilidade referentemente às contribuições para a Segurança Social, resulta do facto de este diploma haver sido publicado em data anterior à indicada alteração constitucional e legal que levou à integração conceitual das contribuições na figura jurídica dos impostos.

Com a publicação do Código de Processo Tributário, que revogou o Código de Processo das Contribuições e Impostos, tornou-se desnecessária qualquer referência autónoma e individualizada a impostos e contribuições para a segurança social porque aqueles já englobavam estas como verdadeiros impostos sendo igual o regime da responsabilidade subsidiária dos administradores ou gerentes pelas dívidas das sociedades de responsabilidade limitada.

Não existe, por isso, no art.º 13º do C.P.T. qualquer omissão às contribuições para a segurança social já que estas se encontram englobadas no conceito de impostos.

Entende-se, por isso, que o art.º 13º do Decreto-Lei n.º 103/80, que consagra um regime de responsabilidade subsidiária incompatível com o estabelecido no art.º 13º do C.P.T., foi revogado pelo art.º 11º do Decreto-Lei n.º 154/91, de 23 de Abril.

Não faria sentido a existência de regimes diferenciados para realidades que a Constituição e a Lei passaram a tratar como verdadeiros impostos.

É esta a interpretação mais razoável e que melhor se adapta ao espírito da norma criada por um legislador que soube exprimir adequadamente o seu pensamento.

Do exposto resulta que à situação dos autos é aplicável o art.º 13º do CPT nos termos do qual, na versão vigente à data a que se reportam as presentes dívidas à segurança social (1993), estabelecia que:

Os administradores, gerentes e outras pessoas que exerçam funções de administração nas empresas e sociedades de responsabilidade limitada são subsidiariamente responsáveis em relação àquelas e solidariamente entre si por todas as contribuições e impostos relativos ao período de exercício do seu cargo, salvo se provarem que não foi por culpa sua que o património da empresa ou sociedade de responsabilidade limitada se tornou insuficiente para a satisfação dos créditos fiscais.

Nos termos deste preceito a responsabilidade subsidiária dos administradores ou gerentes de sociedades de responsabilidade limitada por dívidas de contribuições e impostos verificava-se sempre que se não provasse que não foi por culpa sua que o património da mencionada sociedade se tornou insuficiente para a satisfação dos créditos fiscais.

Na situação concreta dos presentes autos está provado que a executada e devedora originária não possui bens suficientes para o pagamento da dívida exequenda relativa a contribuições à segurança social referentes aos meses de Abril a Dezembro de 1993.

Igualmente está provado que os oponentes eram gerentes da executada originária no período a que se referem as dívidas.

Nos termos do mencionado art.º 13º do CPT são os oponentes subsidiariamente responsáveis relativamente à executada e solidariamente entre si pelas indicadas contribuições referentemente ao período do exercício do seu cargo, salvo se demonstrarem que não foi por culpa sua que o património da dita sociedade se tornou insuficiente para a satisfação dos mencionados créditos fiscais.

Cabia, por isso, aos oponentes o ónus de provar que a culpa em tal insuficiência patrimonial não lhes era imputável.

Não tendo os oponentes ilidido tal presunção de culpa pela insuficiência da sociedade, por força do art.º 13º 1 do C.P.T., temos de concluir pela responsabilidade dos oponentes.

Do exposto resulta que o acórdão recorrido deve ser confirmado

4. Termos em que se acorda em negar provimento ao presente recurso e em confirmar o acórdão recorrido.

Custas pelos oponentes.

Lihoa, 19 de Janeiro de 2000. — *António Pimpão* (relator) — *Baeta Queiroz* — *Lúcio Barbosa*. — Fui presente: *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 19 de Janeiro de 2000.

### Assunto:

*Imposto do Selo. Restituição. Revogação dos art's 254º e seguintes do R.I.S. Erro na autoliquidação e sua impugnação.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*As normas relativas à restituição do imposto de selo pago a mais, constantes dos art's 254º e seguintes do R.I.S. foram revogadas, se não antes, pelo menos a partir da entrada em vigor do C. Proc. Tributário, o qual, no seu artº 151º prevê o ataque ao erro na autoliquidação.*

Recurso n.º 24.453, em que é Recorrente Banco Totta e Açores, S.A. e Recorrido o Director da Direcção de Serviços do Imposto de Selo e das Transmissões do Património, e de que foi Relator o Ex.mo Cons.º Dr. Fonseca Limão.

O Banco Totta e Açores, S.A., não se conformando com o acórdão, a fls. 142 e seguintes, do Tribunal Central Administrativo, dele interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação do seguinte quadro conclusivo:

A - O despacho de indeferimento do pedido de reembolso de imposto de selo formulado pela alegante ao Senhor Ministro das Finanças ao abrigo do regime instituído nos art's 254º e seguintes do RIS é um acto definitivo e executório, e,

B - Em consequência e para este efeito susceptível de recurso contencioso, uma vez que:

C - Os actos de autoliquidação anteriores a este despacho não são actos definitivos relativamente aos quais o sobredito despacho possa ser configurado como um acto meramente confirmativo, porque:

D - Tais actos de autoliquidação são provisórios.

E - Não cabem na definição de actos de liquidação que consta do artº 18º do C.P.T.

F - Tais actos relevam de um dever atribuído aos contribuintes de direito em imposto de selo para praticarem os actos e as operações tendentes a liquidar e a entregar ao Estado o imposto que é devido pelos contribuintes de facto.

G - O despacho de indeferimento não é um acto meramente confirmativo dos anteriores, na medida em que:

H - Não tem o mesmo objecto do acto de autoliquidação de imposto de selo.

I - Não tem os mesmos pressupostos, fundamentação, competência e não é exercido ao abrigo da mesma disciplina jurídica.

J - Assim sendo não é um acto meramente confirmativo, porque não cumpre os requisitos legais de que depende a sua qualificação jurídica como tal.

L - Mesmo que assim se não entendesse, o despacho recorrido deve ter a tutela do disposto no artº 268º nº 4 da C.R.P., no sentido em que todos os actos lesivos dos direitos e interesses dos cidadãos, como é o caso do indeferimento de um reembolso de imposto ilegalmente cobrado pelo Estado, são susceptíveis de recurso, e,

M - Nessa medida deveria ter sido apreciado quanto à matéria de fundo invocada pela recorrente e, em conformidade ter sido decidido pelo Tribunal.

N - O regime especial de garantias dos contribuintes previsto nos art's 254º e seguintes do RIS não foi revogado pelo artº 121º do ETAF com referência ao artigo 62º nº 1 al. a) do mesmo diploma.

O - O RIS é, por referência ao ETAF, uma lei especial e, as leis gerais, como é o caso desta última, não tem a virtualidade de revogar leis especiais, como decorre do artº 7º nº 3 do C. Civil.

P - Por outro lado, o ETAF nos termos constitucionais foi aprovado ao abrigo de uma autorização legislativa que, de acordo com a disciplina consagrada no nº 2 do artº 165º da C.R.P. deve definir o sentido, o alcance e a extensão do diploma a elaborar.

Q - Da análise ao teor da autorização nº 29/83, de 8 de Setembro nada consta quanto à possibilidade de ser regulada matéria atinente às garantias dos contribuintes em imposto de selo.

R - Nem, aliás, poderia constar, dado que o E.T.A.F. tem como objecto a regulamentação da organização e do funcionamento dos Tribunais e o estatuto dos respectivos Juízes.

S - Por seu turno, a matéria relativa a garantias dos contribuintes está subordinada ao princípio da legalidade segundo o que se dispõe no nº 2 do artº 103º da C.R.P., pelo que,

T - O regime especial dos art's 254º e seguintes do RIS só poderia legalmente ser revogado pelo Governo através de autorização legislativa que, nos termos do nº 2 do artº 165º da CRP deve definir o seu objecto, sentido e extensão.

U - Os artigos 254º e seguintes do RIS foram revogados e modificado o respectivo conteúdo através do D.L. 7/96, de 7 de Fevereiro, aprovado ao abrigo de autorização legislativa constante do OE para 1995 (Lei nº 39-B/94, de 27 de Dezembro). Ora,

V - O pedido de reembolso de imposto de selo foi apresentado antes da entrada em vigor deste diploma legal, pelo que foi legalmente interposto e de acordo com a disciplina jurídica em vigor ao tempo da verificação dos factos.

X - O douto acórdão em recurso fez, em consequência, errada interpretação da lei aplicável ao caso concreto e como tal deve ser revogado com todas as devidas e legais consequências, de entre elas, as de apreciar o mérito da questão controvertida com o objectivo de, como peticionado, ser anulado o despacho recorrido e ser ordenada a restituição do imposto de selo no valor de esc. 368.486\$00, indevidamente entregue nos cofres do Estado.

A autoridade recorrida, no caso o Director de Serviços do Imposto de Selo e das Transmissões do Património (DSISTP) da Direcção Geral dos Impostos, contra-alegou e concluiu como segue:

a) O acto recorrido é meramente interno e, portanto, insusceptível de recurso contencioso.

b) O contencioso especial do imposto de selo foi, na verdade, revogado pelo artº 62º, nº 1, do E.T.A.F.

c) Não cabe, pois, récurso contencioso com base em indeferimento expresso ou tácito do acto recorrido.

\*

O Ex.mo Magistrado do MºPº, junto deste S.T.A., louvando-se em jurisprudência desta formação, foi de parecer que o recurso não merece provimento.

\*

Corridos os vistos, cumpre decidir.

Em sede de matéria de facto registou o acórdão recorrido a seguinte:

a) Por virtude do seu comércio, a recorrente mantém nos seus livros uma conta de depósitos nº 11899268/001, domiciliada em Pataias, de que é titular a Favimolde - Indústria de Moldes para Plásticos, Vidros, Ldª (fls. 9 a 58).

b) No exercício do mesmo comércio concedeu crédito a este cliente, através de desconto de livranças, nessa conta de depósitos (fls. 9 a 58).

c) Na data dos vencimentos o cliente não efectuou os pagamentos respectivos (fls. 9 a 58).

d) A impugnante procede mensal e automaticamente, através do seu sistema informático, à contagem de juros e liquidação do respectivo imposto do artº 120º A da Tabela Geral de Imposto de Selo e, deste modo, o imposto referente aos créditos relativos àquela conta DO foi também liquidado (no montante de esc. 368.486\$00) e veio a ser entregue ao Estado, incluído nos montantes de esc. 516.812.914\$00; esc. 365.421.448\$00; esc. 310.101.192\$00; esc. 352.845.633\$00; esc. 424.048.011\$00, em Janeiro de 1992, Fevereiro de 1992, Março de 1992, Junho de 1992 e Agosto de 1992, através das guias nºs 2315; 3520; 5410; 26401 e 37836 (fls. 9 a 58).

e) Aquela conta nº 11899268/001 nunca esteve provisionada e o Banco não recebeu quaisquer juros (fls. 9 a 58).

f) Logo que foi verificado o lapso, a recorrente procedeu à anulação dos juros (fls. 9 a 58).

g) Mediante requerimento entregue em 29/6/93 a recorrente pediu a S. Exa o Ministro das Finanças que lhe fossem reembolsados 368.486\$00 de imposto de selo liquidado e entregue nos cofres do Estado em Janeiro, Fevereiro, Março, Junho e Agosto de 1992, através das Guias nºs 2315; 3520; 5410; 26401 e 37836, relativo a juros que depositara a um seu depositante, mas que efectivamente não cobrou - processo administrativo apenso a fls. 9 a 58 dos autos.

h) O requerimento foi indeferido pelo despacho recorrido, de 2/5/95, notificado por ofício com data de 18 de Maio seguinte, na sequência de informações com que concordou, e segundo as quais, em síntese, da conjugação dos artºs 4º e 254º do Regulamento do Imposto de Selo, ressalta a conclusão de que o imposto de selo é passível de reembolso quando a mais se mostra pago em resultado de erro de liquidação, o que não é o caso vertente, sendo irrelevante que os juros não tenham sido cobrados por falta de provisão da conta-processo administrativo apenso a fls. 59 e segts. do presente processo.

i) Este despacho de 2/5/95 foi proferido com delegação de competências do Sr. Subdirector Geral das Contribuições e Impostos, publicada no DR nº 193-II série, de 22/8/94.

\*

A esta factualidade deve ser aditada a seguinte:

j) Do despacho proferido em I), notificado em 29/5/95, foi interposta impugnação judicial, pedindo a sua anulação, em 5/6/1995, dirigida ao T.T. de 1ª Instância de Lisboa (fls. 66 e p.i.), o qual viria a julgar-se incompetente em razão da matéria, para daquela conhecer.

l) Pedida a remessa dos autos ao então designado T.T. de 2ª Instância forem aí autuados como recurso contencioso, o qual viria a ser rejeitado por ilegal interposição.

\*

Os artºs 254º e seguintes do R.I.S. reportavam-se à restituição do imposto de selo, tendo recebido nova redacção nos termos do artº 5º da Lei 7/96, de 7/Fevereiro.

Todavia, a jurisprudência deste S.T.A. já os havia considerado revogados, a partir da entrada em vigor do E.T.A.F. que, no artº 62º nº 1 al. a) cometia aos tribunais tributários de 1ª Instância o conhecimento dos recursos de actos de liquidação de receitas tributárias, dispondo ainda, no artº 120º nº 1, que ficavam revogadas todas as disposições especiais sobre as matérias nele tratadas (v. Acs. S.T.A. de 30/10/91, rec. 13444, 26/6/91, rec. 13436 e 17/12/97, rec. 21718).

Embora se tenha por certa essa jurisprudência, não curamos agora de apreciar, por ser manifestamente desnecessário, os argumentos que contra ela o recorrente dirige.

Vejamos porquê.

Do quadro fáctico atrás descrito conclui-se que tudo se passou já no domínio do C.P.T., cuja vigência ocorreu em 1/7/91 (v. D.L. 154/91, de 23/4).

Ora, nos termos do artº 11º do D.L. 154/91 toda a legislação contrária ao C.P.T. foi revogada, salvar as excepções aí contempladas e que ao caso não interessam.

Será que os preceitos constantes dos artºs 254º e seguintes do R.I.S. hão-de ter-se por legislação contrária ao C.P.T.?

A resposta não poderá deixar de ser afirmativa.

Como bem acentua o recorrente, estamos, na situação vertente, perante uma autoliquidação do imposto de selo.

Com efeito, tratando-se de juros cobrados por instituições bancárias, tal imposto é por elas liquidado, cobrado e entregue nos cofres do Estado, por meio de guia, nos termos do artº 23º do R.I.S. (v. artº 120-A, al. b) e nº 5 da T.G.I.S.).

Ora, o artº 151º do C.P.T., na redacção anterior à que lhe foi introduzida pelo artº 2º do DL 47/95, de 10/3, dispunha assim:

1. Em caso de erro na autoliquidação, a impugnação será obrigatoriamente precedida de reclamação graciosa para o director distrital de finanças competente, no prazo de 90 dias após o pagamento ou da apresentação da declaração, quando a este não houver lugar.

2. Em caso de indeferimento expresso ou tácito da reclamação, o contribuinte poderá impugnar, no prazo de 30 dias, a liquidação que efectuou, contados, respectivamente, a partir da notificação do indeferimento ou do termo do prazo referido no artº 125º.

Assim, sendo o erro na autoliquidação impugnável contenciosamente nos termos sobreditos, forçoso é concluir pela revogação dos artºs 254º e seguintes do R.I.S. por se tratar de legislação contrária à que, a esse propósito, se estabeleceu no Código de Processo Tributário.

Registe-se ainda que, nos termos do artº 7º do C. Civil, a revogação da lei tanto pode resultar de declaração expressa como da incompatibilidade entre as novas disposições e as regras procedentes ou da circunstância de a nova lei regular toda a matéria da lei anterior.

Assente fica, pois, que, se não antes, pelo menos a partir da vigência do C.P.T. o erro na autoliquidação do imposto de selo passou a ser impugnável nos termos do seu artº 151º e apenas nesses.

Ora, como se vê da alínea G) do probatório, o imposto foi liquidado e entregue nos cofres do Estado em Janeiro, Fevereiro, Março, Junho e Agosto de 1992.

Assim, o alegado erro na autoliquidação deveria ter sido objecto de reclamação graciosa para o director distrital de finanças, no prazo de 90 dias após o pagamento.

Porém, o recorrente só lhe reagiu em 29/6/93, através de requerimento dirigido ao Ministro das Finanças.

Numa altura, pois, em que o referido prazo de 90 dias já há muito se havia esgotado.

Quer isto dizer que, por falta de oportuna reclamação graciosa, as autoliquidações já se haviam consolidado na ordem jurídica, sendo, por isso, insusceptíveis daquela.

Daí que não coubesse quer o requerimento dirigido ao Ministro das Finanças, quer a impugnação judicial que se lhe seguiu quer o recurso contencioso em que viria a converter-se.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso e em manter o acórdão recorrido, embora pelas razões ora expostas.

Custas pelo recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 40.000\$00 (quarenta mil escudos) e a procuradoria em metade.

Lisboa, 19 de Janeiro de 2000. — *João Plácido da Fonseca Limão* (Relator) — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* — *Luis Filipe Mendes Pimentel*. — Fui presente: *António Mota Salgado*.

## **Acórdão de 19 de Janeiro de 2000.**

### **Assunto:**

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

### **Doutrina que dimana da decisão:**

*I — Nos processos inicialmente julgados pelos TT de 1ª Instância o Supremo Tribunal Administrativo - Secção de Contencioso Tributário - apenas conhece de matéria de direito - art. 32 n.º 1 al. b) do ETAF e art. 167 do CPT.*

*II — Se o recurso versar matéria de direito e matéria de facto é aquela secção incompetente para dele conhecer, em razão da hierarquia, sendo antes, para tanto, competente a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo - art. 42 n.º 1 al. a) do ETAF.*

Recurso n.º 24 459 em que é Recorrente a Fazenda Pública e Recorrido Joaquim Manuel dos Santos Guerra e de que foi Relator o Exmº Cons.º Dr. Alfredo Madureira.

Em conferência, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

Inconformada com a aliás douta sentença proferida pelo TT de 1ª Instância do Porto, 2º Juízo, 2ª Secção, que julgou procedente a oposição à execução fiscal deduzida por Joaquim Manuel dos Santos Guerra, nos autos convenientemente identificado, dela interpôs recur-



so para este Supremo Tribunal Administrativo a Fazenda Pública, pugnando pela revogação do decidido.

Apresentou tempestivamente as suas alegações, formulando as pertinentes conclusões - cfr fls. 219 a 222, que aqui se dão por integralmente reproduzidas para todos os efeitos legais.

Não foram apresentadas quaisquer contra - alegações.

Neste Supremo Tribunal Administrativo o Ex.mo Magistrado do Ministério Público no douto parecer que subscreveu a fls. 226 e 227 pronunciou-se pela manutenção do decidido e consequente improviamento do presente recurso jurisdicional, já de harmonia com jurisprudência desta Secção, que cita.

Colhidos os vistos legais, cumpre apreciar e decidir.

A sindicada sentença deu por assentes, fixando, os seguintes factos: "*Foi instaurada execução fiscal contra " Joaquim Guerra, Lda "*, por dívidas provenientes de:

*Contribuição Industrial (1986, 1987 e 1988)*

*Imposto Complementar (1982 e 1985), custas e multa*

*Imposto Profissional (1978, 1980 e 1981) e custas*

*Imposto sobre o Valor Acrescentado (1987 a 1991)*

*Contribuições à Segurança Social (1989 a 1991)*

*Quotizações ao Fundo de Desemprego (1978 a 1982)*

*A execução veio a reverter contra o oponente, na qualidade de sócio gerente da sociedade executada, por esta não possuir bens.*

*O oponente foi sócio gerente da sociedade executada desde a sua constituição, em 16.06.976, até 06.05.991, data em que cedeu a sua quota social mediante escritura pública demitindo-se concomitantemente da gerência.*

*O oponente passava largos períodos no estrangeiro.*

Com base nesta factualidade, já em sede decisória, considerou-se, além do mais, que as questionadas dívidas fiscais se reportavam ao período de vigência do DL n.º 68/87 e que, no regime legal por este instituído, era à Fazenda Pública que incumbia o ónus de alegação e prova dos factos consubstanciadores da culpa do oponente no depauperamento do património social da primitiva devedora e que, nada tendo alegado e muito menos provado nesta sede, a oposição não poderia deixar de proceder, assim se concluindo pela ilegitimidade do oponente, por ausência de demonstração do pressuposto da culpa.

É contra o assim decidido que se insurge a Ilustre Recorrente nos termos das, aliás doutas, alegações e conclusões a que já se fez referência.

Nelas, porém e além do mais, a Recorrente afirma, ao contrário do que em sede dos factos materiais da causa consta da sindicada sentença, que

*" Demonstrada está à sociedade a culpa do oponente na insuficiência patrimonial da sociedade ao delapidar até o que não era dela, nem da originária devedora. "*

Assim questionando, em última análise e fundamentalmente, a bondade e acerto do impugnado julgado em sede dos factos materiais da causa.

Porque assim e uma vez que este Supremo Tribunal, enquanto tribunal de revista e salvas as excepções consagradas no art. 722º n.º 2 do CPC, apenas conhece de matéria de direito - cfr. art.ºs 21º n.º 4 e 32º n.º 1 al. b) do ETAF e 167º do CPT -, imperioso é concluir que o presente recurso jurisdicional não versa exclusivamente matéria de direito.

Daí que, já de harmonia com o disposto nas disposições conjugadas dos art.ºs 21º n.º 4, 32.º, n.º 1, alínea b) e 41 n.º 1 al. a) do E.T.A.F. e 167º do CPT -, seja antes a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo a competente para dele conhecer.

Pelo exposto e sem necessidade de outros ou melhores considerandos, acordam os Juizes desta Secção em declarar a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do objecto do presente recurso jurisdicional, indicando como competente, para tanto, a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo.

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

Lisboa, 19 Janeiro de 2000. — *Alfredo Madureira* (Relator) — *Costa Reis* — *Benjamim Rodrigues* — Fui presente: *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 19 de Janeiro de 2000.

### Assunto:

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

### Doutrina que dimana da decisão:

*I — Nos processos inicialmente julgados pelos TT de 1ª instância o Supremo Tribunal Administrativo - Secção de Contencioso Tributário - apenas conhece de matéria de direito - art. 32 n.º 1 al. b) do ETAF e art. 167 do CPT -.*

*II — Se o recurso versar matéria de direito e matéria de facto é aquela secção incompetente para dele conhecer, em razão da hierarquia, sendo antes, para tanto, competente a Secção de Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo - art.º 42 n.º 1 al. a) do ETAF -.*

Recurso n.º 24 461 em que é recorrente a Fazenda Pública e recorrido Fernando António Correia Raimundo e de que foi relator o Exm.º Cons.º Dr. Alfredo Madureira.

Em conferência, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

Inconformada com a aliás douta sentença proferida pelo TT de 1ª instância do Porto, 2º Juízo, 2ª Secção, que julgou procedente a oposição à execução fiscal deduzida por Fernando António Correia Raimundo, nos autos convenientemente identificado, dela interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo a Fazenda Pública, pugnando pela revogação do decidido.

Apresentou tempestivamente as suas alegações, formulando as pertinentes conclusões - cfr fls. 114 a 122 -, que aqui se dão por integralmente reproduzidas para todos os efeitos legais -.

Também atempadamente contra-alegou o Oponente e ora Recorrido sufragando o entendimento acolhido na sindicada sentença, cuja manutenção reclama.

Neste Supremo Tribunal Administrativo o Exm.º Magistrado do Ministério Público no douto parecer que subscreveu a fls. 135.

Neste Supremo Tribunal Administrativo o Exm.º Magistrado do Ministério Público no douto parecer que subscreveu a fls. 135 suscitou a questão prévia da incompetência, em razão da hierarquia, nos termos do disposto nos art.ºs 21º n.º 4, 32º n.º 1 al. b) e 41 n.º 1 al. a) do ETAF por, em seu esclarecido entender, o presente recurso jurisdicional não versar exclusivamente matéria de direito,

Uma vez que a Ilustre Recorrente afirma, nas conclusões 5ª, 8ª, 9ª, 12ª e 14ª, factos que o Mm.º Juiz “ a quo “ não estabeleceu nem, por qualquer forma, considerou na sindicada decisão.

Ouvida a Recorrente Fazenda Pública acerca da “ questão prévia “ assim suscitada, nada por esta foi requerido ou aduzido.

Os presentes autos vêm à conferência sem vistos dada a simplicidade da questão decidienda - a questão prévia da incompetência em razão da hierarquia -.

Questão que, adiantemo-lo desde já, não pode deixar de proceder.

Na verdade e como bem proficientemente evidencia o Ilustre Magistrado do Ministério Público, nas apontadas conclusões das suas alegações de recurso a Recorrente Fazenda Pública não só invoca factos que não foram fixados na impugnada decisão, como controverte a matéria de facto nela fixada.

Assim, importa concluir que o presente recurso não versa exclusivamente matéria de direito e que, por isso mesmo, procede integralmente a suscitada questão prévia da incompetência em razão da hierarquia desta Secção do Supremo Tribunal Administrativo,

Já que, na verdade e nos termos das aplicáveis e invocadas disposições legais, é antes o Tribunal Central Administrativo, Secção de Contencioso Tributário, o hierarquicamente competente para dele conhecer.

Esta é a constantemente afirmada, pacífica e uniforme jurisprudência deste Supremo Tribunal Administrativo e Secção de Contencioso Tributário.

Daí que, face ao disposto no art. 705º n.º 1 do CPC para o julgamento sumário pelo Relator, até por maioria de razão, sem necessidade de outros ou melhores considerandos e formalidades,

Nos termos dos invocados art.ºs 32 n.º 1 al. b) e 41 n.º 1 al. a) do ETAF e 167 do CPT, com referência ao art.º 109 n.º 2 daquele estatuto,

Acordam os Juizes desta Secção em julgar procedente a “questão prévia” suscitada pelo Exm.º Magistrado do Ministério Público e, conseqüentemente, declarar a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do objecto do presente recurso,

Indicando como competente, para tanto, a Secção do Contencioso Tributário do Tribunal Central Administrativo ao qual e após o trânsito haverão de ser remetidos os presentes autos.

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

Lisboa, 19 de Janeiro de 2000. — *Alfredo Madureira* (Relator) — *Costa Reis* — *Benjamim Rodrigues*. — Fui presente: *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 19 de Janeiro de 2000.

### Assunto:

*Incompetência do STA em razão da hierarquia. Questão de facto.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- I — *Se nas conclusões das alegações de recurso são vertidos factos é competente para dele conhecer o Tribunal Central Administrativo e não o STA, independentemente do relevo de tais factos na solução jurídica.*
- II — *Na verdade, a competência do Tribunal, em razão da hierarquia, tem a ver com o quid disputatum e não com o quid decisum.*
- III — *No despacho de indeferimento liminar, não estamos perante factos provados ou não provados, mas sim entre factos alegados ou não alegados.*
- IV — *Se, porém, o recorrente controverte no seu recurso determinados factos, que o Juiz considerou, então é de entender que o recurso contém matéria de facto.*

Recurso n.º: 24.466; em que é recorrente Valverdes & Lino, Ld.ª e recorrida Fazenda Pública e de que foi relator Exm.º Cons.º Dr. Lúcio Barbosa.

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

1. Valverdes & Lino, Ld.ª, com sede na Quinta do Amparo, Lote 37, C/V, Portimão, impugnou judicialmente o acto de liquidação do imposto sobre bebidas alcoólicas, praticado pelo Director da Alfândega de Faro.

De passo, pediu apoio judiciário, na modalidade de dispensa total de pagamento de prepos e custas.

O Mm. Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Faro indeferiu liminarmente o pedido de apoio judiciário.

Inconformada com esta decisão, sobre o pedido de apoio judiciário, a impugnante interpôs recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

a) A agravante desde 30 de Janeiro do corrente ano que não tem qualquer actividade, estando as suas instalações seladas e as mercadorias apreendidas pela Alfândega de Faro, entidade recorrida nos presentes autos;

b) Assim, o seu volume de negócios actual é de zero escudos, não se concebendo como a douda decisão recorrida refere que faz a movimentação de mercadorias, quando no momento presente nenhuma movimentação de mercadorias é feita pela agravante;

c) É a capacidade económica da requerente que deve ser equacionada para ser concedido ou não o benefício do apoio judiciário e não a capacidade económica dos seus sócios;

d) Nas circunstâncias actuais - instalações seladas, mercadorias apreendidas, cessação da actividade - a agravante não tem qualquer capacidade económica para suportar os encargos do pleito;

e) A taxa de justiça nos presentes autos é de 1556 contos;



E como, por outro lado, a competência do Tribunal se afere pelo *quid disputatum* e não pelo *quid decisum* importa apreciar aquela matéria de facto. E isto independentemente dessas questões de facto serem ou não relevantes para a solução jurídica da causa. É que o Tribunal *ad quem* define primeiro a sua competência em face das conclusões das alegações, e, só depois de definida a sua competência é que, se competente, avança para a solução da questão que lhe é posta.

Assim, e porque o recurso versa também matéria de facto, não é este Supremo Tribunal o competente para o apreciar, mas sim o Tribunal Central Administrativo, face aos normativos legais atrás citados.

Pode, entretanto, o recorrente prevalecer-se do disposto no art.º 47º, n.º 2 do CPT.

3. Face ao exposto, acorda-se em julgar este Supremo Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso interposto pela impugnante, ora recorrente.

Custas pelo recorrente, fixando-se a taxa de justiça em Esc. 15.000\$00 e a procuradoria em 40%.

Lisboa, 19 de Janeiro de 2000. — *Lúcio Barbosa* (relator) — *Fonseca Limão* — *Baeta de Queiroz*. — Fui presente: *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 19 Janeiro de 2000.

### Assunto:

*Fazenda Pública. Custas. Reclamação da conta. Legitimidade para reclamar.*

### Doutrina que dimana da decisão:

### Sumário:

- I — A Fazenda Pública não tem legitimidade para reclamar da conta de custas por, para tanto, não dispor de interesse em agir legalmente tutelado.*
- II — Ao Ministério Público, que não ao Representante da Fazenda Pública, mesmo nos processos julgados nos Tribunais Tributários, compete, estatutariamente, a defesa da legalidade.*

Recurso n.º 24.564 em que é Recorrente a Fazenda Pública e Recorrida Edite Maria Santos Casimiro da Costa Nunes Almeida e de que foi Relator o Exmº Cons.º Dr. Alfredo Madureira.

Em conferência, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

Inconformado com o aliás douto despacho de fls. 173 que lhe interditiu anterior pedido de reformulação da conta de custas efectuada nos presentes autos que correram termos pelo TT de 1ª Instância do Porto, dela interpôs recurso para esta Secção do STA o Ex.mo Representante da Fazenda Pública, nos termos do art.º 356º do CPT.

No sindicado despacho o M.mo Juiz do TT de 1ª Instância do Porto evidenciara sucinta mas proficientemente a ilegitimidade do Recorrente para reclamar e depois recorrer da conta de custas nos presentes autos oportunamente elaborada, assim acolhendo, para decidir, a jurisprudência desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

O Ilustre Recorrente apresentou em tempo processualmente útil as suas mui doudas alegações e formulou também as pertinentes conclusões, que aqui se dão por inteiramente reproduzidas para todos os efeitos legais, perseguindo, a final, em síntese e fundamentalmente, a revogação do julgado, com as legais consequências.

O Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Tribunal Superior emitiu depois também sucinto parecer opinando pela confirmação do julgado impugnado e consequente improvemento do presente recurso jurisdicional já de harmonia também com a jurisprudência da Secção que invoca.

Os autos vêm à conferência sem vistos dada a simplicidade da questão decidenda.

O despacho ora jurisdicionalmente impugnado é o de fls. 173 dos autos, através do qual o M.mo Juiz do TT de 1ª Instância do Porto indeferiu o requerido pelo Representante da Fazenda Pública em sede de reclamação da conta nos autos elaborada ao abrigo e nos termos do disposto no artigo 50º do Novo Código das Custas, mantendo a tal como se mostra a fls. 167, com base no sufragado entendimento de que ao então requerente falecia legitimidade para controlar a legalidade das contas elaboradas nos processos judiciais tributários.

A Recorrente sustenta, em síntese e fundamentalmente, que a conta elaborada não deve conter ou incluir as custas devidas pelo recurso que correu trâmites por este Supremo Tribunal Administrativo, já que, persiste em entender, ao arripio de jurisprudência firme, pacífica e constantemente reafirmada por esta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, não ser aplicável aos processos julgados pelos Tribunais Tributários o agora disposto pelo artigo 50º do CCJ.

Não lhe assiste, porém, razão.

É, com efeito, uniforme e constante, nesta matéria, a jurisprudência da Secção.

A questionada competência cabe antes, com efeito e estatutariamente, ao Ministério Público - cfr. art.ºs 3º da LOMP, Lei n.º 47/86, de 15-10; 69º, 70º e 71º do ETAF e 41º e 42º do CPT, já que àquele Representante da Fazenda Pública reserva agora a lei, clara e inequivocamente, outros interesses que não o da defesa da legalidade - cfr. art.ºs 72º a 74º do citado ETAF.

Assim, nestes casos, isto é quando a reclamação apresentada vise apenas a defesa da legalidade, não dispõe o Representante da Fazenda Pública de legitimidade processual para reclamar da conta de custas elaborada.

E a bondade do entendimento que vem logrando inequívoca aceitação pela jurisprudência da Secção não resulta minimamente posta em causa pelas aliás doudas alegações que mais uma vez o Recorrente reproduz nos presentes autos.

Porque assim e sem necessidade de outros ou melhores considerandos, já de harmonia com aquela jurisprudência que importa manter até em função do disposto no art.º 8º n.º 3 do Código Civil.

Acordam os Juizes desta Secção em negar provimento ao presente recurso jurisdicional.

Sem custas por delas estar isenta a Fazenda Pública.

Lisboa, 19 de Janeiro de 2000. — *Alfredo Madureira* (Relator) — *Costa Reis* — *Benjamim Rodrigues* — Fui presente: *António Mota Salgado*.

## Acórdão de 25 de Janeiro de 2000.

### Assunto:

*Execução fiscal. Âmbito de conhecimento. Legalidade do acto tributário. Ilegitimidade. Não posse dos bens que originaram a dívida.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *É vedado conhecer em execução fiscal de questão relativa à legalidade do acto tributário.*
- 2 — *O tipo de ilegitimidade, dos referidos na alínea b) do art. 176º do CPCL, decorrente de o citado não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda o possuidor dos bens que a originaram, não opera quando falta a relação directa entre a dívida exequenda (por contribuições à Segurança Social) e os bens a que se reporta a alegada falta de posse.*

Recurso n.º 19 425 em que é recorrente: Amável Pires Belo e recorrida a Fazenda Pública e de que foi relator Exm.º Cons.º Dr. Ernâni Figueiredo

Acordam na 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformado com a decisão do TT 1ª Instância de Lisboa, na parte que indeferiu a oposição à execução da dívida referente ao mês de Maio de 1984, veio Amável Pires Belo recorrer concluindo a sustentar a ilegitimidade em relação à dívida exequenda nesse mês, pois não já era o detentor do estabelecimento e que portanto não era o responsável pelas contribuições à Segurança Social.

Não houve contra-alegações.

O Exm.º Magistrado do M.º P.º é de parecer que o recurso não merece provimento, já que não há antítese discursiva entre a decisão (na parte que indeferiu o segundo pedido) e as conclusões do recurso.

A sentença recorrida entendeu que o caso em apreço tinha duas vertentes, uma no que respeitava à determinação da conformidade da execução com o título. A eficácia jurídica da Portaria que continha disposições genéricas quanto à alteração das taxas de juros de certas obrigações, dependia da sua publicação em DR 1ª Série o que não sucedeu, pelo que a Portaria carecia de tal eficácia, não produzindo quaisquer efeitos.

A segunda vertente já dizia respeito à responsabilidade pela dívida no mês de Maio de 1984, porém, entendeu-se estar vedado o conhecimento em oposição à execução fiscal, se a dívida exequenda foi devidamente liquidada.

Cumpre decidir.

Quanto à falta de *antítese discursiva* entre a decisão e as conclusões do recurso, por aquela ter tratado o requerimento de flas. 6 como mero procedimento incidental, enquanto que nestas o mesmo se considera de oposição à execução fiscal, denunciada pelo M.º P.º como determinante do improvimento do recurso, diga-se que a carência não se verifica porque a contradição existe entre o *quid decisum* do despacho recorrido e o tema do recurso independentemente de não ser a mesma a forma de procedimento em que cada um se movimentou. O que só



constituiria outro motivo de contradição, se o recurso visasse (que não visa) o erro na forma de processo, ou o tribunal, officiosamente, o entendesse verificado (o que não entende).

E passa-se ao conhecimento do objecto do recurso, que é constituído pela questão de determinar se é (ou não) vedado conhecer em execução fiscal (fora ou dentro da oposição incidental) da pretensa irresponsabilização do executado por contribuição à Segurança Social por facto do arrendamento do estabelecimento a terceiro, que seria o responsável pela dívida.

Fora da oposição não há lugar a tal conhecimento, uma vez que o mesmo pressupõe questão relativa à legalidade do acto tributário e esgotada a possibilidade da sua apreciação no processo próprio - o processo de impugnação -, jamais a mesma poderia ser invocada no processo de execução, operando-se a respectiva preclusão do direito de proceder, conforme ao disposto no art. 145º/ § único do CPCJ.

Dentro do incidente de oposição, ainda o mesmo princípio tem acolhimento, temperado pela aplicação dos respectivos fundamentos, nos quais não cabe o aduzido pelo Rte - um certo tipo de ilegitimidade decorrente de o citado não ter sido, durante o período a que respeita a dívida exequenda o possuidor dos bens que a originaram, referível à alínea b) do art. 176º do CPCJ - na medida em que falta a **relação directa** entre a dívida exequenda por contribuições à Segurança Social e os bens a que se reporta a alegada falta de posse<sup>(1)</sup>.

Por tudo, fosse qual fosse o procedimento encetado, a pretensão do Rte não poderia proceder.

Pelo que é de confirmar o despacho recorrido que nesse sentido decidiu.

Termos em que se nega provimento ao recurso.

Custas pelo recorrente, com procuradoria em 40%, e segundo o valor atribuído na decisão recorrida.

Lisboa, 25 de Janeiro de 2000. — *Ernâni Figueiredo* (Relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Alfredo Madureira*. — *Madalena Robalo*.

## Acórdão de 25 de Janeiro de 2000.

### Assunto:

*Recurso contencioso de acto administrativo sobre questão fiscal. Direito de audiência prévia.*

### Doutrina que dimana da decisão:

1 — *Mesmo antes da vigência da Lei Geral Tributária, o interessado em procedimento tendente à prolação de acto administrativo sobre questão fiscal gozava do direito de audiência prévia.*

---

<sup>(1)</sup> Cf. jurisprudência corrente, de que se anota o Ac. do STA, de 23.7.80, rec. 1542.

2 — *O direito de audiência prévia, respeitando à possibilidade de o interessado se pronunciar sobre o objecto do procedimento, após a instrução e antes da decisão; não se confunde com o direito a carrear elementos de prova para o mesmo procedimento.*

Recurso: 21244; recorrente: TEGOPI — Indústria Metalomecânica, S. A.; recorrido: Secretário de Estado dos Assuntos Fiscais; relator: Exmo. Cons<sup>o</sup>. Dr. Baeta de Queiroz.

1.1. TEGOPI — INDÚSTRIA METALOMECÂNICA, S.A., com sede em Vilar do Paraíso, Vila Nova de Gaia, recorre contenciosamente do despacho de S.Ex.<sup>a</sup>. o SECRETÁRIO DE ESTADO DOS ASSUNTOS FISCAIS de 6 de Agosto de 1996 «cancelando todos os incentivos fiscais que haviam sido concedidos por despacho de 11.09.1981».

Imputa-lhe vício de forma, por falta de fundamentação, vício de violação de lei, desconformidade com o artigo 12<sup>o</sup> n<sup>o</sup> 4 do Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) e violação directa dos princípios constitucionais da justiça, igualdade e proporcionalidade, e vício de procedimento, por falta de audição prévia da recorrente.

1.2. Respondeu a autoridade recorrida defendendo a legalidade do acto impugnado.

1.3. O recorrente retira das suas alegações finais as seguintes conclusões:

«1

O despacho Recorrido não se apresenta fundamentado, não havendo qualquer enumeração dos motivos de facto ou de direito que fundamentaram a decisão.

2

Não existe igualmente no despacho recorrido qualquer remissão para qualquer outro parecer ou informação.

3

Não se permite, nestes termos, «reconstituir o itinerário cognoscitivo e valorativo percorrido pela entidade que decide» — neste sentido, cfr. Ac. do S.T.A. de 9 de Fevereiro de 1993, in Ac. Dout. n<sup>o</sup> 379, pág. 764; Ac. do S. T.A.-1<sup>a</sup> Secção, de 28 de Abril de 1994, in Ac. Dout. n<sup>o</sup> 402, pág. 629; Ac. da 1<sup>a</sup> Secção do S.T.A. de 14 de Junho de 1984, Rec. n<sup>o</sup> 16271.

4

O despacho recorrido sofre, nestes termos, de falta de fundamentação.

5

Acresce ainda que o despacho recorrido padece ainda do vício de violação da lei, na medida em que o método utilizado para cálculo da pontuação atingida pela Recorrente foi mal efectuado pelos serviços da D.G.C.I., tendo a recorrente atingido o coeficiente pretendido.

## 6

O despacho recorrido viola, por outro lado, o nº 5 do artº 43º do SIII, na medida em que os incentivos deveriam ter sido mantidos ou reajustados, posto que se verifica, sem margem para dúvidas, que o eventual incumprimento (que não se aceita) nunca poderia ser imputável à Recorrente.

## 7

Por outro lado, o despacho decorrido é ainda ilegal por violação de lei de fundo (no caso, o artº 140º nº 1 al. c) do C.P.A.), posto que foram cumpridas, pela empresa, todas as condições de que depende a concessão de benefícios.

## 8

Por outro lado, ainda, verifica-se que o próprio artº 43º do Decreto-Lei nº 194/80 é inconstitucional por violação dos princípios de certeza e segurança jurídicas que decorrem do Estado de Direito, seja do artigo 2.º da C.R.P.

## 9

O despacho recorrido é ainda ilegal por violação do princípio da irrevogabilidade de actos constitutivos de direitos.

## 10

Sendo, por outro lado, ilegal por violação directa dos princípios constitucionais da Justiça, Igualdade e Proporcionalidade, consagrados nos artºs. 13º e 272º da C.R.P..

## 11

Finalmente, o despacho aqui em causa padece de vício de procedimento por não ter ocorrido a audiência do interesse, conforme dispõe o nº 1 do artº 100º do Código do Procedimento Administrativo.

## 12

O despacho recorrido violou, nestes termos, os artigos 21º e 22º do C.P.T.. do artº 140º nº 1 alíneas b) e c), nº 1 do artº 100º e ainda da al. e) do nº 1 do artº 124º do CPA, em conjugação com o nº 2 do artº 125º do mesmo diploma, os artºs. 2º, 13º, 272º e 268º nº 3 da CRP, os nºs. 1 al. c) e 2 do artº 1º do Decreto-Lei nº 256-A/77, de 13 de Junho, o nº 5 do artº 43º do SIII, o nº 1 do artigo 41º do DL 194/80, de 19 de Junho, e ainda o artº 12º nº 4 do Estatuto dos Benefícios Fiscais, pelo que deve ser anulado».

1.4. Também a autoridade recorrida contra-alegou, mantendo quanto consta da sua resposta, sem formular proposições conclusivas.

1.5. O Exmº. Procurador-Geral Adjunto Público junto deste Tribunal é de parecer que «há dois vícios de carácter formal que podem levar à anulação do acto recorrido — falta de fundamentação e falta de audiência; existirão também dois vícios de violação dos princípios da justiça e da proporcionalidade, se se entender demonstrado que o eventual não cumprimento dos requisitos mínimos não é imputável à recorrente», propondo que se comece por apreciar os vícios de violação de lei, e, de entre eles, o de violação de princípio da justiça,

«se se entender que, sendo a falta de cumprimento imputável ao próprio Estado, é ilegal a declaração de caducidade», sendo que, para conhecer do vício de violação de lei por a recorrente ter cumprido a pontuação mínima exigível, é conveniente obter um parecer técnico.

1.6. Os Exm<sup>os</sup>. Adjuntos apuseram os seus vistos.

2. A matéria de facto provada é a seguinte:

A)

Em 11 de Setembro de 1981, deferindo requerimento de 27 de Março anterior da sociedade Teixeira Gomes & Pinho, Lda., e invocando delegação de poderes do Ministro das Finanças e do Plano, o Secretário de Estado do Planeamento proferiu o seguinte:

«DESPACHO

SIII — PROCESSO Nº 1583, DA EMPRESA «TEIXEIRA GOMES & PINHO, LDA.» — REQUERIMENTO DE 27.3.81, SOLICITANDO OS INCENTIVOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 12º E 13º DO DECRETO-LEI 194/80 (REGIME GERAL).

«Nos termos do nº 1 do Artº 41º do D.L. 194/80, determino que sejam concedidos à Empresa «TEIXEIRA GOMES & PINHO, LDA.» os incentivos fiscais e financeiros propostos pela Direcção-Geral das Contribuições e Impostos e Direcção-Geral das Alfândegas e pelo Banco de Portugal:

INCENTIVOS FISCAIS:

— Contribuição Industrial e Imposto Complementar, Secção B — isenção por sete anos;

— Reintegrações e Amortizações — aceleração para o dobro durante 10 anos, relativamente aos bens do activo imobilizado integrado no projecto de investimento;

— Custos ou perdas do exercício para efeitos do Artº 26º do Código da Contribuição Industrial — consideração como custo, da totalidade dos gastos suportados com a formação e aperfeiçoamento de pessoal;

— Direitos Aduaneiros — isenção dos direitos aduaneiros devidos pela importação de bens de equipamento integrados no projecto de investimento, (...)

B)

Mediante escritura pública de 29 de Dezembro de 1987 a sociedade «Teixeira Gomes & Pinho, Limitada», foi transformada em sociedade anónima e adoptou a designação «Tegopi — Indústria Metalomecânica, S.A.».

C)

Para financiamento do projecto de investimento da recorrente, que justificou os incentivos concedidos, o Banco de Fomento Nacional aprovou uma operação de crédito no montante de 66.000.000\$00, a utilizar até 14 de Junho de 1982.

D)

Em Junho de 1987 foi elaborado o documento designado por «Bases para a Colaboração do Sector Metalomecânico na Realização do Plano Siderúrgico Nacional» e criado um grupo de trabalho do sector metalomecânico (GTSMM) integrado por representantes de nove empresas do sector, entre elas a recorrente, para funcionar junto do

Grupo do Plano Siderúrgico Nacional (GPSN), visando os objectivos que constam desse documento, cuja cópia, a fls. 36 a 40, aqui se dá por reproduzida.

E)

No âmbito de protocolo entre a Siderurgia Nacional e o «Grupo de Trabalho» referido na alínea antecedente, aquela comunicou à recorrente, em Outubro de 1981, a sua decisão de lhe encomendar serviços e produtos, a fornecer até 1 de Setembro de 1993, pelo preço provisório total de 430.000.000\$00.

F)

A mesma Siderurgia Nacional manifestou, em Fevereiro de 1982, a intenção de formalizar com a recorrente em fins de Março desse ano um outro contrato de fornecimentos.

G)

O Plano Siderúrgico Nacional não se concretizou, não tendo a recorrente fornecido à Siderurgia Nacional os bens e serviços objecto de negociação entre ambas, com o que sofreu prejuízos que reclamou junto da Siderurgia Nacional, e em exposição dirigida ao Governo.

H)

Em 3 de Agosto de 1994 o Ministério das Finanças informou a recorrente de que a pontuação final do seu projecto de investimento não atingia o limiar mínimo exigido para a concessão dos benefícios fiscais, convidando-a a apresentar elementos de comprovação do investimento realizado, relativos ao exercício considerado mais favorável, tendo como limite o ano de 1986, inclusive.

I)

Em 30 de Setembro de 1994 a recorrente forneceu esses elementos, relativos ao ano de 1985.

J)

Em 16 de Janeiro de 1995 o Ministério das Finanças informou a recorrente de que a pontuação final do seu projecto não atingia o limiar mínimo exigido para a concessão dos benefícios fiscais, convidando-a a apresentar elementos de comprovação do investimento realizado, relativos ao exercício considerado mais favorável, tendo como limite o ano de 1986, inclusive.

K)

Em 2 de Março de 1995 a recorrente enviou esses elementos, relativos ao ano de 1986.

L)

Um técnico economista da 7ª Direcção de Serviços da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos elaborou uma informação, sem data, de acordo com a qual o projecto de investimento da recorrente atingia uma pontuação final de 2.567.

M)

Em 7 de Fevereiro de 1996 a Direcção-Geral da Indústria do Ministério da Economia, a solicitação da Direcção-Geral das Contribuições e Impostos, informou esta de que, não tendo o projecto da recorrente atingido a pontuação final exigida para atribuição dos incentivos, nada objectava à formulação de uma proposta de caducidade dos provisoriamente concedidos.

N)

Em Abril e Maio de 1996 foram elaborados informação e despachos, da autoria de um técnico economista, da coordenadora, do director de serviços, do subdirector geral e do director geral, propondo a caducidade dos incentivos concedidos à recorrente, por o seu projecto de investimento não ter atingido a pontuação mínima exigida para a sua atribuição.

O)

Em 6 de Agosto de 1986 a autoridade recorrida proferiu, sobre aqueles informação e pareceres, este despacho: «Concordo, pelo que nesta data assino o respectivo despacho».

P)

Em 6 de Agosto de 1986 a autoridade recorrida, por delegação do Ministro das Finanças, proferiu o seguinte:

#### «DESPACHO DEFINITIVO

SIII — COMPROVAÇÃO DO REGIME GERAL — PROCESSO Nº 1583, DA EMPRESA «TEIXEIRA, GOMES & PINHO, LDª» DE VILAR DO PARAÍSO — VALADARES. REQUERIMENTO DE 27.3.81, SOLICITANDO OS INCENTIVOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 12º E 13º DO D.L. 194/80.

«Nos termos dos nºs 1 a 4 do artº 43º do D.L. 194/80, de 19 de Junho, determino a caducidade dos incentivos fiscais e financeiros provisoriamente concedidos à empresa «TEIXEIRA, GOMES & PINHO, LDª» em virtude de se haver obtido uma Pontuação Final inferior ao limiar mínimo previsto no nº 3 do artigo 8º do Decreto-Lei nº 194/80, de 19 de Junho.

Fica deste modo revogado o despacho de concessão provisória de incentivos proferido em 11 de Setembro de 1981.

Deverá ter-se em consideração o estatuído no nº 1 do artigo 2º do Decreto-Lei nº 210/95, de 17 de Agosto.

Comunique-se à empresa e às entidades previstas no nº 24 da Portaria 229/86, de 21 de Maio».

3.1. Não se antolhando vícios que conduzam à declaração de invalidade do acto recorrido, nem estabelecendo a recorrente relação de subsidiariedade entre os alegados, importa apreciá-los começando por aqueles cuja procedência determine «mais estável ou eficaz tutela dos interesses ofendidos», em obediência à determinação do artigo 57º da Lei de Processo nos Tribunais Administrativos (LPTA).

Segundo o Exmº Procurador-Geral Adjunto junto deste Tribunal, há, nesta perspectiva, que começar pelos vícios de violação de lei e, de entre eles, pelo de violação do princípio da justiça, «se se entender que, sendo a falta de cumprimento imputável ao próprio Estado é ile-

gal a declaração de caducidade», ou, a assim se não entender, pelo vício de violação de lei que decorre da alegação da recorrente de «ter cumprido a pontuação mínima exigível».

Por razões que adiante transparecerão, vamos começar, antes, pelo alegado vício procedimental da falta de audiência prévia da recorrente, no entendimento de que assim melhor se cumprirá a orientação legal contida no apontado artigo 57º da LPTA.

3.2. O artigo 100º do Código do Procedimento Administrativo (CPA) dispunha, na sua versão original, 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 artigo 103º». A partir do Decreto-Lei nº 6/96, de 31 de Janeiro, o nº 1 do mesmo artigo passou a dispor que, «concluída a instrução, e salvo o disposto no artigo 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».

Concretizou deste modo o legislador ordinário o princípio contido no artigo 267.º nº 4 (actualmente, nº 5) da Constituição (CRP), que prevê a participação dos cidadãos na formação dos actos administrativos lesivos, por isso que a doutrina e a jurisprudência têm entendido que a audiência dos interessados se destina, essencialmente, a permitir a sua participação na decisões da Administração que lhes respeitam.

Hoje, o princípio da participação, na forma de «direito de audição antes da revogação de qualquer benefício ou acto administrativo em matéria fiscal», está expressamente previsto na alínea c) do nº 1 do artigo 60º da Lei Geral Tributária. Mas já antes 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 artigo 100º do CPA, por concretizadora do apontado princípio constitucional, quer pela da sua aplicação supletiva, prevista no nº 6 do artigo 2º do Código.

Acresce 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 de audiência prévia em procedimentos com tais características.

Assim se conclui que, no caso vertente, era legalmente imposta a prévia audiência da recorrente antes da prolação da decisão administrativa recorrida.

Nem de outro modo entende a autoridade autora do acto, que não contesta essa imposição, defendendo, todavia, que, «porque à recorrente foram dadas todas as oportunidades para apresentar elementos que lhe permitiriam manter a concessão dos benefícios em causa», «não pode ser invocado» o vício de falta de audiência prévia.

Mas uma coisa é a oportunidade para apresentar elementos de facto condicionantes da decisão a proferir, outra a oportunidade para se pronunciar a final da instrução do procedimento.

Ali, estamos perante um direito relativo à produção de prova; aqui, perante o direito a ser ouvido sobre o objecto do processo. Do facto de, num dado procedimento, a Administração respeitar aquele direito, não decorre que não possa ofender outro.

O direito de audiência prévia incide sobre o objecto do procedimento, tal qual ele surge após a instrução e antes da decisão. O artigo 100º

citado diz expressamente que ele é exercitável «concluída a instrução» e «antes de ser tomada a decisão final». Não se confunde, pois, com outros direitos, a exercer durante a instrução, designadamente, o direito a carrear para o procedimento elementos de prova, consagrado nos artigos 87º n.º 1 e 88º n.º 2 do CPA. É quando a prova já está recolhida, e o procedimento pronto para decisão, que cabe ouvir o interessado que, ademais, deve ser informado «sobre o sentido provável desta» — cr. a parte final do aludido n.º 1 do artigo 100º, na actual redacção, aplicável, já, ao caso vertente. Tudo isto resulta, desde logo, de o direito de audiência prévia concretizar o direito dos interessados à participação na formação das decisões que lhes digam respeito.

Temos, deste modo, que a autoridade recorrida, ao não dar oportunidade à recorrente de, após a instrução do processo, e antes da decisão, se pronunciar sobre o objecto do procedimento, desrespeitou o seu direito à audiência prévia, ofendendo o n.º 1 do artigo 100º do CPA.

3.3. A verificação deste vício procedimental importa a anulação do acto recorrido, impondo-se à autoridade recorrida a prática de novo acto, não enfermo do mesmo vício.

Para tanto, haverá que cumprir o preceituado n.º 1 do artigo 100º do CPA. E, com isso, a recorrente terá possibilidade de aduzir os seus argumentos em contrário do que apurou a Administração no procedimento em que tal acto foi praticado, designadamente, no que concerne à pontuação atingida pelo seu projecto de investimento.

É que, segundo os cálculos constantes do procedimento, a pontuação atingida é de 2,576, abaixo do limiar mínimo (3,5) previsto no n.º 3 do artigo 8º do Decreto-Lei n.º 194/80, de 9 de Junho. Foi na consideração de que não fora atingido aquele limiar que a autoridade recorrida revogou o despacho de concessão de benefícios fiscais.

Mas a recorrente entende que estão incorrectos os cálculos feitos pela Administração, ao não distinguirem os edifícios industriais dos sociais e administrativos, antes os considerando em bloco, o que influenciou no coeficiente «Investimento Líquido Reavaliado/Activo Fixo Líquido Corpóreo Reavaliado» e levou à pontuação de 2,576, quando a realmente atingida é de 9,56, superior, pois, ao falado limiar mínimo. De todo o modo, para a recorrente, houve razões exógenas, decorrentes de opções tomadas pelo Estado Português, de onde sempre resultaria não lhe ser imputável o incumprimento dos objectivos, sendo que, pela sua parte, observou todas as condições de que depende a concessão dos benefícios fiscais que, por isso, devem ser mantidos ou reajustados, e não retirados.

Deste modo, facultando-se à recorrente a possibilidade de, no âmbito do procedimento em que foi praticado o acto recorrido, se pronunciar, vazando as suas razões, designadamente, quanto aos pontos a que se fez referência, assegura-se uma completa protecção dos seus interesses, não sendo de afastar que, ponderado o que a recorrente disser, ao ser ouvida, venha a ser tomada decisão administrativa diferente da contida no acto impugnado, porventura favorável, assim se poupando o recurso aos meios contenciosos impugnatórios.

Prejudicada fica, pois, a apreciação dos demais vícios que ao acto vêm assacados, perante a verificação do vício procedimental de falta de audiência prévia da interessada.

4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em conceder provimento ao recurso, anulando o acto recorrido.

Sem custas.

Lisboa, 25 de Janeiro de 2000. — *Baeta Queiroz* (Relator) — *Benjamin Rodrigues* — *Fonseca Limão*. — *M.P. Pimenta do Vale*.



## Acórdão de 25 de Janeiro de 2000.

### Assunto:

*Impugnação. Acórdão. Pedido de reforma. Processo pendente após a entrada em vigor do DL n. 329-A/95, de 12/12.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- I — O art. 25º do DL n. 329-A/95, de 12/12, prescreve que a reforma da sentença, prevista no n. 2 do art. 669º do CPC, na redacção que lhe foi dada pelo art. 1º do mesmo diploma, abrange apenas os processos entrados após a vigência do dito diploma.*
- II — Assim, feito o pedido da reforma do acórdão, tendente a alterar o sentido da decisão proferida, ao abrigo do n. 2 do art. 669.º do CPC, em processo pendente à data da entrada em vigor do citado DL n. 329-A/95, deve o mesmo ser indeferido, por falta de base legal.*

Recurso n. 22.251; Recorrente: Fronteira — Sociedade Imobiliária e de Administração SA; Recorrida: Fazenda Pública; Relator: Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa.

Acordam, em confêrencia, na Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal:

1. FRONTEIRA — Sociedade Imobiliária e de Administração, S. A., com sede na Rua Marquês de Fronteira, 72, 2º, Lisboa, notificada do acórdão preferido nos autos, interpôs recurso do mesmo para o Plenário deste Supremo Tribunal. Simultaneamente, pediu a reforma do mesmo acórdão. Alega que houve lapso na determinação da norma aplicável, dado que no caso submetido à apreciação do Tribunal se estava perante criação de imposto não previsto por lei, pelo que a deliberação impugnada é nula. Pede, a final, a reforma do acórdão sob censura, com óbvia prolação de acórdão de teor contrário, como decorre implicitamente da parte final do citado pedido.

O EPGA emitiu douto parecer, defendendo que, ao caso, não é aplicável a pretendida reforma, pelo que tal pedido deve ser indeferido, devendo conhecer-se do requerimento de interposição do recurso.

Posteriormente, a ora requerente veio aos autos dar conta de um acórdão da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal, onde alegadamente se considera um caso idêntico, no qual se decidiu que o lançamento de um imposto não previsto por lei está inquinado de nulidade e não de anulabilidade.

Foram colhidos os vistos legais.

Cumpre decidir.

2. A primeira questão a decidir é esta: é possível à recorrente pedir a reforma de decisão, com o conteúdo acima expresso?

Como decorre do acima exposto, a requerente pretende, ao cabo e ao resto, com o seu pedido de reforma dos autos, uma decisão de sentido contrário ao assumido nos autos sob censura.

Vejamos.

O art. 669º do CPC, na redacção anterior do DL n. 329-A/95, de 12/12, apenas permitia a reforma da sentença quanto a custas e multa.

Actualmente, a situação é outra, face à redacção que foi dada àquele artigo pelo novo diploma legal, sendo hoje possível uma nova decisão diversa da proferida (art. 669º, 2, b), do CPC).

Mas será que a nova redacção do citado artigo 669º do CPC é aplicável aos presentes autos?

A resposta é-nos dada pelo art. 25º do DL n. 329-A/95, de 12/12, que dispõe:

«1. É aplicável aos recursos interpostos de decisões proferidas nos processos pendentes após a entrada em vigor do presente diploma o regime estabelecido pelo Código de Processo Civil, na redacção dele emergente, com excepção do preceituado no art. 725º e no n. 2 do artigo 754º, bem como o disposto nos *n.s 2 e 3 do artigo 669º*, e no art. 670º».

Daqui decorre inequivocamente que não é possível a reforma requerida pela recorrente, dado que estamos perante processo pendente à data da entrada em vigor do citado DL n. 329-A/95.

Na verdade, a impugnação foi apresentada em 24 de Março de 1995.

E que dizer do recurso interposto para o Plenário deste Supremo Tribunal?

Quanto a este, e porque foi tempestivamente apresentado, sendo admissível nesta fase (art. 686º, 2, do CPC), logra acolhimento a respectiva pretensão.

2. Face ao exposto, acorda-se:

a) em deferir a reforma do acórdão;

b) em admitir o recurso interposto para o Plenário deste Supremo Tribunal.

Custas pela recorrente, fixando-se a taxa de justiça em Esc. 20.000\$00.

Lisboa, 25 de Janeiro de 2000. — *Lúcio Barbosa* (Relator) — *Ernâni Figueiredo* — *Fonseca Limão* — *MP Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 25 de Janeiro de 2000.

Recurso n.º 23.197, em que é Recorrente Orlando António Lopes e Recorrida a Fazenda Pública, e de que foi Relator o Ex.mo Cons.º Dr. Fonseca Limão.

Orlando António Lopes, não se conformando com o acórdão do Tribunal Central Administrativo que concedeu provimento ao recurso; interposto pela Fazenda Pública, da sentença do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Faro, daquele interpôs recurso para este S.T.A., terminando as suas alegações com a formulação de um quadro conclusivo onde, em síntese, afirma:

1. Existe desconformidade formal do artº 2º nº 3 al. h) do C.I.R.S. com o disposto nos nºs 168/2 e 103/2 da C.R.P.

2. O artº 2º nº 3 al. h) do C.I.R.S. viola o princípio da igualdade tributária plasmado nos artºs 13, 104/1 e 3 da C.R.P.

O Ex.mo Magistrado do MºPº, junto deste S.T.A., foi de parecer que o recurso não merece provimento.

No mesmo sentido opinou a Fazenda Pública.

Corridos os vistos cumpre decidir.

A questão referida em 2. foi, definitivamente, decidida pela 1ª Instância que, quanto a ela, referiu:

“... não vislumbramos, no caso vertente, em que é que o artº 2º/3/h) do C.I.R.S. ofende o princípio constitucional da igualdade do cidadão perante a Lei.

Somos, pois, do entendimento que não ocorre “*in casu*” a alegada violação do princípio constitucional da igualdade”.

Assim, não tendo o recorrente lançado mão do mecanismo previsto no artº 684º - A nº 1 do C. P. Civil, aquando do recurso da F.P., pedindo a ampliação do seu âmbito, precludido se mostra o conhecimento de tal questão por banda deste S.T.A.

Quanto à outra questão e fazendo apelo ao disposto nos artºs 713º nº 5 e 726º do C. P. Civil, pelos fundamentos do acórdão recorrido, julga-se a mesma improcedente.

Termos em que se acorda em negar provimento ao recurso.

Custas pelo recorrente, fixando-se a procuradoria em 40%.

Lisboa, 25 de Janeiro de 2000. — *João Plácido da Fonseca Limão* (Relator) — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* — *Luís Filipe Mendes Pimentel*. — Fui presente: *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 25 de Janeiro de 2000.

### Assunto:

*Recurso jurisdicional para o STA de decisão de tribunal tributário de 1ª instância. Competência. Desistência da alegação de facto levada às conclusões das alegações de recurso.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Incluído nas conclusões das alegações de recurso interposto para o STA de decisão de tribunal tributário de 1.ª instância um facto que diverge do assente pela instância, o Tribunal não é competente, em razão da hierarquia, para apreciar o recurso.*
- 2 — *É para o efeito irrelevante que o recorrente venha a desistir da alegação desse facto, pois os pressupostos de que depende a competência do tribunal de recurso ficam estabilizados com a apresentação das alegações e suas conclusões.*

Recurso n.º 23 300 em que é Recorrente a Portugal Telecom, SA, e Recorrida a Fazenda Publica de que foi Relator o Exmº Cons.º Dr. Baeta de Queiroz.

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

1.1. PORTUGAL TELECOM, S.A., com sede em Lisboa, recorre da sentença do Mmº. Juiz do 5º Juízo do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa que julgou improcedente a impugnação da

liquidação de “taxa de reposição de pavimentos” efectuada pela Câmara Municipal de Lisboa.

Formula as seguintes conclusões:

“1

As infra-estruturas de telecomunicações objecto de intervenção e que motivaram a taxa em análise integram a rede básica de telecomunicações e constituem bens do domínio público do Estado (art.º 9º, nº 4, da Lei 88/89);

2

A própria Lei 1/87 isenta o Estado do pagamento de taxas e encargos devidos às autarquias (art.º 27ºnº 1);

3

A Portugal Telecom, mesmo antes da assinatura do contrato de concessão e as empresas que a antecederam, eram já concessionárias de um serviço público de telecomunicações em cujo regime legal se enquadrava o Decreto 5.786, de 10 de Maio de 1919;

4

O direito à ocupação de terrenos do domínio público para a instalação dos equipamentos destinados a assegurar o serviço público de telecomunicações é atribuído à Portugal Telecom e às empresas que a antecederam como concessionária desse serviço público, pelo Estado concedente, e não pelas autarquias e demais entes públicos titulares do domínio afectado por essa ocupação;

5

Essa atribuição resulta do artº 124º do Decreto 5.786 que veio sendo aplicável às empresas que foram assegurando o serviço público de telecomunicações e do artº 29º das Bases do Contrato de Concessão (DI. 40/95) preceitos através dos quais o Estado concedente procedeu a uma mutação dominial parcial dos terrenos do domínio público afectos a outros serviços e a outras entidades, afectando-os também à instalação do serviço público de telecomunicações;

6

Não atribuindo as autarquias titulares do domínio público afectado, à Portugal Telecom ou às empresas que a antecederam como concessionárias do serviço público de telecomunicações, qualquer direito ao uso privativo ou especial de terrenos do domínio público, falta o pressuposto necessário para a incidência de quaisquer taxas por essa ocupação;

7

Ao conceder a isenção de taxas e encargos por essa ocupação, pelo artº 29º, do contrato de concessão, o Estado renuncia ao poder de lançar taxas e encargos pelo direito de ocupação que o próprio Estado atribui ao concessionário, face à existência de uma renda de concessão fixada pelo próprio contrato e que deverá cobrir todas as contrapartidas devidas pelo concessionário em virtude do direito de ocupação atribuído;

## 8

As taxas impostas pelas autarquias tendo por fundamento a atribuição de direitos de ocupação ou de construção ou outros que não foram efectivamente atribuídos por tais entidades, são verdadeiros impostos não autorizados por lei e por isso mesmo nulos, face ao princípio consagrado no art.º 363º do Código Administrativo;

## 9

A Lei 91/97, de 1 de Agosto, no seu art.º 13º veio isentar os operadores de redes básicas de telecomunicações do pagamento de taxas e quaisquer outros encargos, pela passagem das infra-estruturas de telecomunicações ou pela passagem das diferentes partes da instalação ou equipamento necessário à exploração do objecto de concessão da respectiva rede.

## 10

Atendendo à retroactividade da lei interpretativa consagrada no artº 12º, do Código Civil, todos os factos anda não objecto de sentença transitada em julgado são passíveis de serem julgados à luz do novo normativo.

## 11

Por conseguinte, a sentença recorrida violou o exacto entendimento do disposto no art.º 9º n.º 4 da Lei 88/89, conjugado com o art.º 27º, n.º 1 da Lei 1/87, o artº 29º, do D.L. 40/95, o artº 363º, do Código Administrativo e o artº 12º, do Código Civil e ainda o D.L. 122/94, com todas as disposições legais que este diploma ressalva e faz remissão”

1.2. A Fazenda Pública contra-alegou pedindo a confirmação da sentença recorrida.

1.3. O Mm.º Juiz proferiu despacho de sustentação.

1.4. O Exm.º Procurador-Geral Adjunto Público junto deste Tribunal é de parecer que o recurso não merece provimento, pelas razões alegadas pela recorrida.

1.5. Aquando dos vistos, o Exm.º 2º Adjunto sugeriu que se ouvisse a recorrente sobre a questão, que suscitou, da incompetência do Tribunal, face à alegação, na conclusão 1, de um facto não estabelecido na sentença.

1.6. Ouvida sobre este tema, a recorrente disse concordar com a matéria de facto fixada na instância, por isso que não pretende discuti-la, não obstante o que aceita ser menos correcta, face ao que quis exprimir, a conclusão em causa, requerendo se dê ela por não escrita.

1.7. O Exm.º Procurador-Geral Adjunto nada opôs à sugestão do EX<sup>m</sup>.º 2º Adjunto, acrescentando ser inócua a declaração da recorrente, de que retira a primeira das suas conclusões.

2. A matéria de facto provada é a seguinte:

## “a)

A impugnante Portugal Telecom, SA, procedeu, no ano de 1993, na área de jurisdição da Câmara Municipal de Lisboa, à abertura de valas no subsolo do domínio público, para colocação ou reparação de infra-estruturas de telecomunicações - cfr. fls. 60 e 61 destes autos e 24 a 30 do penso;

b)

Após a conclusão desses trabalhos procedeu ao enchimento das valas e à reposição do pavimento - cfr. fls. 60 e 61 destes autos e 24 a 30 do apenso;

c)

Os serviços competentes da Câmara Municipal de Lisboa procederam, à falta de elementos fornecidos pela impugnante, ao cálculo do valor dos trabalhos referidos em a) e b) que antecede, tendo sido de esc. 4.134.510\$00 - cfr. fls. 16 do apenso;

d)

Com base no valor referido em c) que antecede, os serviços competentes da CML liquidaram, em 1995, uma taxa de 826.902\$00, pela modificação da resistência dos pavimentos e despesas de fiscalização, correspondente a 20% daquele valor, nos termos conjugados dos art.ºs 37º do Regulamento de Obras na Via Pública (Edital 156/63) e 8º, nº 4, als. a) e b) da Tabela de Taxas o outras Receitas Municipais - cfr. fls. 64 a 72 destes autos e 16 do apenso;

e)

Em 04/12/1995, no seguimento do processo de liquidação referido em d) que antecede, a ora impugnante reclamou graciosamente alegando, para além do mais, encontrar-se isenta do pagamento da quantia liquidada (artº 29º do DL 40/95, de 15/02) e, os serviços da CML indeferiram tal pedido mas, tendo concluído pela existência de erro na aplicação da taxa, que deveria ter sido de 10% e não de 20%, nos termos do artº 39º, nº 2, do Regulamento de Obras na Via Pública, por despacho da Directora Municipal de Finanças, Planeamento e Controlo de Gestão, de 08/04/1997, procederam à anulação da quantia reclamada, emitindo nova factura no valor de esc. 413.451\$00 - cfr. proc. administrativo junto por linha nº 238/95/RG e fls. 25 destes autos;

f)

Tendo a ora impugnante sido notificada em 17/04/97 da decisão referida em e) que antecede, deduziu a presente impugnação mantendo os fundamentos”.

3. Alega a recorrente, na primeira das conclusões que retira das suas alegações de recurso, que a taxa cuja liquidação impugna foi motivada pelas “infra-estruturas de telecomunicações objecto de intervenção” sua.

Procurando no probatório, não se encontra nele este facto.

Diversamente, o que a sentença estabeleceu é que a liquidação da taxa foi originada “pela modificação da resistência dos pavimentos e despesas de fiscalização” (cfr. alínea d) da matéria de facto fixada).

Isto mesmo - que a sua alegação diverge, em sede de matéria de facto, do que a sentença recorrida assentou - aceita a recorrente, pretendendo, porém, que tal se deve, só, a um modo menos correcto de expressão, já que concorda com a matéria de facto que da sentença consta, não pretendendo controvertê-la. Daí que peça que a primeira conclusão se tenha por não escrita.

Temos, assim, por um lado, que as conclusões das alegações de recurso incluem um facto que a sentença recorrida não deu como pro-

vado, donde, que o recurso não tem por exclusivo fundamento matéria de direito.

Por outro lado, temos que a recorrente enjeita a alegação desse facto, afirmando não querer discutir qualquer factualidade, aderindo à julgada provada. Acontece que esta declaração da recorrente, posterior à apresentação das suas alegações de recurso, com as respectivas conclusões, não pode ser aceite pelo Tribunal. É que o objecto do recurso fica balizado com essas alegações e conclusões, como flui do artigo 690º nº 1 do Código de Processo Civil. Para apresentar alegações, com conclusões, existe um prazo fixado na lei, cujo esgotamento provoca a deserção do recurso (nº 2 do apontado artigo). Deste modo, esgotado aquele prazo, fixado fica o âmbito e objecto do recurso, que não mais pode ser modificado, solução imposta quer pelo princípio da estabilidade da instância quer pelo do respeito pelo caso julgado (cfr. artigos 268º e 671º nº 1 e 677º, todos do mesmo diploma). Daí que também a competência do tribunal de recurso se firme quando juntas ao processo estejam as respectivas alegações e conclusões, uma vez que são elas que, determinando o objecto e âmbito do recurso, permitem definir o tribunal competente, o qual, no caso, e em razão da hierarquia, resulta de a controvérsia se limitar ao campo do direito ou abrangê-lo, também, o dos factos (vd. os artigos 32º nº 1 alínea b) e 41º nº 1 alínea a) do Estatuto dos Tribunais Administrativos e Fiscais).

Por último, assinala-se que ao processo de determinação do tribunal competente é indiferente o interesse que possam ter, para a decisão do recurso, os factos alegados pelo recorrente, bastando, para que o exclusivo fundamento dele não seja a matéria de direito, a existência de controvérsia em sede factual, mesmo que tal controvérsia se resolva de modo a não influenciar o destino do recurso, questão que, em todo o caso, só pelo tribunal competente há-de ser apreciada. Neste mesmo sentido vem decidindo, uniformemente, a jurisprudência deste Tribunal, podendo apontar-se, de entre os mais recentes, os acórdãos de 10 e 17 de Março e 3 de Novembro de 1999, nos recursos n.ºs 22119, 22380 e 23174, respectivamente.

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 o presente recurso, sendo competente a correspondente Secção do Tribunal Central Administrativo.

Custas a cargo da recorrente, fixando-se em 15.000\$00 a taxa de justiça e em 50% a procuradoria.

Lisboa, 25 de Janeiro de 2000. — *Baeta de Queiroz* (Relator) — *Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão* — *M.ª P.ª Madalena Robalo*.

## Acórdão de 25 de Janeiro de 2000.

### Assunto:

*Prescrição. Conhecimento oficioso. Nulidade de sentença.*

**Doutrina que dimana da decisão:**

- 1 — *A prescrição é uma exceção peremptória que ocorre quando o titular da obrigação não diligencia a sua cobrança no decurso do tempo que a lei para tanto lhe fixa.*
- 2 — *A ocorrência da prescrição, que determina a extinção da obrigação, está, pois, relacionada unicamente com o decurso do tempo e, porque assim, a sua apreciação não envolve a apreciação da legalidade do direito que é fonte da obrigação.*
- 3 — *Cumprida a obrigação não pode mais falar-se, em bom rigor, em prescrição, pelo que, nessas circunstâncias, esta exceção não necessita de ser conhecida e, sendo assim, não incorre no vício de omissão de pronúncia a sentença que a não conheceu.*

Recurso n.º: 23 480, em que é recorrente Amorim Lage S.A. e recorrida Fazenda Pública e de que foi relator Exm.º Cons.º Dr. Costa Reis.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

Amorim, Lage, S.A. vem, nos termos das disposições combinadas dos art.ºs 201º n.º 1, e 668º, n.º 1, al. d) e n.º 3 do CPC, arguir a nulidade do Acórdão deste Tribunal, de fls. 89 e segs, que confirmou a sentença de improcedência desta impugnação proferida no Tribunal Tributário de 1ª Instância, alegando que o mesmo padece do vício de omissão de pronúncia.

Explicitando este fundamento a Recorrente alega que o imposto aqui em causa foi abolido e porque assim é e porque o mesmo, por força dos novos prazos de prescrição estabelecidos na Lei Geral Tributária se encontra prescrito, deveria aquele Acórdão ter tomado conhecimento dessa realidade e, em conformidade, ter declarado a referida prescrição e ordenado a extinção da instância por inutilidade superveniente da lide.

Ao não o fazer, conclui, o Tribunal deixou de conhecer de questão que devia apreciar, o que determina a nulidade do mencionado Acórdão.

Apesar de notificado, o Representante da Fazenda Nacional não se quis pronunciar sobre este requerimento.

A Exm.ª Sra. Procuradora Geral Adjunta emitiu parecer no sentido do desatendimento daquela arguição, porquanto, disciplinando a prescrição os efeitos do decurso do tempo sobre o não exercício do direito à cobrança e encontrando-se paga a dívida, era evidente que a ora invocada prescrição não ocorrera e, assim, era inútil o conhecimento dessa exceção.

2. A questão que o apontado requerimento nos coloca é, pois, a de saber, em primeiro lugar, se, num processo de impugnação, se pode conhecer officiosamente da prescrição e, depois, a de saber se esse conhecimento se justifica nos casos em que o imposto impugnado já se encontra pago.

3.1. É sabido que a prescrição é um instituto jurídico que determina a extinção da obrigação (no caso que nos ocupa da obrigação tributária) unicamente em função do decurso do tempo.



Este instituto, no domínio tributário, pressupõe a existência de um vínculo de carácter obrigacional entre o Estado e o contribuinte, o qual se traduz na existência de um direito de crédito e na possibilidade da sua imediata exigência na titularidade do primeiro e da correspondente obrigação de pagamento do contribuinte.

Mas pressupõe, também, a inexigência desse crédito no período de tempo que a lei considera razoável para a sua concretização.

É certo que esta relação pode não se encontrar definitivamente estabilizada, por o direito que o Estado se arroga ter sido objecto de impugnação. Todavia esta circunstância, porque não impede que o direito já constituído seja reclamado e se iniciem e desenvolvam os procedimentos conducentes à sua cobrança - vd. art.º 255º do CPT - não releva para efeitos da prescrição.

O instituto da prescrição pressupõe, assim, por um lado, a existência de uma relação jurídica de crédito apta a produzir todos os seus efeitos e, por outro, o decurso do tempo previsto na lei para o exercício do referido direito sem que este tenha sido accionado.

A apreciação da prescrição relaciona-se, assim, unicamente com a atitude do credor perante o seu direito de crédito e a inexigência do cumprimento da respectiva obrigação, e o confronto dessa atitude com o tempo decorrido desde o nascimento daquela.

Porque assim é tal apreciação não envolve a legalidade do respectivo direito, pelo que, e em princípio, a declaração de prescrição deverá ser feita nos autos, e/ou seus apensos, em que aquela exigência se processa, máxime do processo de execução.

Neste sentido a jurisprudência deste Supremo Tribunal e a doutrina, interpretando correctamente o sentido do disposto nos art.ºs 120º e 286º, n.º 1, al. d) do CPT. vêm entendendo que a prescrição não pode constituir fundamento de impugnação da liquidação, mas apenas fundamento da oposição à execução. - vd., entre outros, Acs. do STA de 27/11/91, Rec. 13.663, de 15/12/93, Rec. 16.550, de 19/1/94, Rec. 17.483, de 2/3/94, Rec. 17.480 e de 9/6/99, Rec. 23.623 e A.J. de Sousa e J. S. Paixão, CPT Anotado, 4º ed., pág. 558.

3.2. Todavia, o que fica dito não impede que o conhecimento da prescrição da obrigação tributária se possa fazer no processo de impugnação.

Na verdade, a apreciação da prescrição da obrigação tributária e a sua declaração formal - se bem que não contenda com a legalidade da liquidação e, conseqüentemente, com a legalidade do direito que lhe subjaz e que é objecto de impugnação - determina a inutilidade da discussão daquelas legalidades, visto que, prescrita a obrigação tributária e, portanto, extinta a possibilidade da sua cobrança deixa de ter sentido útil saber se o direito existia e se, existindo, foi correctamente exercido pela Administração Fiscal.

O que, conduzindo à extinção da instância, contribui para o mais rápido encerramento da discussão jurídica em torno daquela legalidade e para a concretização do princípio da economia processual. - art.ºs 287º, al. e) e 137º do CPC.

E no direito tributário esse conhecimento é officioso. - art.º 259º do CPT.

Está, pois, resolvida a primeira das equacionadas questões.

Será que, e aqui entramos na segunda fase da resolução das dúvidas atrás expostas, se pode, e deve, conhecer da prescrição da obrigação

tributária depois de esta estar paga e que a omissão desse dever determina a nulidade da sentença?

4. É pacífico considerar-se que os fundamentos teóricos da prescrição se relacionam com a recusa em dar protecção ao titular do direito creditício quando este, adoptando um comportamento negligente, deixa correr o tempo sem exigir o cumprimento da respectiva obrigação e em, concorrentemente, dar protecção ao devedor, impedindo-o de ficar indefinidamente ao sabor das conveniências do credor.

O instituto da prescrição funciona, assim, como uma forma de penalização do titular do direito pela sua conduta negligente, e como uma libertação do devedor do cumprimento de uma obrigação.

O que contribui para a certeza, a segurança e a paz jurídicas entre o Estado e os seus cidadãos.<sup>(1)</sup>

Sendo assim, isto é, sendo que a prescrição pressupõe a existência de uma obrigação de pagamento e que é o não pagamento e a negligência do credor em accionar os mecanismos de cobrança que justificam aquele instituto, deixa de ter sentido falar-se em prescrição a partir do momento em que o pagamento ocorreu e a obrigação se extingue.

E deixa de ter sentido porque a partir do pagamento deixou de poder falar-se em excepção.

Se assim é, isto é, se não se pode declarar prescrita uma obrigação que se sabe que não existe não é lógico, nem processualmente correcto, estar-se a questionar, academicamente, a existência daquela excepção, mesmo que esta seja de conhecimento officioso.

O conhecimento dessa inexistente excepção peremptória só seria, assim, obrigatório se tivesse sido suscitada, o que não aconteceu.

E, sendo assim, isto é, não sendo obrigatório o conhecimento officioso de uma excepção quando é evidente a inexistência desta esse não conhecimento não pode conduzir à nulidade da sentença por omissão de pronúncia.

5. Descendo ao caso dos autos logo vemos que consta do probatório do Acórdão - vd. o seu ponto 4 - que a dívida exequenda resultante da liquidação impugnada fora paga.

Se assim era não havia lugar à declaração de prescrição, dado esta excepção se não verificar.

Deste modo, e ainda que o conhecimento da prescrição seja officioso (art.º 259º do CPT), não havendo lugar a esta declaração, era inútil estarmos questionar dessa existência.

Não se verificou, assim, a alegada omissão de pronúncia no Acórdão de fls. 89 e segs.

Termos em que se nega deferimento à arguida nulidade do Acórdão. Custas pela Recorrente, fixando-se a taxa de justiça em 15.000\$00.

Lisboa, 25 de Janeiro de 2000. — *Costa Reis* (relator) — *Brandão de Pinho* — *Vitor Meira*. — Fui presente: *Madalena Robalo*.

(1) Vd. Benjamim Rodrigues em "A Prescrição no Direito Tributário" in Problemas Fundamentais do Direito Tributário, pág. 263 e Anibal de Castro em "A Caducidade"

## Acórdão de 25 de Janeiro de 2000.

### Assunto:

*Recurso jurisdicional. Concordância integral com o acórdão recorrido.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Concordando o S.T.A. integralmente com o acórdão recorrido, pode limitar-se a negar provimento ao recurso remetendo para os fundamentos daquele, nos termos do disposto nos artigos 713º n.º 5 e 726º do C.P.C..*

Recurso n.º 23 590, em que é recorrente Carlos Manuel Teixeira e recorrida Fazenda Pública e de que foi relator Exm.º Cons.º Dr. Vítor Meira.

Carlos Marques Teixeira impugnou no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Aveiro a liquidação de imposto profissional relativo ao ano de 1988 por a mesma incluir as gorjetas recebidas, tendo o Mº Juiz daquele Tribunal julgado improcedente a impugnação.

O Tribunal Central Administrativo, para onde recorreu, negou-lhe provimento ao recurso e confirmou a decisão recorrida.

Vem agora o presente recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, reiterando as questões já antes suscitadas e decididas no acórdão recorrido.

Concordando-se quer com a decisão quer com os fundamentos de tal acórdão, fazendo apelo aos artigos 713º n.º 5 e 726º do Código de Processo Civil, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso pelos fundamentos constantes do acórdão recorrido.

Custas pelo recorrente, fixando-se em 10% a procuradoria.

Lisboa, 25 de Janeiro de 2000. — *Vitor Meira* (relator) — *António Pimpão* — *Brandão de Pinho*. — Fui presente: *Madalena Robalo*.

## Acórdão de 25 de Janeiro de 2000.

### Assunto:

*IRS. Profissional de banca de casino. Constitucionalidade do art. 2º. n. 3, alínea h), do CIRS.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*O art. 2º. n. 3. al. h) do CIRS não sofre de qualquer inconstitucionalidade, quer formal, quer material.*

Recurso n.º 23.592; recorrente: Valdemar Mendes de Pinho Cruz; recorrida: Fazenda Pública; relator: Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa.

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

1 — Valdemar Mendes de Pinho Cruz, identificado nos autos, impugnou judicialmente, junto do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Aveiro, a liquidação de imposto profissional do ano de 1988, efectuada pela Repartição de Finanças de Espinho.

O Mmo. Juiz daquele Tribunal julgou a impugnação improcedente.

Inconformado com tal decisão, o impugnante interpôs recurso para o Tribunal Central Administrativo que, porém, negou provimento ao recurso.

De novo inconformado com tal decisão, o impugnante trouxe recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. É inconstitucional tributar as gratificações dos empregados das salas de jogo dos casinos, por violação dos princípios da igualdade perante a lei e igualdade dos resultados, da legalidade tributária, da justiça sistemática da legislação, da legalidade e da tipicidade do imposto, da proporcionalidade e da justiça.

2. O acórdão do Tribunal Constitucional publicado no DR de 10/10/97 não interpretou nem aplicou correctamente o direito e os votos de vencido do mesmo acórdão são os mais conformes ao nosso direito constitucional.

3. Estas gratificações não constituem retribuições de trabalho como já decidiu o Supremo Tribunal de Justiça e é pacífico na doutrina.

4. Não é constitucional a aplicação analógica do regime tributário das remunerações de trabalho às gratificações.

5. No nosso ordenamento jurídico os empregados das salas de jogo dos casinos têm um tratamento jurídico que *não existe em relação a mais nenhum dos trabalhadores que recebem habitualmente esse tipo de gratificações* (arrumadores de automóveis, empregados de cafés, bares, restaurantes, hotéis, discotecas, taxistas, etc.) pois o legislador sabe que os únicos trabalhadores que podem ser efectivamente tributados pelas gorjetas são os trabalhadores dos casinos (e em todos). A Lei não pode ter resultados diferentes.

6. Mas nem todos os empregados dos casinos são tributados pois o Fisco não actuou perante os empregados de casino residentes nos distritos de Lisboa e do Porto. Nem actuou nunca perante os empregados dos casinos que não estão sujeitos ao registo das gratificações (empregados de hotelaria, dos bares e restaurantes, arrumadores, bengaleiros, etc).

7. O estudo comparado dos diversos diplomas publicados sobre gratificações demonstra claramente que se visou apenas e só os empregados dos casinos.

8. O sistema que só permite fiscalizar e tributar os empregados dos casinos representa uma clara desigualdade nos resultados de tratamento fiscal entre as diferentes categorias sujeitas ao imposto e que auferem gratificações.

9. A diferença de tratamento concreto entre empregados das salas de jogo e demais profissões que auferem habitualmente gorjetas não assenta em qualquer justificação válida e assume carácter discriminatório que viola o princípio constitucional da igualdade de resultados.

10. Aliás, já o nosso Governo reconheceu essa discriminação e ilegalidade quando por *despacho do Secretário de Estado do Orçamento* de 1 de Abril de 1981, se mandou não tributar as gorjetas de imposto profissional nos anos de 1980 e 1981 porque *a tributação dos profissionais da banca dos casinos se apresentaria assim discriminatória*.

11. O princípio da justiça do sistema legislativo representa (embora sem consagração expressa autónoma na nossa Constituição) um dos

pilares essenciais de qualquer Estado de Direito. A legislação deve, no seu conjunto, ser reconduzível a uma ideia de justiça (e nunca a uma mera conveniência do poder ou dos seus titulares). Tal princípio da justiça sistemática impõe que o Estado seja coerente, isto é, ou se desinteressa das gratificações para todos os efeitos, ou, então, interessa-se delas para *todos* os efeitos e está insito no Estado de Direito Democrático consagrado no art. 2º da Constituição.

12. Submeter o recorrente e demais empregados das salas de jogo dos casinos a um tratamento diferenciado e não justificado por motivos objectivos, viola o princípio da justiça, quer comutativa, quer distributiva, consagrado no art. 266º. n. 2, da Constituição Portuguesa.

13. De acordo com o princípio da legalidade do imposto, só podem ser cobrados os impostos quando se verificam os pressupostos aos quais a lei condiciona a existência de uma obrigação fiscal. Não sendo as gorjetas exigíveis, nem contrapartida de trabalho contratual, não é lícito e legal proceder ao seu alargamento por ficção do tipo fiscal «fazendo de conta» que são contrapartidas do contrato de trabalho subordinado pois isso quebra a unidade sistemática do direito fiscal.

14. No caso presente, o trabalhador não era obrigado a entregar o Modelo 5 (pois o art. 6º do C. I. Prof. não o obrigava e o § 3º desonerava-o).

15. A liquidação feita, neste caso concreto, é totalmente arbitrária e o chefe da repartição de Finanças, sem elementos para determinar a matéria colectável, sem poderes específicos para liquidar o imposto e desconhecendo a taxa, agiu de forma aleatória, arbitrária, desproporcionada, inadequada e incerta. Ou seja, agiu ilegalmente.

16. O douto acórdão violou, entre outros, os artºs. 2º. 13º. 18º. 62º., n. 1, 106º, n. 2, 107º, n. 1, 266, n. 2, da nossa Constituição e art. 6º e seu § 3º do Código do Imposto Profissional.

Não houve contra-alegações.

Já neste Supremo Tribunal, o recorrente veio alegar a prescrição da «relação jurídica tributária».

Instada, a Repartição de Finanças de Espinho informou que a dívida exequenda foi paga, em 28/01/97.

Em sede de parecer final, o EPGA defende que o recurso não merece provimento.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

2. Quanto à matéria de facto, dada como provada no Tribunal Central Administrativo, e porque a mesma não foi impugnada, nem há lugar à sua alteração, remete-se para a decisão do TCA, que decidiu a dita matéria de facto — artºs. 713º, n. 6, e 726º, ambos do CPC, aplicáveis subsidiariamente, face ao disposto no art. 2º, f), do CPT.

3. Será que ocorre a invocada prescrição?

Não ocorre.

Na verdade, tendo em conta que o recorrente pagou a dívida exequenda, é óbvio que não há prescrição, sendo que o pagamento desta (em 28/01/97) ocorreu antes da vigência da Lei Geral Tributária (1/1/99) — vide DL n. 398/98, de 17/12 e seu art. 6º.

Quanto à questão de fundo suscitada nos autos, tem esta sido objecto de abundante e uniforme jurisprudência deste Supremo Tribunal (1).

(1) Vide, a título meramente exemplificativo, os acórdãos deste STA de 20/1/99 (rec. n. 23091), de 10/2/99 (rec. n. 22983) e de 5/5/99 (rec. n. 23501).

O acórdão recorrido, tirado pela unanimidade dos respectivos juizes, está dentro da orientação jurisprudencial deste Supremo Tribunal.

A decisão recorrida, quer em si, quer quanto aos respectivos fundamentos, merece inteira concordância.

Assim, tendo em conta o disposto nos art.ºs. 713º, n. 5 e 726º do CPC, aplicáveis subsidiariamente, face ao disposto no art. 2º. f) do CPT, confirma-se o acórdão recorrido, remetendo-se para os fundamentos da decisão impugnada.

4. Face ao exposto, acorda-se em negar provimento ao recurso.  
Custas pelos recorrentes, fixando-se a procuradoria em 40%.

Lisboa, 25 de Janeiro de 2000. — *Lúcio Barbosa* (Relator) — *Fonseca Limão* — *Baeta Queiroz*. — M.P., *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 25 de Janeiro de 2000.

### Assunto:

*Contra-ordenação fiscal não aduaneira. Recurso da decisão de aplicação da coima. Alegação. Conclusões. Convide para suprir.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *A alegação do recurso judicial da decisão administrativa de aplicação de coima fiscal não aduaneira, a que se refere o art. 213º/2 do CPT, deverá conter conclusões formuladas nos termos do art. 690º/1 do CPC.*
- 2 — *Na falta delas será pelo juiz convidado o recorrente a suprir, sob pena de não se conhecer do recurso.*

Recurso n.º 24 077 de que foi recorrente Domingos José Souto-Anticorrosão, SA, e recorrida a Fazenda Publica e de que foi relator Exmº Cons.º Dr. Ernâni Figueiredo.

Acordam na 2ª Secção do Supremo Tribunal Administrativo:

Inconformado com a sentença do TT 1ª Instância de Lisboa que, por carência de objecto, rejeitou o recurso deduzido por Domingos José Souto - Anticorrosão, SA, contra a aplicação de coima fiscal 294.475\$00 pelo não pagamento do IVA correspondente ao período de Julho de 1995, veio a Rte. recorrer, concluir a sustentar que:

- o recurso apresentado no TT 1ª instância estava devidamente articulado, tendo apresentado as alegações e os meios de prova conforme manda o art.º 213º do CPT, o qual não fala em conclusões;
- a sentença recorrida considerou que faltavam as alegações e as conclusões, ou seja o objecto de recurso, pelo que o mesmo não podia ser conhecido, por aplicação do regime geral previsto no DL 433/82, de 27.10;
- a considerar-se a necessidade de haver conclusões deveria ter sido convidado para as apresentar, conforme art.º 690º/4 do CPC, nos termos do art. 2º/2 do CPT.

Não houve contra-alegações.

O Exm<sup>o</sup> Magistrado do M<sup>o</sup>P<sup>o</sup> é de parecer que o recurso merece provimento.

A sentença recorrida entendeu que em matéria de processo de contra-ordenação fiscal é de aplicar o quadro legal definido pelo DL n<sup>o</sup> 433/82, de 27.10.

No caso em apreço, do requerimento de recurso não faziam parte alegações nem conclusões, pelo que se considerou inexistir específica crítica à legalidade da decisão que justificasse a sua apreciação pelo tribunal, mostrando-se o recurso sem objecto, pelo que foi de rejeitar.

Cumpra decidir.

O ponto do recurso que merece prioridade de conhecimento é o respeitante à invocada falta de alegações por esta implicar a rejeição do mesmo, cuja decisão prévia se impõe relativamente à questão derivada da falta de conclusões.

Ora, analisado o documento de recurso de fls. 30 e ss, verifica-se que o mesmo inclui alegações, uma vez que nele, como refere o digno agente do M<sup>o</sup>P<sup>o</sup>, se solicita a revogação da decisão que aplica a coima com fundamento em que o processo deveria ser suspenso por o arguido ter recorrido ao regime beneficiante do DL 124/96 e por o montante da coima aplicada ser desajustado.

A questão de determinar se em recurso da decisão que aplica coima em processo judicial de contra-ordenação fiscal não aduaneira devem nas alegações ser formuladas conclusões e, no caso afirmativo, quais as consequências da sua falta, que também se envolvem no domínio da pretensão do Rte, tem vindo a ser tratada por este tribunal (1).

A norma que rege o procedimento em causa determina que o "*pedido conterá alegações e os meios de prova a produzir...*" (art. 213<sup>o</sup>/2 do CPT), remetendo para a disposição do art. 59<sup>o</sup>/3 do regime geral das contra-ordenações (DL 433/82, de 27.10), que prescreve que o recurso deverá constar de alegações e conclusões, em consonância com a lei de autorização legislativa (art. 2<sup>o</sup>/4 da Lei 37/90, de 10.8) do diploma que aprovou o CPT e que ditou "a adaptação da tramitação do regime geral das contra-ordenações às especialidades das contra-ordenações fiscais".

É que as alegações se casem com conclusões numa só peça deriva não só da semântica do próprio léxico *alegação*, que compreende tanto a exposição, mais ou menos detalhada dos fundamentos da pretensão, como a sua síntese conclusiva, mas também do teor do principal texto legal que se lhe refere - o art. 690<sup>o</sup>/1 do CPC-, que embora aplicável aos recursos jurisdicionais, contém uma noção de alegação amplável a outros procedimentos em fase de pendência em 1<sup>a</sup> instância onde a dita alegação se exija (cf. a jurisprudência da 1<sup>a</sup> Secção do STA quanto ao recurso contencioso dos actos administrativos interposto directamente para o STA, que decide no mesmo sentido- ex. o Ac. de 24.4.96, em AD 425/557), o qual dita que o "*recorrente deve apresentar a sua alegação, na qual concluirá*", significando, assim, que as conclusões ainda são alegações, agora em forma sintética.

Da ponderação da vantagem da exigência legal de alegação *inteira*, formada por alegações desenvolvidas e conclusões concisas, factor interpretativo relevante dentro do princípio do *legislador razoável* consagrado no art. 9<sup>o</sup>/3 do C Civil, se fez eco Alberto dos Reis, CPC

(1) Cf. Acórdãos de 30.9.98, rec. 22.583, de 3.3.99, rec. 22.581 e de 28.10.98, rec. 22.574.

Anotado, V, p. 359, ao enunciar que “*como pode dar-se o caso de a alegação ser extensa, prolixa ou confusa, importa que, no fim, a título de conclusões, se indiquem resumidamente os fundamentos da impugnação*”.

Serão, pois, exigíveis conclusões finais a formar a alegação no regime em causa, usando para tal da remissão para o CPC oferecida pelo art.º 2º/f) do CPT. Posição que se afirma ainda no aspecto de determinar as consequências adjectivas da falta da sua produção, ora por remissão para o art.º 690º/4 do CPC, tal a postergação dos interesses processuais do recorrente que resulta da rejeição imediata do procedimento, causada pela falta das indicações referidas no art.º 412º/ 2 do CPP, se para este preceito remetesse o regime, de acordo com o art.º 41º do DL 433/82.

A elementar coerência aconselha a manter a linha do regime enclausurado, que contempla o globo dos interesses contraditórios em presença, num primeiro ponto exigindo ao recorrente a formulação de conclusões, mas, num segundo, permitindo-lhe a oportunidade de suprir a falta através do convite devido.

A fractura do regime, derivada da rejeição imediata e sem remédio do procedimento, apresentaria sinais draconianos incompatíveis com a presunção de um legislador tido como *razoável* e faria suspeitar a correlativa interpretação de não conforme com a Constituição.

Assim, faltando as conclusões, haverá lugar ao cumprimento do convite pelo juiz previsto no disposto no art.º 690º/4 do CPCivil.

Termos em que se concede provimento ao recurso e se revoga o despacho recorrido para ser substituído por outro que convide a recorrente a formular conclusões da sua alegação, sob pena de se não conhecer do recurso.

Sem custas.

Lisboa, 25 de Janeiro de 2000. — *Ernâni Figueiredo* (Relator) — *Benjamim Rodrigues* — *Alfredo Madureira*. — Fui Presente, *Madalena Robalo*.

## Acórdão de 25 de Janeiro de 2000.

### Assunto:

*Recursos de decisão dos TT de 1ª Instância. Recurso para o TCA e recurso, per saltum, para o Supremo Tribunal Administrativo. Competência.*

### Doutrina que dimana da decisão:

1 — *Interpostos de uma mesma decisão de 1ª Instância dois recursos, um para o TCA e outro para o Supremo Tribunal Administrativo, a competência em razão da hierarquia para de ambos conhecer radica no primeiro dos referidos Tribunais.*

Recurso n.º 24156 em que é Recorrente a Livraria Arnado, Ldª e recorrida a Fazenda Pública e de que foi Relator o Exmº Cons.º Dr. Alfredo Madureira.



Em conferência, acordam os Juízes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

Inconformados com a aliás douta sentença do TT de 1ª Instância de Coimbra que julgou parcialmente procedente a impugnação judicial deduzida pela Livraria Armado, Limitada, contra a liquidação adicional de IRC relativa ao exercício do ano de 1992, dela interpuseram recurso para o TT de 2ª Instância o Ex.mo Representante da Fazenda Pública e para este Supremo Tribunal Administrativo a Impugnante - cfr. requerimentos de fls. 33 e 40 respectivamente.

A Fazenda Pública apresentou as suas doughtas alegações logo com o requerimento de interposição do seu recurso e, depois de admitidos ambos os recursos - cfr. despacho de fls. 42 -, subiram os autos a este Supremo Tribunal Administrativo.

Aqui, mediante prévia notificação, foram tempestivamente apresentadas pela Impugnante as respectivas alegações de recurso nelas suscitando, além do mais e desde logo, prejudicialmente, a questão da necessidade de se conhecer e decidir previamente o recurso interposto e admitido para a TT de 2ª Instância pelo Representante da Fazenda Pública.

Esta, nas contra-alegações que produziu - cfr. fls. 72 -, limitou-se a sufragar o entendimento acolhido pela sindicada decisão judicial procurando evidenciar a sua bondade e acerto jurídicos.

E o Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Tribunal Superior pronunciou-se depois, no bem fundamentado parecer que subscreveu, no sentido do provimento da questão prévia suscitada pela Impugnante, já de harmonia com a jurisprudência desta Secção que expressamente convoca, e, subsidiária e cautelarmente, para a hipótese de assim não vir a ser entendido, pela manutenção do impugnado julgado que, em seu doughto parecer, acolhe também jurisprudência pacífica desta Secção sobre a questão de mérito - saber se a derrama é custo fiscal dedutível na matéria colectável de IRC.

Colhidos os vistos legais cumpre apreciar e decidir.

Desde logo, em primeiro lugar e prejudicialmente, a questão prévia suscitada pela Impugnante e acolhida pelo Ex.mo Magistrado do Ministério Público junto deste Supremo Tribunal Administrativo.

E adiante-se que tem razão.

No caso *sub judicibus*, como aliás vem de relatar-se, verifica-se que da sindicada sentença do TT de 1ª Instância foram interpostos e admitidos dois recursos.

Um, o interposto pela Fazenda Pública, dirigido ao TT de 2ª Instância, hoje Tribunal Central Administrativo - Secção de Contencioso Tributário -, sindicando o decidido também em sede dos factos materiais da causa, nos precisos e convocados termos dos art.ºs 167º do Código de Processo Tributário e 41º n.º 1 al. a) do ETAF;

E outro, o depois interposto pela Impugnante, Livraria Armado, circunscrito exclusivamente à matéria de direito e, por isso mesmo, dirigido a este Supremo Tribunal Administrativo, de harmonia com o disposto nos art.ºs 167º do Código de Processo Tributário e 32º n.º 1 al. b) do ETAF.

Admitidos ambos os recursos, o M.mo Juiz *a quo* houve por bem ordenar a subida dos autos a este Supremo Tribunal - cfr. despacho de fls. 43 -, porventura no pressuposto de que a este Tribunal caberia a competência para deles conhecer.

Não é, porém, assim.

A competência, em razão da hierarquia para deles conhecer cabe antes e em primeiro lugar ao Tribunal Central Administrativo, enquan-

to tribunal com competência também para a fixação dos factos materiais da causa, matéria que, porque válida e eficazmente controvertida com aquele primeiro recurso, se não pode ter como fixada.

Acresce que, como é também sobejamente sabido e vem sendo repetidamente afirmado pela nossa jurisprudência como decorrendo das atinentes disposições legais - cfr. art.ºs 21ºn.º 4 e 32ºn.º 1 al. b) do ETAF e 722ºn.º 2 do Código de Processo Civil -, o conhecimento e eventual sindicância daquela matéria não cabe nos poderes de cognição deste Supremo Tribunal Administrativo que, nos recursos *per saltam*. como tribunal de revista que inequivocamente é, tem a sua competência circunscrita exclusivamente às questões de direito.

Porque assim e uma vez que o recurso jurisdicional interposto pela Fazenda Pública para o Tribunal Central Administrativo diferiu para este a fixação dos factos materiais da presente causa, nunca este Supremo Tribunal Administrativo poderia nela definir o direito aplicável antes de fixados e assentes aqueles factos.

Assim e dado que ao Tribunal Central Administrativo - Secção de Contencioso Tributário - a lei confere competência para conhecer, de facto e de direito, dos recursos interpostos das decisões dos Tribunais Tributários de 1ª Instância, a este cabe a questionada competência para conhecer de ambos os recursos interpostos nos presentes autos. No mesmo sentido se decidiu, entre outros, no acórdão de 12-02-97, processo n.º 20.689, publicado in AP DR de 14-05-99, 447.

Pelo exposto, acordam os Juízes desta Secção em julgar procedente a questão prévia suscitada pela Impugnante e, não tomando conhecimento de qualquer dos recursos, ordenar a remessa dos autos ao Tribunal Central Administrativo depois do trânsito em julgado.

Sem custas.

Lisboa, 25 de janeiro de 2000. — *Alfredo Madureira* (Relator) — *Costa Reis* — *Benjamim Rodrigues* — *M.P. Madalena Robalo*.

## Acórdão de 25 de Janeiro de 2000.

### Assunto:

*Competência do S.T.A. Competência do T.C.A.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Interpostos dois recursos da mesma decisão, um para o S.T.A. e outro para o T.C.A., a competência para conhecer de ambos radica neste último Tribunal.*

Recurso n.º 24.157 em que é recorrente Livraria Arnado, Lda. e recorrida a Fazenda Pública e de que foi relator o Exm.º Sr. Cons.º Dr. Fonseca Limão.

Da sentença do T.T. de 1ª Instância de Coimbra, a fls. 21 e seguintes, foram interpostos dois recursos, um, pela Fazenda Pública, com fundamento em matéria de facto e de direito, dirigido ao então desig-

nado T.T. de 2ª Instância (hoje, Tribunal Central Administrativo) e o outro pela impugnante Livraria Armado, Lda., dirigido a este S.T.A.

A Exm.ª Magistrada do M.ºP.º, junto deste S.T.A., foi de parecer que os autos devem ser remetidos ao T.C.A. por ser competente para conhecer da matéria de facto e direito.

Ouvidas as partes, apenas se pronunciou a impugnante e ora recorrente, a qual secundou o parecer que antecede.

Corridos os vistos, cumpre decidir, começando por conhecer da competência desta formação para conhecer do recurso da F.P. que lhe vem dirigido.

Como decorre dos arts.º 21º n.º 4 e 32º n.º 1 al. b) do E.T.A.F. e 167º do C. P. Tributário, o S.T.A., nos processos inicialmente julgados na 1ª instância, apenas conhece da matéria de direito.

Por outro lado, por força dos arts.º 39º e 41º n.º 1 al. a) do E.T.A.F. e 167 do C. P. Tributário, o Tribunal Central administrativo, em processos como o presente, conhece tanto da matéria de facto como da de direito.

Na situação vertente, no recurso interposto para a 2ª Instância vem questionada matéria de facto e, por isso, não se mostra definitivamente assente a que foi fixada na peça recorrida.

Ora, não se encontrando definitivamente fixados os factos materiais não pode este S.T.A. aplicar o regime jurídico que entenda adequado (v. art. 729 do C. P. Civil).

Por outro lado, como vem este S.T.A., repetidamente, afirmando, interpostos dois recursos da mesma decisão, um para o S.T.A. e outro para o T.C.A., a competência para conhecer de ambos radica neste último Tribunal (v., entre outros, o Ac. S.T.A. (Pleno) de 2/11/99, rec. 21.673).

Termos em que se acorda em declarar este S.T.A. incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer do recurso interposto pela impugnante/recorrente e competente, para tanto, o Tribunal Central Administrativo, pela Secção de Contencioso Tributário.

Sem custas.

Lisboa, 25 de Janeiro de 2000. — *João Plácido Fonseca Limão* (Relator) — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* — *Luis Filipe Mendes Pimentel*. — M. P.: *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 25 de Janeiro de 2000.

### Assunto:

*Amortizações e reintegrações.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Só podendo haver amortização ou reintegração de bens do activo imobilizado torna-se necessário ampliar a matéria de facto com vista a averiguar se os bens vendidos integram produtos que a recorrente fabrica para venda, ou, antes, se constituem um elemento da sua estrutura produtiva.*

Recurso n.º 24 175 em que é recorrente a SCL - Sociedade de Consultores Sousa e Cruz Lda e recorrido a Fazenda Pública e de que foi relator o Exm.º Cons. Dr. António Pimpão.

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

1. SCL - Sociedade de Consultores Sousa & Cruz, L.da, recorre da sentença que no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Braga, julgou a impugnação da liquidação de IRC e derrama de 1989 e juros compensatórios improcedente.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1. À luz do disposto no Código do IRC, nomeadamente no seu art.º 27º, e no Decreto Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro, o ganho de 25 000 000\$00 que a recorrente obteve com venda do programa informático (programa de computador), representa uma mais-valia gerada pela alienação onerosa de um elemento do activo imobilizado corpóreo, tal como é referido na Tabela II, anexa ao referido Decreto Regulamentar, concretamente na Divisão I, Grupo 5, Código 2440 - Programas de computadores.

2. À referida mais-valia é aplicável o art.º 44º do Código do IRC, isto porque a recorrente observou o condicionalismo exigido por este normativo.

3. A Doutra sentença recorrida devia, pois, ter julgado a impugnação procedente.

4. Como não foi assim que decidiu, a referida sentença violou, entre outros, o disposto nos art.ºs 27º e 44º do Código do IRC, o Decreto-Regulamentar n.º 2/90, de 12 de Janeiro, e o, ao tempo vigente, art.º 106º da C.R.P.

Contra-alegando entende a ERFPP que o recurso não merece provimento pois que:

A actividade da recorrente consiste na prestação de serviços de informática, gestão, consultadoria, aluguer e comércio de equipamento informático.

O programa base de computador em causa, como a recorrente afirma, é criação sua, no âmbito da sua actividade.

Como criação sua, no âmbito do seu objecto social, assume a natureza de criação intelectual, constituindo obra para efeitos da protecção conferida pelo Código do Direito de Autor, como bem considera a sentença recorrida.

E, como também considera a sentença, foi transmitido um bem que é "um programa elaborado pela impugnante" que "consiste na aplicação nova de processos de programação conhecidos, e permite a obtenção de um produto comerciável, seja a venda de réplicas, seja a sua utilização ao serviço de clientes do seu detentor".

Isto é, a adquirente do programa transmitido pela recorrente vai auferir, no exercício da respectiva actividade a vantagem adviniente da utilização de um bem da criação intelectual da recorrente.

Por isso a sentença recorrida é insusceptível de qualquer censura ao julgar que o programa de computador em causa, enquanto criação intelectual, é elemento do activo incorpóreo da recorrente.

O EMMP entende que deve ordenar-se a ampliação da matéria de facto em novo julgamento pois que na sentença recorrida não está estabelecido se a fabricação e venda de "software", como o programa de que tratam os autos faz parte da actividade da recorrente, no âmbito do seu objecto social ou não. Isto é não está estabelecido se o programa de computadores em questão é um produto que a recorrente

fabrica para venda, ou, antes, se é um elemento da sua estrutura produtiva, só assim se podendo pôr a questão das reintegrações e amortizações que resolveu alienar sendo esta factualidade essencial para decidir de direito.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

A) - No dito exercício, a impugnante vendeu por 26 000 000\$00 um programa informático (*software*), designado por “programa - base de computador para interpretar e modificar outros programas já existentes” programa por ela concebido, e com cuja concepção e elaboração despendeu 1 000 000\$00;

B) - A AF considerou que a diferença (25 000 000\$00) entre os ditos valores não constituía uma mais-valia das previstas nos art.ºs 44º do IRC ou 18º do Estatuto dos Benefícios Fiscais, pelo que não aceitou a dedução desse valor, como pretendeu a impugnante ao declarar ter a intenção de o reinvestir, e procedeu à liquidação *sub judice*.

3. A sentença recorrida julgou improcedente a impugnação depois de afirmar que a única questão a resolver prende-se com a de saber se o programa de computador a que se refere o probatório é um elemento do activo immobilizado corpóreo ou incorpóreo.

Concluiu, para tanto, que um programa de computador é, enquanto criação intelectual, elemento do activo incorpóreo da respectiva empresa, não podendo o valor de realização resultante da sua venda, quando constitua mais-valia, ser deduzido à base tributável, nos termos do artº 44º 1 do CIRC.

Ainda segundo a sentença recorrida:

O nº 1 do dito artº 44º, na redacção então em vigor (anterior à que lhe introduziu a Lei 71/93, de 26.11), excluía da tributação, na parte em que tivesse influenciado a base tributável, a diferença positiva entre as mais-valias e as menos-valias realizadas mediante transmissão onerosa de elementos do activo immobilizado corpóreo (...) sempre que o valor dos referidos elementos fosse reinvestido (...) até ao fim do segundo exercício seguinte ao da realização.

Estando as partes de acordo quanto ao valor da mais-valia realizada e no que toca à declaração de intenção de reinvestimento por banda da impugnante, trata-se apenas de saber se o dito programa é um elemento do activo immobilizado corpóreo ou incorpóreo.

Os programas de computadores são referidos, como diz a impugnante, sob o código 2440, do grupo 5, da divisão I, da Tabela II anexa ao citado decreto-regulamentar, ou seja, como activo corpóreo sendo, contudo, a par de coisas tão comezinhas como filmes, discos e cassetes (artigos de conforto e decoração, segundo a subepígrafe do dito grupo 5) os meros suportes materiais da criação intelectual que, sob outro prisma, também é o programa de computador.

No caso vertente, o preço de 26 000 000\$00 não foi pago pelo suporte (disquete ou outro) do dito programa, mas sim pelo seu conteúdo intelectual, obra para efeitos do disposto no Código do Direito de Autor e dos Direitos Conexos, aprovado pelo DL 63/85, de 14.03, e alterado pelas Leis 45/85, de 17.09 e 114791, de 03.09 - vide art.ºs 1º.1, 9º.1 e 2, e 10º.1 (onde se refere a obra como coisa incorpórea) e 2.

A divisão II da dita tabela, designadamente sob o código 2475, não refere estes programas, encarados sob esta óptica, como activo incorpóreo, mas cremos justificar-se aqui o recurso à analogia, nos termos do artº 10º.2 do CC, já que este programa não andarà longe dos conceitos de patente e/ou processo de fabrico, ali referidos.

Como dizia a alínea b) do artº 4º do Código da Propriedade Industrial, aprovado pelo Decreto nº 30 678, de 24.08.40 (vigente até 01.06.95, data da entrada em vigor do novo código, aprovado pelo DL 16/95, de 24.01) podia ser objecto de patente, se tivesse fim lícito e utilidade industrial, a criação de algum novo meio ou processo, ou aplicação nova de meios ou processos conhecidos para se obter um produto comerciável.

Conclui a sentença em apreciação que o programa elaborado pela impugnante consiste na aplicação nova de processos de programação conhecidos, e permite a obtenção de um produto comerciável, seja a venda de réplicas, seja a sua utilização ao serviço de clientes do seu detentor só deste modo se compreendendo que a compradora dele se tinha disposto a pagar o elevado preço referido. Deste modo só não estamos perante uma patente, porque a impugnante não terá feito - ao que parece - o pedido respectivo, nos termos do artº 14º do dito código pelo que não será esta circunstância que deverá obstar a que se considere o dito programa como bem incorpóreo.

Sustenta o EMMP que deve ordenar-se a ampliação da matéria de facto pois que na sentença recorrida não está estabelecido se a fabricação e venda de "software", como o programa de que tratam os autos faz parte da actividade da recorrente, no âmbito do seu objecto social ou não. Isto é não está estabelecido se o programa de computadores em questão é um produto que a recorrente fabrica para venda, ou, antes, se é um elemento da sua estrutura produtiva, só assim se podendo pôr a questão das reintegrações e amortizações que resolveu alienar sendo esta factualidade essencial para decidir de direito.

Acompanha-se o EMMP quando afirma que não está estabelecido se o programa de computadores em questão é um produto que a recorrente fabrica para venda, ou, antes, se é um elemento da sua estrutura produtiva.

Conforme resulta do artº 27º 1 do CIRC, sob a epígrafe elementos reintegráveis ou amortizáveis, "são aceites como custos as reintegrações e amortizações de elementos do activo sujeitos a depercimento, considerando-se como tais os elementos do activo imobilizado que, com carácter repetitivo, sofreram perdas de valor resultantes da sua utilização, do decurso do tempo, do progresso técnico ou de quaisquer outras causas".

Deste preceito resulta que só pode haver reintegração ou amortização de bens do activo imobilizado pelo que se determinado bem não pertencer ao activo imobilizado mas ao permutável já não poderá ser reintegrado ou amortizado.

É igualmente este o sentido do D.R. 2/90, de 12 de Janeiro, quando estabelece que "podem ser objecto de reintegração e amortização os elementos do activo imobilizado sujeitos a depercimento".

Acresce que toda a secção VI do CIRC, referente ao regime de mais-valias e menos-valias realizadas, se refere à transmissão onerosa de elementos do activo imobilizado (cfr. artº 42º 1 e 44º 1 do mesmo código).

Importa, por isso, apurar, num primeiro momento, conforme sustenta o EMMP se o dito programa se enquadra ou não no âmbito da transmissão do activo imobilizado da recorrente. Só depois de se apurar que o mesmo pertence ao activo imobilizado deverá averiguar-se se ó mesmo pertence activo imobilizado corpóreo ou incorpóreo e se, por isso, podiam ou não ser objecto do questionado reinvestimento as mais-valias identificadas.

Torna-se, por isso, necessário que sejam fixados os factos pertinentes e nomeadamente se a fabricação e venda de “software”, como o programa de que tratam os autos faz parte da actividade da recorrente, no âmbito do seu objecto social ou não ou se o dito programa é um produto que a recorrente fabrica para venda, ou, antes, se é um elemento da sua estrutura produtiva.

Para apurar tais factos torna-se necessário que o processo volte ao Tribunal Tributário de 1ª instância para que seja ampliada a matéria de facto, em ordem a constituir base suficiente para a decisão de direito, nos termos do art.º 729º do C. P. Civil.

4. Assim sendo acorda-se em anular a sentença recorrida para que seja ampliada a de facto nos termos indicados.

Sem custas.

Lisboa, 25 Janeiro de 2000. — *António Pimpão* (Relator) — *Baeta Queiroz* — *Lúcio Barbosa*. — Fui presente, *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 25 de Janeiro de 2000.

### Assunto:

*Oposição. Ilegalidade concreta da liquidação.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*Não pode a oposição fundamentar-se na ilegalidade concreta da liquidação sempre que o acto tributário da liquidação possa ser contestado no processo de impugnação.*

Recurso n.º: 24 195 em que é recorrente Icesa - Indústria de Construção e Empreendimentos, SARL, e recorrida Fazenda Pública e de que foi relator Exm.º Cons.º Dr. António Pimpão.

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

1. Icesa - Indústria de Construção e Empreendimentos, SARL, recorre da sentença que, no Tribunal Tributário de 1ª Instância de Lisboa, 5º Juízo, julgou a oposição improcedente.

Alegou formulando o seguinte quadro conclusivo:

1ª. Surgem as presentes alegações no âmbito do recurso interposto da sentença de fls., a qual julgou improcedente e não provada a oposição deduzida pela recorrente e com a qual esta se não pode conformar.

2ª. O valor patrimonial, com base no qual foi calculada a taxa de esgotos exequenda, foi impugnado conforme se prova por requerimentos dirigidos ao Sr. Chefe da Repartição de Finanças competente e ao próprio Sr. Ministro das Finanças, requerendo nova avaliação com a natureza da figura processual da reclamação graciosa.

3ª. Sem prejuízo dos fundamentos invocados em tais requerimentos - manutenção das receitas, valor exageradamente atribuído e situação falimentar da recorrente - tais reclamações ainda não foram decididas nem tão-pouco a correcção requerida foi negada.

4ª. Confirmando nestes autos o Representante da Fazenda Nacional que a base de cálculo para a taxa exequenda é o valor patrimonial

impugnado, acaba por admitir que o que a recorrente alegou e provou, ou seja, que procedeu as devidas reclamações e que estas se encontram pendentes, é fundamental para definir que a decisão que recair sobre o valor patrimonial influenciará inevitável e decididamente a quantificação da quantia exequenda.

5º. Deste modo, o facto de constar nas matrizes o antigo valor patrimonial só prova que as reclamações ainda estão pendentes de decisão e não o sentido, aliás ainda inexistente em que foram decididas.

6º. Assim nunca a recorrente pediu na presente oposição que o Tribunal conhecesse da legalidade da liquidação, mas tão-só e unicamente que julgasse a dívida exequenda incerta e ilíquida para o que, aliás, estes autos são pródigos em matéria de prova.

7º. E nesta medida, a taxa tal como consta do título não é definitiva e inexistente com aquele montante bem como a liquidez da quantia exequenda é insubsistente, o que releva para os termos e efeitos das alíneas a) e g) do n.º 1 do art.º 286º do C.P.T., esta designadamente referida no n.º 2.

8º. Violou, por isso, a sentença recorrida, ao decidir como decidiu, os art.ºs 95º, 234º, 236º e 286º n.º 1 alíneas a) e g) e n.º 2 todos do C.P.T..

A ERFp entende que o recurso não merece provimento pois que, encontrando-se o prédio inscrito na matriz desde 1990, são irrelevantes as reclamações em que a recorrente requereu, em 1993, nova avaliação do seu prédio com vista à revisão oficiosa da liquidação da contribuição autárquica.

Acrescenta que encontrando-se reunidos todos os pressupostos de facto e de direito que permitiram liquidar e cobrar a tarifa de conservação de esgotos estamos perante uma dívida certa, líquida e exigível.

O EMMP entende que o recurso versa matéria de facto já que a recorrente, nas conclusões 6ª e 7ª afirma um facto - a dívida exequenda é incerta e ilíquida - que a sentença não estabeleceu nem levou em conta na decisão recorrida pelo que é este Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para o conhecer.

Notificada a recorrente para se pronunciar sobre esta questão prévia, suscitada pelo EMMP, entende que a matéria de facto relativa ao "thema decidendum" se encontra fixada pois que está assente que foram interpostos pela recorrente requerimentos a impugnar o valor patrimonial atribuído ao imóvel dos autos, bem como requerendo nova avaliação com vista à revisão oficiosa da liquidação e que os mesmos ainda não tinham sido objecto de qualquer despacho ou decisão.

Assim as questões colocadas no presente recurso serão as de se apurar qual a natureza dos requerimentos apresentados e a subsunção destes à previsão e natureza de reclamação graciosa estabelecida no art.º 95º do C.P.T., qual a consequência jurídica da pendência desses requerimentos com a natureza e o conteúdo que lhes é conferido, admitidos como tal mas sem qualquer decisão que recaia sobre eles positiva ou negativamente, se essa ausência de decisão tem como sequência directa e necessária a incerteza, iliquidez e inexigibilidade da quantia exequenda e se essa falta de características levarão ou não à inexistência ou invalidade do título executivo por falta de pressupostos que ao mesmo são impostos pelo art.º 234º do C.P.T. tendo em conta que o valor patrimonial do imóvel sobre que incidiu a contribuição autárquica foi impugnada.

O cerne destes autos é que em função da não fixação definitiva do valor patrimonial não estava igual e definitivamente fixada a quantia



exequenda nos seus elementos que pudesse estribar a presente execução fiscal.

Conclui que parecem ser estas questões unicamente de direito estando já definitivamente assentes os problemas da matéria de facto pelo que é o Supremo Tribunal Administrativo o competente para apreciar o presente recurso mas se assim se não entender requer a remessa dos autos para o Tribunal Central Administrativo.

2. A sentença recorrida fixou o seguinte quadro factual:

a) Pelos competentes serviços da CML foi liquidada em 1994 a taxa de conservação rede geral de esgotos do ano de 1993, no valor de esc. 2.431.974\$00, referente ao imóvel propriedade da oponente. "Icesa Indústria de Construção e Empreendimentos, SA", sito na Av. da Liberdade, n.º 9, esquina com a Rua da Glória, n.º 2, em Lisboa;

b) Para procederem à liquidação referida em a) que antecede, das diversas fracções daquele prédio, os serviços da C. M. Lisboa tomaram em consideração o valor patrimonial inscrito na matriz;

c) Tal taxa esteve à cobrança voluntária, como habitualmente, durante todo o mês de Outubro de 1994,

d) A ora oponente requereu, em 30/04/1992, 3/6/1993 e 4/6/1993, aos Chefes do 4º Bairro Fiscal de Lisboa e Ministro das Finanças, nova avaliação do prédio identificado em a) que antecede, com vista à revisão oficiosa da liquidação da contribuição autárquica;

e) Em 12/2/1996 não havia sido ainda proferida decisão acerca dos requerimentos identificados em d) que antecede;

f) Não tendo sido voluntariamente paga a taxa referida em a) que antecede, foi extraída certidão e instaurado processo executivo em 30/10/1995, tendo-se a executada "Icesa" vindo opor em 14/12/1995.

3. I. A sentença recorrida julgou a oposição improcedente por não se enquadrar a matéria fáctica alegada pela oponente no disposto na alínea a) e g), do n.º 1, do art.º 286º, do CPT, nem em qualquer outra das alíneas af taxativamente previstas como fundamentos de oposição à execução fiscal.

Afirmou, para tanto, que o tributo em causa é a "taxa/tarifa" de conservação da rede geral de esgotos, cuja cobrança está prevista no Dec-Lei n.º 31 674, de 22/11/1941, na Portaria n.º 11 338, de 8/5/1946 e no Regulamento Geral das Canalizações de Esgotos da Cidade de Lisboa, tornado público pelo Edital n.º 145/60, D. Municipal n.º 7649, de 24/9/1960 e alterado pelo Edital n.º 60/90, naquele D. Municipal, agora n.º 15 933, de 7/8/1990 e que a autorização para a sua cobrança está prevista nos art.ºs 4º, n.º 1, al. h) e 12º, n.º 1, al. b), da Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro.

Acrescentou que a oponente pretende que o Tribunal conheça da legalidade da liquidação, quando afirma que existe "ilegalidade da liquidação da dívida exequenda" por entender não estar definitivamente fixado o valor patrimonial do prédio objecto destes autos assegurando a lei meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação nos termos dos art.ºs 22º, da Lei n.º 1/87, de 6 de Janeiro e 62º, n.º 1, al. a), do DL n.º 129/84, de 27 de Abril.

Conclui que, ainda que assim se não entendesse, desde que o prédio esteja inscrito na matriz e lhe esteja fixado um valor patrimonial, resultante de uma 1ª avaliação podem os serviços municipais proceder à liquidação das taxas que tenham por base esses valores, como é e caso desta taxa/tarifa, conforme resulta dos art.ºs 75º e 77º do Regulamento Geral das Canalizações de Esgoto da Cidade de Lisboa, publicitado pelo Edital n.º 145/60, publicado no Diário Municipal n.º 7 649, de 24.9.1960, mas na redacção que lhes foi dada pelo Edital

n.º 60/90, publicado no D. Municipal n.º 15 933, de 7.8.1990, pelo que se, em 2ª avaliação, esse valor patrimonial for alterado, proceder-se-á a uma correcção, por via oficiosa ou a solicitação do contribuinte, anulando-se ou liquidando-se adicionalmente, consoante a alteração for para menos ou para mais do referido valor.

O EMMP entende que a recorrente, nas conclusões 6ª e 7ª, afirma um facto - a dívida exequenda é incerta e ilíquida - que a sentença não estabeleceu nem levou em conta na decisão recorrida pelo que seria este Tribunal incompetente, em razão da hierarquia, para conhecer o presente recurso.

Entende a recorrente que o recurso não versa matéria de facto pois que esta se encontra fixada e assente que foram interpostos pela recorrente requerimentos a impugnar o valor patrimonial atribuído ao imóvel dos autos, bem como requerendo nova avaliação com vista à revisão oficiosa da liquidação e que os mesmos ainda não tinham sido objecto de qualquer despacho ou decisão as questões a apreciar serão as de se saber qual a natureza dos requerimentos apresentados e qual a consequência jurídica da pendência desses requerimentos sem qualquer decisão que recaia sobre eles positiva ou negativamente e se essa ausência de decisão tem como sequência directa e necessária a incerteza, iliquidez e inexigibilidade da quantia exequenda e se essa falta de características levarão ou não à inexistência ou invalidade do título executivo por falta de pressupostos que ao mesmo são impostos pelo art.º 234º do C.P.T. tendo em conta que o valor patrimonial do imóvel sobre que incidiu a contribuição autárquica foi impugnado.

Refere, ainda, que o cerne destes autos é que em função da não fixação definitiva do valor patrimonial não estava definitivamente fixada a quantia exequenda nos seus elementos que pudesse estribar a presente execução fiscal pelo que estas questões são unicamente de direito.

A sentença recorrida fixou no seu probatório que (b) os serviços da C. M. Lisboa tomaram em consideração o valor patrimonial inscrito na matriz para procederem à liquidação da taxa de conservação da rede geral de esgotos do ano de 1993, no valor de esc. 2.431.974\$00, que (d) a oponente requereu, em 30/04/1992, 3/6/1993 e 4/6/1993, aos Chefes do 4º Bairro Fiscal de Lisboa e Ministro das Finanças, nova avaliação do prédio identificado, com vista à revisão oficiosa da liquidação da contribuição autárquica e que (e), em 12/2/1996, não havia sido ainda proferida decisão acerca dos requerimentos identificados.

Fixados estes factos, que não são questionados no presente recurso, a apreciação quer da natureza jurídica dos requerimentos apresentados, quer da consequência jurídica da pendência desses requerimentos sem decisão e se daí se pode ou não concluir pela incerteza, iliquidez e inexigibilidade da quantia exequenda e se podem ou não conduzir à inexistência ou invalidade do título executivo, por falta de pressupostos que ao mesmo são impostos pelo art.º 234º do C.P.T., tendo em conta que o valor patrimonial do imóvel sobre que incidiu a contribuição autárquica foi impugnado, cinge-se a um julgamento de matéria de direito.

Com efeito determinar se perante a apresentação dos ditos requerimentos não apreciados se pode concluir pela inexigibilidade, incerteza e iliquidez da dívida exequenda não implica a formulação de qualquer juízo probatório mas antes de interpretação e aplicação de normas jurídicas ou a solução de determinada questão jurídica.

Não integra, por isso, o presente recurso matéria de facto já que não traduz discordância sobre os factos materiais da vida real porque a

sentença os não considerou ou os fixou em desacordo com a prova produzida nos autos ou que nestes devia ter sido produzida.

Do exposto resulta que a questão a decidir, tal como se encontra questionada nas conclusões das alegações, é apenas de direito pelo que é competente para apreciar o presente recurso esta Secção de Contencioso Tributário do STA.

Importa, por isso, entrar na apreciação do presente recurso.

3.2. Para a recorrente (conclusões 5ª e seguintes) o facto de constar nas matrizes o antigo valor patrimonial só prova que as reclamações ainda estão pendentes de decisão, nunca tendo pedido, na presente oposição, que o Tribunal conhecesse da legalidade da liquidação, mas tão-só e unicamente que julgasse a dívida exequenda incerta e ilíquida pois que a taxa tal como consta do título não é definitiva e inexistente com aquele montante bem como a liquidez da quantia exequenda é insubsistente.

Questiona a recorrente o valor patrimonial que foi tomado em consideração pela liquidação da mencionada taxa. Para a recorrente não devia tomar-se em consideração o valor constante da matriz pois que deveria ser considerado o que viesse a ser fixado na sequência de avaliação que requereu.

Os requerimentos que a oponente apresentou e a que se refere o probatório, solicitando nova avaliação, foram apresentados em 1992 e 1993.

Como destes requerimentos consta trata-se de pedidos formulados ao abrigo do art.º 20ºc) do Código da Contribuição Autárquica.

Segundo este preceito legal “as liquidações serão officiosamente revistas quando tenha havido erro de que tenha resultado colecta de montante diferente do legalmente devido”.

De tais requerimentos consta, além do mais, que “em requerimento entrado na Repartição de Finanças do 4º Bairro Fiscal a 17. 07. 91, expôs, a ora requerente as razões de facto e de direito, designadamente atenta a sua situação jurídica actual, porque considerava, por excesso, incorrecta a avaliação fiscal que aumentou o valor tributável do imóvel sito na Av. da Liberdade, de Esc. 3.551.214\$00, em 1989, para Esc. 16.197.484400, em 1990” e que “tal subida foi consideravelmente exagerada não só por não corresponder ao valor venal do imóvel mas também e sobretudo, porque as receitas foram basicamente as mesmas em ambos os anos”.

Prendem-se todas estas questões com a fixação do valor patrimonial sobre que incidiu a mencionada taxa ou seja com a legalidade concreta da liquidação.

Entendeu a sentença recorrida que não pode questionar-se, em sede de oposição, a legalidade concreta da dívida exequenda com o que igualmente concorda a recorrente nas conclusões das suas alegações o que está de acordo com o disposto no al. a) 1 do art.º 286º do CPT que estabelece que a oposição pode ter por fundamento a «Inexistência do imposto, taxa ou contribuição nas leis em vigor à data dos factos a que respeita a obrigação ou não estar autorizada a sua cobrança à data em que tiver ocorrido a respectiva liquidação».

Na situação dos autos igualmente não cabe tal fundamento na al. g) do mesmo preceito legal.

Com efeito nos termos do art.º 286º/ 1 g) do CPT pode a oposição ter por fundamento a “ilegalidade da liquidação da dívida exequenda, sempre que a Lei não assegure meio judicial de impugnação ou recurso contra o acto de liquidação”.

De acordo com este preceito a ilegalidade da liquidação só pode servir de fundamento à oposição quando ao executado não tiver sido facultada a possibilidade de reagir contra o acto da liquidação mediante impugnação ou recurso.

Assegurando a lei tal possibilidade de impugnação ou recurso contencioso do acto de liquidação restará ao interessado esta via.

Pretendeu o legislador, com a indicada al. g), que a ilegalidade em concreto da dívida exequenda só permitisse fundamentar a oposição à execução quando, na falta de disposição legal, o executado não pudesse reagir contra o acto de liquidação servindo-se da impugnação ou do recurso.

Desta forma foi alargado o âmbito da protecção dos administrados no âmbito da execução fiscal em situação paralela à que admitiu o recurso contra quaisquer actos administrativos lesivos, independentemente da sua forma, nos termos do art.º 268.º da CRP.

Na situação dos autos a oponente pretende discutir a legalidade da liquidação da referida taxa pelo que o podia fazer em sede de impugnação.

Contrariamente ao sustentado pela recorrente a dívida exequenda é certa, líquida e exigível.

Com efeito e conforme escreve Antunes Varela, Das Obrigações em Geral, vol. II, 4.ª edição, p. 110 e 111, para que haja mora torna-se necessário que a prestação se tenha tornado certa, exigível e líquida. Será certa se cabendo a sua determinação ao credor este a concretizou e será líquida se estiver determinado o seu montante sendo exigível a prestação sujeita a prazo logo que decorrido este e interpelado o devedor se tal interpelação for necessária.

Com efeito e conforme resulta da matéria de facto provada (al. a, b e c) pelos competentes serviços da CML foi liquidada, em 1994, a taxa de conservação da rede geral de esgotos do ano de 1993, no valor de esc. 2.431.974\$00, referente ao imóvel propriedade da oponente, "Icesa-Indústria de Construção e Empreendimentos, SA", sito na Av. da Liberdade, n.º 9, esquina com a Rua da Glória, n.º 2, em Lisboa, que tomou em consideração o valor patrimonial inscrito na matriz, tendo tal taxa estado em cobrança voluntária durante todo o mês de Outubro de 1994.

Baseou-se o acto tributário da liquidação naquele valor patrimonial e na taxa aplicável pelo que tendo estado à cobrança voluntária em Outubro de 1994 não podemos deixar de concluir pela certeza, liquidez e exigibilidade da taxa em apreciação.

Conforme se escreveu em recente acórdão deste Tribunal de 15-12-99. Rec. 24.312, as dívidas fiscais, logo por definição, são sempre certas e líquidas, já que, por um lado, o acto tributário que as constitui - ou declara - a liquidação - baseia-se em quantitativos determinados: a matéria colectável e a taxa aplicável, resultando o imposto, nessa fase, de mera operação aritmética e, por outro lado, constituem importâncias em dinheiro.

Ainda segundo este acórdão mesmo a impugnação judicial da liquidação ou do respectivo acto de fixação da matéria colectável, não sendo fundamento de oposição à execução fiscal, mas mera causa de suspensão desta, nos termos do art.º 255.º do CPT, não determina, por si, a inexigibilidade da dívida exequenda. Neste último sentido pode ainda consultar-se o Ac. deste STA de 6-11-96, Rec. 19.481, Ap. DR p. 3244.

Do exposto resulta que a sentença que neste sentido se pronunciou merece ser confirmada.

4. Termos em que se acorda em negar provimento ao presente recurso e em confirmar a sentença recorrida.  
Custas pela recorrente.

Lisboa, 25 de Janeiro de 2000. — *António Pimpão* (relator) — *Baeta Queiroz* — *Lúcio Barbosa*. — Fui presente: *Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 25 de Janeiro de 2000.

### Assunto:

*Impugnação judicial. Devolução da quantia paga em resultado de liquidação anulada. Imposto do selo. Arrematações de imóveis das autarquias locais.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- 1 — *Efectuando uma câmara municipal uma arrematação em hasta pública de um imóvel, seguindo-se a outorga da respectiva escritura de compra e venda, só com esta última, que não com a arrematação, há transmissão da propriedade.*
- 2 — *Antes da escritura de compra e venda não há venda, nem preço que sirva de base ao cálculo do imposto do selo previsto no artigo 15 da Tabela, nem a arrematação é acto sujeito ao imposto aí previsto.*
- 3 — *Não viola o artigo 145º do Código de Procedimento Tributário a sentença proferida em processo de impugnação judicial de acto tributário de liquidação que, depois de anular o acto, ordena a devolução ao impugnante do que pagou em resultado da liquidação.*

Recurso n.º 24 247, em que é recorrente Ministério Público e recorridas Troiarte Construções, Ld.ª e Fazenda Pública e de que foi relator o Ex.º Cons.º Vítor Meira.

1.1. O Ministério Público recorre da sentença do Mm.º Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Setúbal que julgou procedente a impugnação da liquidação de imposto de selo relativo a hasta pública na sequência da qual a impugnante Troiarte Construções, Ld.ª, com sede em Setúbal, adquiriu um imóvel à Câmara Municipal de Setúbal.

Formula as seguintes conclusões:

“1ª

O acto de arrematação em hasta pública efectuada pela Câmara Municipal de Setúbal, em 31.12.1995, é um acto sujeito a tributação em Imposto do Selo, de acordo com o disposto no art.º 1º do Regulamento do Imposto do Selo e art.º 15º da Tabela Geral do Imposto do Selo.

2ª

O imposto do Selo incide sobre o acto da arrematação e não sobre a transferência da propriedade.

3ª

Pelo que a douda sentença recorrida, ao anular a liquidação e pagamento do Imposto do Selo, violou aquelas disposições legais.

4ª

A impugnação tem a natureza do recurso contencioso de anulação sendo o pedido a anulação do acto impugnado.

5ª

Nos termos do art.º 145º do Código de Processo Tributário a Administração Fiscal está obrigada, em caso de total ou parcial procedência do pedido de impugnação, à reconstituição plena da legalidade do acto ou situação objecto do litígio.

6ª

Pelo que compete à Administração Fiscal a reconstituição da legalidade do acto impugnado.

7ª

A douda sentença recorrida, ao ordenar a devolução à impugnante do montante pago, violou aquela disposição legal”.

1.2. Contra-alegou a impugnante defendendo a confirmação do julgado.

1.3. Foram colhidos os vistos legais.

2. A sentença recorrida deu como assentes os factos seguintes:

“1º

No dia 13/12/95 a impugnante venceu a licitação, em hasta pública, do lote n.º 75 do loteamento pertencente à C. M de Setúbal, do plano de pormenor do Bairro Afonso Costa, constante do Edital n.º 264/95, por esc. 23.048.000\$00.

2º

No dia 11/4/96 foi celebrada a escritura pública de compra e venda do referido lote.

3º

Foi neste dia liquidado e pago esc. 1.328.880\$00 correspondente ao imposto de selo referente a 6% do valor da arrematação, nos termos do art.º 5º da Tabela do Selo”.

3.1. A matéria de facto estabelecida pela sentença recorrida permite-nos aperceber que “no dia 13/12/95 a impugnante venceu a licitação em hasta pública” de um lote de terreno pertença da Câmara Municipal de Setúbal, vindo em 11 de Abril de 1996 a ser celebrada a escritura pública de compra e venda do referido lote, e sendo liquidado e pago imposto de selo referente a 6% do valor da arrematação, nos termos do artigo 5º da Tabela do Selo.

Impugnada a liquidação, foi anulada pela sentença recorrida, que, a final, determinou a devolução, à impugnante da quantia paga.

É contra esta decisão que se insurge o Ministério Público, que discorda por razões de duas ordens:

1ª - a liquidação não devia ser anulada, pois é legal, já que a arrematação em hasta pública é acto sujeito a imposto de selo, segundo o

artigo 1.º do Regulamento e 15.º da Tabela, imposto que incide sobre a arrematação e não sobre a transferência de propriedade:

2ª - ao determinar a devolução da quantia liquidada, a sentença infringiu o disposto no artigo 145.º do Código de Processo Tributário (CPT).

Este Tribunal teve já ocasião de se debruçar sobre casos idênticos ao que ora se nos apresenta, ao menos, nos recursos n.ºs 19639, 22278 e 19428, nos quais foram proferidos acórdãos em 6 de Maio de 1998, 27 de Janeiro de 1999 e 28 de Abril de 1999, respectivamente.

As alegações do recorrente não são de molde a impor o abandono da que vem constituindo jurisprudência uniforme do tribunal, razão por que dela nos não afastaremos, limitando-nos a seguir, de modo resumido, a argumentação expendida nos arestos referidos, designadamente, do último dos indicados, de que foi relator o mesmo do presente.

3.2. Perante os factos apurados, não pode afirmar-se a ocorrência, em 13 de Dezembro de 1995, data da licitação, de uma transmissão de propriedade do lote de terreno cuja licitação a recorrida venceu. Essa transmissão de propriedade só teve lugar posteriormente, em 11 de Abril de 1996, quando se celebrou a escritura pública de compra e venda translativa da propriedade.

O encontro definitivo de vontades entre a vendedora Câmara Municipal de Setúbal e a recorrida só aconteceu nesta última data, revelando-se no acto notarial em que ambas intervieram. Até então, a Câmara manifestara, apenas, a sua intenção de vender o lote de terreno à recorrida, pelo valor por que ela o licitara, e a recorrida denunciara a sua disposição de o adquirir à Câmara, pelo mesmo valor.

Ora, não havendo transmissão de propriedade como efeito da licitação, não havia lugar a imposto do selo, fosse qual fosse a respectiva taxa. Sem transmissão de propriedade não pode falar-se de preço, e é o preço que serve de base para cálculo do imposto.

O artigo 15.º da Tabela Geral do Imposto do Selo faz incidir o imposto sobre o preço das arrematações de imóveis das autarquias locais. Se é certo que a norma de incidência não refere a transmissão da propriedade, também é verdade que alude ao preço; e não se perceberia sobre que realidade económica incidiria o imposto, se não se alcançasse, pelo acto de arrematação, o fim que o justifica, que é a alienação de imóveis. Tem, pois, de concluir-se que o falado artigo 15.º se refere às arrematações que transfiram a propriedade de imóveis.

Embora possa defender-se que o imposto do selo visa mais a realidade formal do que a substancial (a realização do acto, mais do que os seus efeitos), não se desprende completamente desta, tanto que incide, no caso do artigo 15 da Tabela, sobre o preço.

Outro tratamento merece a compra e venda por escritura notarial, sobre a qual incide, também, imposto do selo, não sobre o preço, mas sobre o valor atendível em sede de sisa, e a uma taxa diferente - vd. o artigo 50 da Tabela.

Quis-se, pois, que a incidência do imposto do selo não fosse a mesma para todas as transmissões de propriedade, antes variando conforme o meio por que se formaliza a venda e a qualidade do alienante.

A incidência do imposto, no caso das arrematações a que se refere o artigo 15.º da Tabela, abrange tão-só aquelas em que se forme, logo, no acto da arrematação, o acordo de vontades entre o comprador e o vendedor, excluindo-se em que o vendedor e comprador se reservem, para momento posterior, esse definitivo acordo.

Donde se conclui que a arrematação aqui em causa não consubstancia uma situação em que haja sujeição a imposto do selo.

Improcedem, deste modo, as três primeiras conclusões das alegações do recorrente.

3.3. Vejamos, por último, se a sentença recorrida, não obstante, como se viu, não merecer censura, no tocante ao decidido sobre a impugnação, a merece, ainda assim, na forma como concluiu pela devolução à impugnante da quantia que pagou, por força da liquidação em crise.

É sabido que a maioria da doutrina e da jurisprudência entendem a impugnação judicial do acto tributário de liquidação como um recurso contencioso de anulação, de natureza constitutiva, cujo objecto é aquele acto tributário, e cujo objectivo é a declaração da sua ilegalidade. A procedência da impugnação, importando o reconhecimento, pelo juiz, de um vício invalidante do acto tributário, implica, do mesmo passo, a insubsistência deste. Em regra, os tribunais traduzem isto mesmo numa expressão do tipo “julga-se procedente a impugnação, em consequência do que se anula a liquidação”. E por aí se ficam.

No nosso caso, porém, o Mm.º Juiz parece ter ido mais além, ao determinar a devolução, à impugnante, do que pagou em consequência da liquidação viciada.

Para o Ministério Público, ofendeu, deste modo, a disposição do artigo 145º do CPT, que impõe à Administração a obrigação de reconstituir plenamente a legalidade do acto ou da situação objecto do litígio.

É, pois, o recorrente Ministério Público o primeiro a reconhecer que a Administração, face ao sentenciado, e suposto que transite em julgado, está obrigada a executar a sentença, reconstituindo a legalidade violada. Esta mesma obrigação a consagram, aliás, os artigos 95º da Lei de Processo nos Tribunais Administrativos e 5º do Decreto-Lei n.º 256-A/77, de 17 de Junho.

Estamos perante norma que, impondo à administração um comportamento, é, relativamente a ela, norma imperativa, do tipo preceptivo; mas não é norma imperativa, do tipo proibitivo, para os tribunais, aos quais não exige qualquer omissão ou abstenção.

Há que reconhecer, não obstante, que a reconstituição da legalidade do acto ou situação objecto do litígio é tarefa do domínio do administrativo, que não do judicial. Portanto, se o tribunal praticar actos tendentes a essa reconstituição, invade ilicitamente campo alheio.

Não foi, porém, isso que fez o tribunal *a quo*, que se limitou a retirar da sua decisão anulatória uma consequência comportada na lei, declarando o dever em que a Administração está legalmente constituída de reconstituir a legalidade. Mas não o fez ele mesmo, nem sequer condenou a Administração a fazê-lo. Nesta perspectiva, pode dizer-se que o Tribunal, antes de infringir o artigo 145º do CPT, o que fez foi apelar à sua observância pela Administração Fiscal.

É certo que, no recurso contencioso de anulação, tal qual o configura a nossa ordem jurídica, não cabe ao juiz declarar quais os actos a praticar pela Administração para executar a decisão judicial. Este poder de declaração só o têm os tribunais no âmbito do processo de execução de sentença regulado no Decreto-Lei n.º 256-A/77.

Em todo o caso, a haver algum vício no segmento em apreço da sentença recorrida, ele não seria o de violação do artigo 145º do CPT, sendo certo que outro não lhe vem assacado, nem se vislumbra, de conhecimento officioso.

Improcedem, pois, também, as conclusões 4ª e 7ª das alegações de recurso.



4. Termos em que acordam, em conferência, os juízes da Secção de Contencioso Tributário deste Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao recurso, confirmando a sentença recorrida. Sem custas, dado que o recorrente não é entidade a elas sujeita.

Lisboa, 25 de Janeiro de 2000. — *Baeta de Queiroz* (relator)  
*Mendes Pimentel* — *Fonseca Limão*.

## Acórdão de 25 de Janeiro de 2000.

Recurso n.º 24 310 em que é recorrente António João Manuel e reborida Fazenda Pública e de que foi relator Exm.º Cons.º Dr. Vítor Meira.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

António João Manuel veio reclamar do despacho do Relator que lhe julgou deserto o recurso interposto de sentença do M.º Juiz do Tribunal Tributário de 1.ª Instância de Setúbal, invocando que se limitara a cumprir o despacho de admissão do recurso que lhe fora notificado.

O recorrente deduziu naquele tribunal oposição a uma execução que contra si revertera, tendo a mesma sido julgada improcedente. Dessa decisão interpôs recurso para a Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, não manifestando no seu requerimento a intenção de alegar neste Supremo Tribunal. No despacho tabelar que admitiu o recurso consignou-se erradamente que o recurso continha a menção de alegar no Tribunal “ad quem”. Não tendo o recorrente produzido alegações foi o recurso julgado deserto por despacho do Relator.

Vem agora o recorrente, na presente reclamação, defender que uma vez que o despacho de admissão referia que o recorrente declarou a intenção de alegar no tribunal de recurso, entendeu que lhe incumbia aí alegar, o que não faria se tal não constasse do despacho, não lhe podendo o lapso ser imputado. Pede por isso que se mande baixar os autos ao tribunal “a quo” a fim de ser produzida a competente notificação e o recorrente apresentar as devidas alegações.

Prescreve o artigo 171 do C.P.T. que a interposição do recurso se faz por meio de requerimento em que se declare a intenção de recorrer e, no caso de o recorrente o pretender, a intenção de alegar no tribunal de recurso (n.º 1), devendo o despacho que admitir o recurso ser notificado ao recorrente (n.º 2) que tem o prazo de oito dias a contar de tal notificação para alegações (n.º 3), devendo o recurso ser logo julgado deserto na falta de declaração da intenção de alegar nos termos do n.º 1 e na falta de alegações (n.º 4).

É evidente que houve um lapso no despacho de admissão do recurso em que parece ter sido utilizada uma fotocópia para a admissão de vários recursos idênticos. Mas terá tal lapso a relevância que o reclamante lhe pretende atribuir? É ao legislador e não ao julgador que cabe determinar a tramitação processual a seguir. Ora a lei, como acima se referiu, determina sem margem para dúvidas o modo como se deve alegar e as consequências quando se não seguem os trâmites previstos. O julgador não pode revogar as normas expressas nem substituir-se à vontade do recorrente. Se ele pretende alegar no tribunal recorrido não

pode o juiz determinar que ele o faça no tribunal de recurso, ainda para mais referindo uma manifestação de vontade inexistente. É aliás jurisprudência uniforme dos Tribunais Superiores que não só a decisão que admita o recurso, fixe a sua espécie ou determine o seu efeito não vincula o tribunal superior, como se refere no artigo 687 n.º 4 do CPC, como o próprio despacho do relator é provisório, podendo ser modificado pela conferência. Donde se terá que concluir que o erro do juiz na admissão do recurso não pode valer contra o legalmente estabelecido.

Refere porém o Ministério Público no seu parecer que, estando embora o despacho reclamado conforme à lei, não se opunha à notificação do recorrente para alegar face à criação de expectativas criada pelo despacho de admissão. Afigura-se porém que tal sanação da situação não pode ter lugar. Por um lado porque seria uma forma de revogar a lei, por outro porque, sendo o recorrente representado por mandatário judicial, que não desconhece a lei, não poderia este considerar como válida uma decisão que era contrária ao que pretendia e que se apoiava numa declaração que lhe era atribuída e que ele próprio sabia que não fizera. Como se refere no n.º 4 do artigo 687 do CPC, é nas alegações que as partes podem questionar as decisões do juiz quanto à admissão, espécie ou efeito do recurso. Por isso, se o recorrente não tinha manifestado a intenção de alegar no tribunal “ad quem” e o juiz dizia que ele o tinha feito, só lhe competia apresentar as alegações nos termos que pretendia, suscitando nelas o erro praticado no despacho judicial.

Em conformidade com o exposto, acorda-se em conferência neste Supremo Tribunal Administrativo em desatender a reclamação.

Custas pelo reclamante, fixando em 15.000\$00 a taxa de justiça.

Lisboa, 25 de Janeiro de 2000. — Vítor Meira (Relator) — António Pimpão — Brandão de Pinho. — M.ª. P.ª. Madalena Robalo.

## Acórdão de 25 de Janeiro de 2000.

### Assunto:

*IRS. Regime dos deficientes. Benefícios fiscais. Critério legal da determinação da incapacidade anterior à vigência do DL 202/96, de 23/10.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- I — O DL n. 202/96, de 23/10, veio estabelecer um regime de avaliação de incapacidades das pessoas com deficiência para efeitos de acesso aos benefícios fiscais fixados na lei.
- II — Tal decreto adaptou a anterior TNI (aprovada pelo DL n. 341/93, de 30/9), que, pensada embora para avaliação do dano em vítimas de acidentes de trabalho e doenças profissionais, era utilizada para outros fins, nomeadamente benefícios fiscais.
- III — Mas aplica-se apenas às liquidações de IRS de 1996 e anos subsequentes.

- III — *Segundo as Instruções Gerais do DL n. 202/96, a determinação da incapacidade tem em conta a disfunção corrigida por meios de correcção ou compensação.*
- IV — *O atestado médico, emitido pela ARS ao abrigo do DL 341/93, que fixa a incapacidade ao abrigo do dito Diploma, impõe-se à Administração Fiscal, pois a respectiva avaliação é da competência da dita ARS.*
- V — *Assim, e para efeitos de IRS do ano de 1995, é ilegal a recusa por parte da administração fiscal de atestado emitido pela ARS, ao abrigo do DL 341/93, e a exigência de novo atestado, a emitir nos termos do DL 202/96.*

Recurso n. 24.443; Recorrente: Fazenda Pública; Recorridos: Vítor Manuel Cunha Galvão e outra; Relator: Juiz Conselheiro Lúcio Barbosa.

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

1. VÍTOR MANUEL DA CUNHA GALVÃO, e mulher, DINA MARIA DE MAGALHÃES ARAÚJO VELHO, identificados nos autos, impugnam judicialmente a liquidação de IRS do ano de 1995.

Alegam que apresentaram a sua declaração de IRS, referindo a existência de invalidez superior a 60% por parte do impugnante Vítor, na sequência de atestado apresentado anteriormente, e aceite pela administração fiscal.

Porém, e sem que houvesse qualquer alteração legislativa, a administração fiscal exigiu um novo atestado, à luz de uma nova circular normativa.

Como o recorrente não apresentou tal atestado, a administração fiscal procedeu à liquidação do IRS em causa, sem ter em conta tal incapacidade, que dá direito ao benefício fiscal previsto no art. 44º do EBF.

O Mm. Juiz do Tribunal Tributário de 1ª Instância de Viana do Castelo julgou a impugnação procedente.

O representante da Fazenda Pública interpôs recurso para o Tribunal Central Administrativo que, porém, negou provimento ao recurso.

De novo inconformado com tal decisão, o representante da Fazenda Pública trouxe recurso para este Supremo Tribunal, formulando as seguintes conclusões nas respectivas alegações de recurso:

1. O DL n. 202/96, de 23/10, veio estabelecer um regime de avaliação de incapacidades das pessoas com deficiência para efeitos de acesso aos benefícios fiscais fixados na lei.

2. Em anexo ao mesmo DL constam as «Instruções Gerais» a ser seguidas aquando da utilização da TNI para avaliação de incapacidades em deficientes civis.

3. De acordo com o mesmo, «sempre que a disfunção possa ser atenuada, no todo ou em parte, pela aplicação de meios de correcção ou compensação o coeficiente de incapacidade arbitrado deve ser correspondente à disfunção residual após aplicação de tais meios».

4. O art. 7º do diploma legal em causa estabelece, desde logo e com toda a clareza, o âmbito da sua retroactividade mandando aplicá-lo com as necessárias adaptações aos processos em curso. São processos em curso todos aqueles em que a liquidação do imposto não seja ainda definitiva, podendo ser objecto de correcção por iniciativa da AF.

5. A circular emitida pela DG dos Impostos não retirou eficácia ao atestado.

6. Reconheceu-lha, mas nos precisos limites que derivavam daquilo que objectivamente certificava, reconduzindo-a, também, aos precisos limites que derivavam dos critérios utilizados na sua emissão.

7. Não houve qualquer ofensa de direitos já constituídos.

8. A mudança de critério por parte da AF é perfeitamente admissível, desde que se trate de uma mudança de natureza global e não de um tratamento discriminatório em relação a um determinado contribuinte.

9. Não existe no comportamento da AF qualquer atitude discriminatória.

10. Pelo que também não existiu por parte da AF qualquer violação do princípio da confiança.

11. A CR não contém nenhuma norma que garanta aos cidadãos qualquer direito à manutenção de uma prática que a própria administração reputa como ilegal.

12. Também se não está perante a aplicação retroactiva de uma circular.

13. Isto porque a nova interpretação da AF sobre as incapacidades relevantes para efeito fiscal tem apoio claro na letra da lei.

14. E é mesmo a única que se ajusta à razão de ser da instituição de um regime legal de privilégio para deficientes em sede de IRS.

15. E não podem suscitar-se quaisquer dúvidas em relação ao facto de as incapacidades relevantes para os efeitos pretendidos serem as que subsistem depois do recurso aos meios de correcção adequados.

16. Por isso a interpretação sustentada pela AF é a única adequada às disposições que prevêm um regime de benefício e aos princípios constitucionais que regem a repartição da carga fiscal pelos cidadãos.

17. Os portadores de incapacidade originária não podem pretender ter o direito a um regime fiscal privilegiado quando a sua deficiência esteja corrigida ou atenuada e, na prática, se não traduza em qualquer diminuição diferente daquele que detinham antes da correcção.

18. A AF no uso de poder praticar os actos destinados a aplicar a lei às situações concretas pode assumir as posições jurídicas que melhor entender e impor as diligências probatórias que tiver por mais adequadas à melhor defesa dos interesses da defesa pública, nomeadamente no que diz respeito a averiguar da existência dos pressupostos de facto do reconhecimento de benefícios fiscais.

19. Mais do que um direito, trata-se um dever.

20. É, assim, ilegítimo, e até absurdo, que se pretenda que possam ser os médicos da DG de Saúde a definir os critérios de atribuição de benefícios fiscais.

21. A AF actuou no uso do seu poder de fiscalização e verificação, não podendo imputar-se qualquer ilegalidade ao seu comportamento.

22. A recusa do contribuinte em apresentar novo atestado médico (o que se não revestia da menor dificuldade) é injustificável e reveladora do seu desinteresse em colaborar no apuramento dos factos.

23. E tal recusa, que não tem qualquer fundamento, só por si justificou plenamente o procedimento da AF em recusar-lhe o reconhecimento da incapacidade.

Contra-alegaram os impugnantes, defendendo que o recurso não merece provimento.

O EPGA junto deste Supremo Tribunal teve vista nos autos, sustentando que a decisão deve ser mantida.

Colhidos os vistos legais, cumpre decidir.

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

A. O impugnante apresentou tempestivamente a sua declaração de IRS de 1995, dizendo-se aí portador de uma deficiência de grau superior a 60%, e juntando atestado com que pretendia fazer prova deste facto.

B. A Direcção Distrital de Finanças de Viana do Castelo (DDF) notificou o impugnante para apresentar atestado médico comprovativo do grau de deficiência invocado, emitido posteriormente a 20/12/95, não o tendo feito, pelo que DDF procedeu à «correção» dos elementos declarados, não o considerando portador da alegada deficiência, de que resultou a liquidação em causa.

C. O atestado comprovativo do grau de deficiência do impugnante é do teor fls. 36.

D. Na sequência de requerimento, apresentado para o efeito, pelos impugnantes, o Adjunto do Delegado Regional de Saúde, na Sub-Região de Saúde de Viana do Castelo, certificou, em 8/8/97, que o atestado médico que constitui fls. 36 dos autos «... mantém a sua validade, visto não ter sido revogado tal acto administrativo».

E. Em 31/1/96 a DSIRS emitiu a circular n. 1/96 do seguinte teor: «Através da Circular Normativa n. 22/DSO, de 15/12/95, a Direcção-Geral de Saúde corrigiu e clarificou o critério a utilizar pelas Autoridades de Saúde para efeitos de avaliação e atribuição de grau de incapacidade decorrente de deficiência oftalmológica hipovisão, revogando expressamente uma interpretação dos respectivos Serviços, veiculada pela informação n. 63/DSO de 26/8/94...

«Por via do novo entendimento, a avaliação da referida lesão oftalmológica, nomeadamente para efeitos de atribuição de incapacidade fiscalmente relevante, passou a recair sobre as suas consequências funcionais que persistirem mesmo após a melhor correção óptica conseguida, designadamente com recurso a óculos de correção ou lentes de contacto, não sendo consequentemente de aplicar a al. c) do n. 5 das Instruções Gerais da actual Tabela de Incapacidades, em vigor desde 01/01/94.

«Neste contexto, impõe-se a divulgação pelos Serviços do novo critério e o estabelecimento dos procedimentos a adoptar pelos interessados, tendo em vista a invocação da deficiência fiscalmente relevante, para efeitos da tributação em IRS.

1. Assim, os sujeitos passivos de IRS, portadores de deficiência oftalmológica de hipovisão, susceptível de determinar um grau de invalidez permanente igual ou superior a 60%, que queiram usufruir dos benefícios fiscal inerentes à sua condição, com produção de efeitos relativamente aos rendimentos auferidos a partir do ano de 1995, inclusive, ou em anos anteriores, quando invocáveis em sede de reclamação graciosa nos termos do ponto 3 da circular 15/92, de 14/9, deverão obter, junto das Autoridades de Saúde competentes, declaração comprovativa da incapacidade, emitida a partir de 15 de Dezembro de 1995.

2. O procedimento descrito no número anterior é aplicável apenas aos sujeitos passivos portadores da referida deficiência, cuja comprovação decorra de Declaração de Incapacidade emitida a partir de 01 de Janeiro de 1994, sem prejuízo dos efeitos fiscais entretanto produzidos pelas declarações emitidas entre aquela data e 15 de Dezembro de 1995».

F. A anterior Circular da DGCI, n. 28/90, datada de 5/5, referia, no que toca à demonstração da verificação de deficiência, tendo em vista a usufruição de benefícios fiscais, o seguinte:

«1.1. A prova de deficiência poderá ser feita por declaração passada pelas Autoridades Regionais de Saúde ou Centro de Saúde, decla-

ração da Associação dos Deficientes das Forças Armadas ou certidão de sentença judicial, cujo documento deve referir de modo inequívoco se a deficiência é permanente e qual o seu grau de invalidez.

«A prova de deficiência só tem de ser feita quando os serviços desta Direcção-Geral o solicitarem, conforme dispõe o art. 119º do CIRS».

G. O critério de avaliação de deficiência oftalmológica, transmitido pela informação n. 63/DSO, referido na antecedência alínea E), era do seguinte teor:

1º — Avaliação da incapacidade sem prótese.

2º — Avaliação após correcção com prótese.

3º — Correcção da incapacidade medida sem prótese em função da percentagem de diminuição da incapacidade após correcção óptica, num máximo de 15%, de acordo com a alínea c) do ponto 5 das instruções da TNI, aprovada pelo DL n. 341/93.

H. O prazo de pagamento do imposto apurado pelo acto tributário ora impugnado expirou em 28/5/97.

I. A presente impugnação deu entrada em juízo em 11/8/97.

3. A questão a solucionar tem a ver com a aplicação ou não, à hipótese dos autos, do DL n. 202/96, de 23/10, que veio estabelecer um novo regime de avaliação de incapacidades das pessoas com deficiência para efeitos de acesso aos benefícios fiscais fixados na lei.

A questão tem sido debatida neste Tribunal, não merecendo uma resposta unânime.

Recentemente foi proferido acórdão, com intervenção de todos os juizes da Secção de Contenciosos Tributário, que respondeu negativamente a tal questão (Acórdão de 15/12/99, rec. n. 24.305).

A votação do acórdão (sete votos a favor e seis contra) dá bem imagem da diversidade de opiniões.

Por nós, que aliás aderimos à tese que fez vencimento, a solução é aquela que resultou do consenso maioritário.

São várias as razões que estão na base de tal solução, e que sinteticamente se alinham do seguinte modo:

— A legislação fiscal remeteu para a legislação respectiva os critérios de determinação da invalidez fiscalmente relevante, não inferior a 60% e comprovada por autoridade competente.

— Essa legislação integra, por remissão do legislador, o bloco de legalidade tributária a que os benefícios fiscais estão sujeitos.

— A administração fiscal não pode definir o critério de determinação da incapacidade fiscalmente relevante.

— Até à entrada em vigor do DL n. 202/96, de 23/10, o critério de aferição da incapacidade, o seu processo, autoridade competente para a comprovar e os requisitos do atestado eram os que estavam estabelecidos na TNI, aprovada pelo DL n. 341/93, de 30/9.

— Os efeitos jurídicos estatuídos pelo acto de avaliação médica da incapacidade impõem-se à administração fiscal, por força do princípio da unidade da administração directa do Estado por ser a expressão da vontade da mesma pessoa colectiva.

— Só em relação aos particulares se pode falar da possibilidade de formação do caso decidido por falta da atempada impugnação administrativa e contenciosa do acto de avaliação da incapacidade.

— Esse acto resulta de uma delegação por parte do legislador numa administração material de competências dispositivas (de verificação e comprovação) de uma outra administração material, ambas integrantes da mesma administração directa da mesma pessoa colectiva — Estado.

— O atestado médico emitido a coberto da TNI é um documento autêntico que faz prova plena da avaliação nele certificada e da percentagem de incapacidade atribuída, não tendo que mencionar o tipo de doença geradora da incapacidade.

— Ao estatuir a sua aplicação aos processos pendentes, o n.º 2 do art. 7.º do DL n. 202/96 refere-se aos processos de avaliação da incapacidade e não aos processos de liquidação de imposto.

É esta a doutrina que subjaz à dita orientação jurisprudencial maioritária deste Tribunal, e que merece o nosso consenso.

E esta interpretação estende-se a todas as liquidações de IRS referentes a anos anteriores a 1996.

A partir deste limite temporal, e como é óbvio, face à vigência do já falado DL n. 202/96, de 23/10, pode a Administração Fiscal exigir um novo atestado, de acordo com as «Instruções Gerais» nele inscritas.

Ou seja: passa a relevar a «disfunção residual», por aplicação por meios de correcção ou compensação, devendo o coeficiente de incapacidade arbitrado corresponder a uma tal disfunção residual após aplicação de tais meios.

Dito de outro modo: a incapacidade não é a incapacidade «natural», mas apenas aquela que resulta após a correcção respectiva, através desses meios de correcção ou compensação, como resulta aliás do n. 5, alínea e), dessas referidas Instruções.

Mas isto, como dissemos, só a partir das liquidações de IRS referentes aos anos de 1996 e seguintes.

O recurso da Fazenda Pública está pois votado ao insucesso.

4. Face ao exposto, acorda-se em negar provimento ao recurso interposto pela Fazenda Pública.

Sem custas, por delas estar isento o recorrente.

Lisboa, 25 de Janeiro de 2000. — *Lúcio Barbosa* (Relator) — *Fonseca Limão* (revendo anterior posição) — *Baeta de Queiroz*. — *MP Pimenta do Vale*.

## Acórdão de 25 de Janeiro de 2000.

### Assunto:

*Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares — IRS. Abatimentos. Decreto-Lei n.º 337/91, de 10 de Setembro.*

### Doutrina que dimana da decisão:

*O abatimento ao rendimento líquido total da I.R.S., previsto no Decreto-Lei n.º 337/91, de 10 de Setembro é aplicável a quaisquer rendimentos de sujeitos passivos daquele imposto provenientes de rendas recebidas de arrendamentos efectuados nos termos do Decreto-Lei n.º 321-B/90, de 15 de Outubro, independentemente de residirem ou não em território nacional.*

Recurso: 24 525; Recorrente: Fazenda Pública; Recorridos: José Dias Alves e esposa; Relator: Exmo Cons. Dr. Jorge de Sousa.

Acordam na Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo:

1 — JOSÉ DIAS ALVES E OLINDA RODRIGUES DA CUNHA impugnaram judicialmente a liquidação de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares relativa ao ano de 1995 que foi efectuada pela Administração Fiscal.

O Tribunal Tributário de 1ª Instância de Braga julgou procedente a impugnação.

Inconformada com esta decisão, a Fazenda Pública interpôs recurso para este Supremo Tribunal Administrativo, apresentando alegações com as seguintes conclusões:

1.ª — *O Decreto-Lei n.º 337/91, de 10 de Setembro, criou um novo abatimento e não um benefício fiscal.*

2.ª — *Os abatimentos em sede de I.R.S. são previstos e regulados pelo art. 55.º do C.I.R.S. e as deduções à colecta pelo art. 80.º do C.I.R.S..*

3.ª — *Os referidos abatimentos ou deduções por força daqueles artigos não são aplicáveis aos não residentes.*

4.ª — *Sendo assim e porque nada faz supor que o legislador, sabendo da limitação feita por esses preceitos legais, pretendesse nesse caso particular alargar o âmbito do abatimento em causa aos não residentes.*

5.ª — *O ofício circulado n.º 5/92 de 23-3-92 do SAIR — Direcção de Serviços de I.R.S. — Direcção-Geral das Contribuições e Impostos foi posteriormente alterado.*

6.ª — *É manifesto que o C.I.R.S. define em termos estruturais a tributação dos residentes e não residentes de forma diversa.*

7.ª — *Muito embora estes argumentos aduzidos, o Meritíssimo Juiz do Tribunal «a quo» pronunciou-se no sentido do deferimento do pedido.*

Termina pedindo a alteração da sentença recorrida e a manutenção da liquidação.

Não foram apresentadas contra-alegações.

O Excelentíssimo Procurador-Geral Adjunto emitiu douto parecer no sentido de ser negado provimento ao recurso, de harmonia com a jurisprudência uniforme desta Secção.

Corridos os vistos legais, cumpre decidir.

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

1 — *A liquidação refere-se ao ano de 1995, tendo os impugnantes, na declaração de IRS respectiva, dito deverem ser considerados residentes no estrangeiro, e inscrito certo valor de rendas recebidas de contratos de arrendamento, celebrados ao abrigo do disposto no DL 321-B/90, de 15.10, até 31.12.92.*

2 — *Nessa liquidação, a administração fiscal (AF) não considerou qualquer abatimento relativamente àquele valor das rendas.*

3 — A questão que vem colocada no recurso é a de saber se o abatimento ao rendimento líquido total para efeitos de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, previsto no Decreto-Lei n.º 337/91, de 10 de Setembro, deve efectuar-se em relação a rendimentos auferidos por residentes no estrangeiro.



Aquele Decreto-Lei tem a seguinte redacção:

#### Artigo 1.º

1 — *As importâncias recebidas, a título de renda, de contratos de arrendamento habitacional celebrados até 31 de Dezembro de 1993 ao abrigo do regime de arrendamento urbano aprovado pelo Decreto-Lei n.º 321-B/90, de 15 de Outubro, podem ser abatidas ao rendimento líquido total para efeitos de imposto sobre o rendimento das pessoas singulares do ano em que são englobadas, nos termos do presente diploma.*

2 — *O benefício a que se refere o número anterior é susceptível de ser utilizado pelo período de seis anos e aplica-se às rendas recebidas a partir de 1 de Janeiro de 1991.*

#### Artigo 2.º

1 — *Só podem ser abatidas as rendas de unidade habitacional de prédio urbano ou de fracção autónoma cujo valor não ultrapasse 150.000\$ mensais.*

2 — *Sem prejuízo do disposto no número seguinte, o abatimento, que tem o limite máximo de 600.000\$, não pode ultrapassar, por cada contrato de arrendamento, o montante da renda recebida anualmente correspondente ao excedente da dedução específica a que se refere o artigo 40.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, aprovado pelo Decreto-Lei n.º 442-A/88, de 30 de Novembro.*

3 — *O limite referido no número anterior é de 50.000\$ por cada mês a que correspondam as rendas recebidas, referentes a períodos inferiores ao ano e ou quando respeitem a anos diferentes daquele em que são pagas ou colocadas à disposição.*

#### Artigo 3.º

*Sempre que seja utilizada a faculdade de reporte de rendimentos prevista no artigo 24.º do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares relativamente às rendas a que se refere o presente diploma, podem ser reportados os correspondentes abatimentos.*

Não se faz qualquer distinção entre rendimentos auferidos por residentes no estrangeiro e residentes no território nacional.

Por isso, se não houver razões para, por via interpretativa, efectuar uma distinção, será de acolher a interpretação que decorre linearmente do texto legal.

Na verdade, na falta de outros elementos que induzam à eleição do sentido menos imediato do texto, o intérprete deve optar em princípio por aquele sentido que melhor e mais imediatamente corresponde ao significado natural das expressões verbais utilizadas, na pressuposição (imposta pelo n.º 3 do artigo 9º do Código Civil, que vale até que se demonstre que não é correcta) de que o legislador soube exprimir o seu pensamento em termos adequados. (¹)

O facto de nos arts. 55.º e 80.º do C.I.R.S. se limitar o campo da aplicação de abatimentos e deduções à colecta aos rendimentos auferidos

---

(¹) Neste sentido, pode ver-se BAPTISTA MACHADO, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, página 182.

ridos por residentes em território português, como explicitamente se refere nos respectivos n.ºs 1, em vez de levar a restringir o âmbito de aplicação do Decreto-Lei n.º 337/91, aos residentes em território nacional, vem confirmar que não se deve fazer tal restrição, por não constar do texto legal, ao contrário do que se fez naqueles arts. 66.º e 80.º para exprimir a restrição.

Por outro lado, a dinamização do mercado de arrendamento pretendida por este diploma, tanto se consegue através do investimento na aquisição de imóveis feita por residentes como por não residentes em território nacional.

Por isso, se a concessão de abatimentos aos residentes no estrangeiro não era fiscalmente mais onerosa para o Estado do que a concessão dos mesmos aos residentes e o Estado estava realmente interessado a alcançar aquele objectivo de dinamização do mercado de arrendamento, não se vê qual a razão por que havia de restringir o âmbito do abatimento àqueles adquirentes, diminuindo, assim, a intensidade da dinamização pretendida.

Termos em que, com esta fundamentação, se acorda em negar provimento ao recurso e em manter a decisão recorrida.

Sem custas, por a recorrente estar isenta (art. 2.º da Tabela de Custas).

Lisboa, 25 de Janeiro de 2000. — *Jorge Manuel Lopes de Sousa* (Relator) — *Errâni Figueiredo* — *Almeida Lopes*. — M.P. *Madalena Robalo*.

## Acórdão de 25 de Janeiro de 2000.

### Assunto:

*Fazenda Pública. Custas. Reclamação da conta. Legitimidade para reclamar.*

### Doutrina que dimana da decisão:

- I — A Fazenda Pública não tem legitimidade para reclamar da conta de custas por, para tanto, não dispor de interesse em agir legalmente tutelado.*
- II — Ao Ministério Público, que não ao Representante da Fazenda Pública, mesmo nos processos julgados nos Tribunais Tributários, compete, estatutariamente, a defesa da legalidade.*

Recurso n.º 24 571, em que é recorrente a Fazenda Pública e recorridos Agostinho Ferreira Santos e outro e de que foi relator Exm.º Cons.º Alfredo Madureira.

Em conferência, acordam os Juizes da Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo.

Inconformado com o aliás duto despacho de fls. 155 que lhe indeferiu anterior pedido de reformulação da conta de custas efectuada nos presentes autos de oposição que correram termos pelo TT de 1.ª Instância do Porto, dela interpôs recurso para esta Secção do STA o Exm.º Representante da Fazenda Pública, nos termos do art.º 356.º do CPT.

Apresentou tempestivamente as respectivas alegações de recurso, formulando, a final, as convenientes e necessárias conclusões que aqui

se dão por inteiramente reproduzidas para todos os efeitos legais, perseguindo a revogação do julgado, com as legais consequências.

Não foram apresentadas quaisquer contra-alegações e, neste Supremo Tribunal, o Exm.º Magistrado do Ministério Público emitiu depois sucinto mas duto parecer opinando pelo improvemento do recurso já de acordo com a jurisprudência constante, uniforme e reiterada desta Secção que expressamente convoca e que entende ser de manter também por força do disposto no art.º 8ºn.º 3 do Código Civil.

Colhidos os vistos legais, cumpre apreciar e decidir.

O despacho ora jurisdicionalmente impugnado é o de fls. 155 dos autos, através do qual o Mm.º Juiz do TT de 1ª Instância do Porto indeferiu o requerido pelo Representante da Fazenda Pública em sede de reclamação da conta nos autos elaborada ao abrigo e nos termos do disposto no artigo 50º do Novo Código das Custas, mantendo-a tal como se mostra a fls. 148, com base no sufragado entendimento de que ao então requerente falecia legitimidade para controlar a legalidade das contas elaboradas nos processos judiciais tributários.

A Recorrente sustenta, com o presente recurso, em síntese e fundamentalmente, que a conta elaborada não deve conter ou incluir as custas devidas pelo recurso que correu trâmites por este Supremo Tribunal Administrativo, já que, persiste em entender, ao arrepio de jurisprudência firme pacífica e constantemente reafirmada por esta Secção do Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo, não ser aplicável aos processos julgados pelos Tribunais Tributários o agora disposto pelo artigo 50º do CCJ.

Não lhe assiste, porém, qualquer razão.

É, com efeito, uniforme e constante, nesta matéria, a jurisprudência desta Secção, não se compreendendo, assim e por isso, a persistência do Ilustre Recorrente - o Representante da Fazenda Pública junto do TT de 1ª Instância do Porto.

A, em última instância, questionada competência para reclamar e ou recorrer da conta de custas elaborada nos processos judiciais tributários cabe antes, com efeito e estatutariamente, ao Ministério Público - cfr. art.ºs 3º da LOMP, Lei n.º 47/86, de 15-10, 69º, 70º e 71º do ETAF e 41º e 42º do CPT -, já que àquele Representante da Fazenda Pública reserva agora a lei, clara e inequivocamente, outros interesses que não o da defesa da legalidade - cfr. art.ºs 72º a 74º do citado ETAF.

Assim, nestes casos, isto é, quando a reclamação apresentada vise apenas a defesa da legalidade, não dispõe o Representante da Fazenda Pública de legitimidade processual para reclamar da conta de custas elaborada.

E a bondade do entendimento que vem logrando inequívoca aceitação pela jurisprudência da Secção não resulta minimamente posta em causa pelas aliás doutas alegações que, mais uma vez, o Recorrente reproduz nos presentes autos.

Porque assim e sem necessidade de outros ou melhores considerandos, já de harmonia com aquela jurisprudência que importa manter até em função do disposto no art.º 8ºn.º 3 do Código Civil.

Acordam os Juizes desta Secção de Contencioso Tributário do Supremo Tribunal Administrativo em negar provimento ao presente recurso jurisdicional.

Sem custas por delas estar isenta a Fazenda Pública.

Lisboa, 25 de Janeiro de 2000. — *Alfredo Madureira* (Relator) — *Costa Reis* — *Benjamim Rodrigues*. — M.ºP.º *Madalena Robalo*.



# DIÁRIO DA REPÚBLICA

---

APÊNDICE

## SUPREMO TRIBUNAL ADMINISTRATIVO

Publicação periódica ordenada pelo Decreto-Lei n.º 267/85, de 16 de Julho

---

**PREÇO DESTE NÚMERO (IVA INCLUÍDO 5%)**

**€ 10,72**

---

*Depósito legal n.º 25 495/89*

---

IMPRESA NACIONAL-CASA DA MOEDA, S. A.